

PAPER DETAILS

TITLE: MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASININ TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI VE TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN KARSILAŞTIRILMASI

AUTHORS: Fatma PAMUKÇU

PAGES: 67-84

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1869456>

MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Yrd. Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU*

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının Türk vergi mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standardı-16 açısından ele alınarak farklılıkların ortaya konulmasıdır. Amortisman ile ilgili yasal düzenlemeler; amortisman tabi duran varlıklar, amortisman hesaplama esasları ve yöntemleri açısından Vergi Usul Kanunu ve ilgili tebliğlerde yer almaktadır. Amortismanın vergiye tabi kârın tespitinde etkili bir gider olması açısından da, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları ve ilgili tebliğlerdeki düzenlemeler geçerli olmaktadır. Kullanılan amortisman hesaplama yöntemine veya sunulmuş olan seçeneklerden birinin tercih edilmesine bağlı olarak amortisman tutarındaki farklılık işletmelerde vergi erteleme durumu ortaya çıkaracaktır. Konu öncelikle Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standardı-16 açısından incelenmiş ve farklılıklar belirlenerek açıklanmıştır. Temel olarak amortisman tabi tutarın belirlenmesinde, amortisman oranında ve amortisman tutarının hesaplanmasında çeşitli farklılıklar tespit edilerek örneklerle ortaya konulmaya çalışılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması Sermaye Piyasası Kanununa tabi işletmeler için zorunlu diğer işletmeler için isteğe bağlıdır. Ancak yürürlüğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu ile de tüm işletmeler için zorunlu hale gelecektir. İşletmelerin muhasebe uygulamalarında önemli bir yer tutan amortisman uygulamaları gelecekte daha da dikkatle üzerinde durulması gereken bir konu olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Maddi duran varlıklar, amortisman, maddi duran varlıklarda amortisman, TMS-16

ABSTRACT

The objective of this study is to discuss the depreciation practices in the Turkish tax legislation and Turkish Accounting Standard-16 and to put forward the differences. Legislative rules related with depreciation take place in the Tax Procedures Law and the related communiqués covering fixed assets that subject to depreciation, basis of depreciation calculation and depreciation methods. As depreciation is an important expense in the determination of profit which subject to taxation, Income and Corporate Taxes and the regulations in the related communiqués are valid. Depending on the depreciation calculation or the choice of existing methods, the difference depreciation expense will cause deferred tax for corporations. The topic is primarily examined from the Tax Procedures Law aspect and TAS-16 and the differences have been determined and explained. Basically various differences have been determined in the determination of the amount that subject to depreciation, depreciation rate and the calculation of depreciation expense; these have been sought to be pointed out using examples. Turkish Accounting Standards are obligatory for corporations that subject to Capital Market Law but discretionary for other corporations. However it will be compulsory for all corporations with the Turkish Trade Law which is expected to be effective. Depreciation practices which are considered to have an important place in the accounting practices of corporations will be a subject that will need to be considered with more attention.

Key Words: Tangible fixed assets, amortization, amortization methods for tangible fixed assets, IAS-16

* Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, fpamukcu@marmara.edu.tr

1. GİRİŞ

İşletmelerin genel faaliyet alanı ne olursa olsun bilançolarında yer alan maddi duran varlıklar özel bir öneme sahiptir. Ticaret ve hizmet işletmelerinde maddi duran varlık yatırımlarına çok fazla ihtiyaç duyulmasa bile, edinilmiş olan duran varlıklar ile ilgili muhasebe işlemleri muhasebe akışı ve raporlamada önemli bir yer tutmaktadır. Sanayi işletmelerinde ise öncelikle duran varlık yatırımlarının yapılması gerekmektedir. Edinilen maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi ve bu varlıklardaki değer kaybının amortisman yolu ile giderleştirilmesi finansal tabloların gerçek durumu yansıtmaları açısından dikkatle üzerinde durulan bir konudur. Ayrıca sanayi işletmelerinde amortisman payları sadece dönem gideri olarak değil üretilen mamullerin bir maliyet unsuru olarak da önemlidir.

Maddi duran varlıklar, hem bilançoda yer alacak değerleri açısından hem de amortisman yoluyla gidere dönüştürülmesi açısından ele alınması gereken bir konudur. Bu çalışmada maddi duran varlıklar sadece amortisman uygulamaları açısından ele alınmış, değerlendirme konusu kapsam dışında bırakılmıştır.

“TMS-16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu standart, uluslararası muhasebe standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla yayımlanmış olan tebliğlerle de güncellenmiştir.

Yakın bir gelecekte tüm işletmeler için uygulaması zorunlu olması beklenen muhasebe stan-

dartlarında Türk vergi mevzuatındaki düzenlemelere göre çeşitli konularda farklılıklar bulunmaktadır. Maddi Duran Varlıklar başlıklı Türkiye Muhasebe Standardı-16 da bunlardan biridir.

Bu çalışmada amortisman uygulamalarındaki farklılıklar; maddi duran varlıkların maliyet unsurları, amortismanın konusu, amortisman tabi tutar, amortisman oranı ve amortisman hesaplama yöntemleri açılarından ayrı ayrı ele alınarak incelenmiştir. Farklılıkların ortaya konulmasının ardından vergi erteleme konusu üzerinde durulmuştur.

2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN AKTİFLEŞTİRİLMESİ VE MALİYET UNSURLARI

2.1. Vergi Usul Kanunu’na Göre

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinde esas alınacak tutar ve değerlendirme esasları VUK’un 269-273 maddelerinde ve yayımlanan ilgili tebliğlerle düzenlenmiştir. Gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK, md.269).

VUK’un 270. maddesinde duran varlığın edinilmesi sırasında katlanılan “noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri” gibi harcamaların maliyete ilave edilerek amortisman yoluyla gidere dönüştürülebileceği gibi doğrudan dönem gideri olarak da kayıt edilebileceği belirtilmektedir.¹

Maddi duran varlıkların vadeli olarak satın alınması sırasında vade farkları da duran varlığın

¹ Kaya, Uğur (2007). “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması” Mali Çözüm, 83, Eylül Ekim, s.72-73. http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=66&Itemid=92 04.08.2010

maliyetine dahil edilmektedir. Bunun sonucu olarak da satın alma ile ilgili finansman maliyetleri amortisman yoluyla gidere dönüşmektedir.²

2.2. Türkiye Muhasebe Standardı'na Göre

Maddi duran varlıklar, bir işletmenin mal veya hizmet üretmek ya da elde etmek, diğer işletmelere kiralamak için veya idari amaçlarla elinde tuttuğu ve bir yıldan veya işletmenin bir faaliyet döneminden fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir (TMS-16, md.6).

Bir maddi duran varlık kaleminin varlık olarak aktifleştirilmesi için; maddi duran varlıkların işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlaması ve maliyetlerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekir (TMS-16, md.7).

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinde, nelerin duran varlık kalemini oluşturduğu gibi bir ölçü TMS-16'da öngörülmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir. Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir. Bunlar kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve malzemeler duran varlık olarak değerlendirilir.³

Bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür ve maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşur (TMS-16, md.16):

- Satın alma fiyatı, (İndirimler ve ticari iskontolar düşülür, ithalat ve alış vergileri dahil edilir.)
- Maddi duran varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından istenilen duruma getirilmesine kadar katlanılan her türlü maliyet,
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın yenilenmesine ilişkin tahmini maliyet.

Maliyet unsurlarına ilave olarak, doğrudan maddi duran varlığın maliyetine aşağıdaki harcamalar ilave edilir (TMS-16, md.17):

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Test maliyetleri ve mesleki ücretler.

İlk maliyete girmeyen giderler (TMS-16, md.17):

- Yeni bir tesisin açılmasının maliyeti,
- Reklam ve tanıtım harcamaları,

² Marşap, Beyhan (2008). "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi-Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu ve Çeşitli Ülkelerdeki Durum" VI.Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, s.138.

³ Akgün, Melek (2009). "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar" Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 3.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s.399.

- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesine iş yapmak için katlanılan maliyetler (eğitim masrafları),
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

Alım tarihinden sonraki harcamalar (TMS-16, md.12-13-14);

- Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonraki dönemlerde yapılan, bu varlıkların gelecek dönemlerde yaratacağı ekonomik faydaları artırıcı harcamalar, sabit kıymetin değerlerine ilave edilir (Geliştirme giderleri).
- Bu kapsama girmeyen diğer tüm harcamalar gerçekleştikleri dönemlerde gider olarak kayıtlara yansıtılır (İşletme giderleri).

3. AMORTİSMANIN KONUSU

3.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin yok edilmesi amortismanın konusunu oluşturur (VUK, md.313).

VUK'un 313. maddesi gereğince; amortismanın konusuna giren varlıklar;

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,

- Gemiler ve diğer taşıtlar,
 - Gayrimaddi haklar,
 - Alet, edevat, mefruşat, demirbaş eşyalar,
 - Sinema filmleri,
- olarak sayılmıştır.⁴

Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir (VUK, md.314). Ancak üzerine bina yapılmış olan arsalarda, arsanın maliyeti de binanın maliyetine dahil edilerek amortismanına tabi tutulmaktadır.

Bir maddi duran varlık için amortisman ayrılabilmesinin temel şartları şu şekilde sıralanabilir;⁵

- İşletmenin aktifinde kayıtlı olması:

Bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için işletmenin muhasebe kayıtlarında yer alması yeterli görülmekte ve bu varlığın işletme faaliyetlerinde fiilen kullanılma zorunluluğu bulunmamaktadır.

- Bir yıldan fazla kullanılabilmesi:

İşletme faaliyetlerinde bir yıl veya kısa sürelerle kullanılacak olan duran varlıklar için amortisman hesaplanması söz konusu olmayıp doğrudan dönem gideri olarak kayıt yapılmaktadır.

- Maliyet bedelinin belirli bir tutarın üzerinde olması:

Maliyet bedeli her yıl için Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen tutarı⁶ aşmayan alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan dönem gideri olarak kayıt

⁴ Marşap, Beyhan (2008), s.133.

⁵ Marşap, Beyhan (2008), s.133-135.

⁶ Bu tutar 2010 yılı için 680 TL'dir.

edilebilir. Bu konuda amortisman tabi tutma veya doğrudan gider yazma konusunda seçim hakkı işletmelere bırakılmıştır. Ancak iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden varlıklarda bu sınır topluca dikkate alınmalıdır.

- Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması:

Maddi duran varlıklarda kullanımdan dolayı yıpranma, aşınma ve kıymetten düşme ile teknolojik gelişmeler nedeniyle oluşan değer kaybı amortisman yolu ile gidere dönüştürülür. Değer kaybının fiilen gerçekleşmiş olma şartı aranmaz.

VUK'da maddi duran varlıkları parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.⁷

3.2. Türkiye Muhasebe Standardı'na Göre

Amortisman, bir varlığın amortisman tabi tutulmasının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır. Yararlı ömür ise bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder (TMS-16, md.6).

TMS-16'nın amortisman başlıklı bölümünde şu özellikli durumlar yer almaktadır:

- Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyet içinde önemli bir tutara sahip olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur.
- İşletme maddi duran varlığın bazı parçalarını ayrı ayrı amortisman tabi tuttuğunda, tek başına önemli olmayan parçalardan oluşan kalan kısım da amortisman tabi tutulur.

- Her döneme ait amortisman gideri gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Standartta yer alan düzenlemelere göre bir maddi duran varlığın amortisman tabi tutulabilmesi için, işletme faaliyetlerinde kullanılıyor olması ve bu kullanım süresinin bir muhasebe döneminden uzun olması gerekmektedir. Amortisman hesaplanabilmesi için maddi duran varlığın işletme kayıtlarında yer alması koşulu da yer almaktadır.

4. AMORTİSMANA TABİ TUTAR VE AMORTİSMAN ORANI

4.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre

VUK'un 269. maddesine göre işletmelerin sahip olduğu maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli ile değerlendirilecek olan varlıklar; gayrimenkuller, gayrimenkullerin ayrılmaz parçaları, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlardır.

Duran varlığın satın alınarak ya da imal veya inşa edilerek edinilmiş olması maliyet bedeli ile değerlendirilmesini değiştirmez. Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara ilave olarak ortaya çıkan giderlerin toplamını ifade eder.

Türk vergi mevzuatına göre maddi duran varlıkların edinilmesi ile ilgili borçlanma giderlerinin, aktife girdiği hesap döneminin sonuna kadar duran varlığın maliyetine eklenmesi zorunludur. Sonraki dönemlere ait borçlanma maliyetleri ise ya duran varlığın maliyetine eklenir ya da doğrudan gider olarak kayıt edilir. Bu konu işletmelerin tercihinin bırakılmıştır (163 Nolu VUK Genel Tebliği).

⁷ Örtün, Remzi ve Bayırlı, Rıdvan (2007). "TMS16:Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I", Yaklaşım, 172, Nisan, <http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007049159.htm> 08.07.2010

İşletmeler, amortismanına tabi duran varlıklarını Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar ile itfa ederler. İlan edilen oranların tespitinde duran varlıkların faydalı ömürleri dikkate alınır. İktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve uygulanacak olan normal amortisman oranları, Maliye Bakanlığı'na yayımlanan 333, 339, 365 ve 389 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'ne ekli listelerle belirlenmiştir. İşletmeler uygulayacakları amortisman oranlarını belirlerken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu ayırımlarda bulunmayan amortismanına tabi varlıklar için ise genel sınıflamada yer verilen oranları dikkate alacaklardır.⁸

Amortisman hesaplama kuralı olarak duran varlığın aktive girdiği yıldan başlar. Duran varlığın yılın başında, ortasında ve hatta yılın son günlerinde alınmış olmasının önemi yoktur, o yıl için tam amortisman ayrılır. Ancak işletme tarafından herhangi bir yılda tamamen veya kısmen ayrılmayan amortismanların sonraki yıllarda ayrılması mümkün olmamaktadır.⁹

4.2. Türkiye Muhasebe Standardı'na Göre

Amortismanına tabi tutar, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutardır.

Kalıntı değer, varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi bekle-

nen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır (TMS-16, md.6).

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS-5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur.

Arsa ve binalar birlikte alınmış olsalar bile ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı ayrı muhasebeleştirilmeleri gerekir. Çünkü arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların yararlı ömrü ise sınırlıdır ve bu nedenle amortismanına tabi duran varlıklardır. Satın alınan binaların maliyet bedelinden arsa payları belirlenerek ayrıştırılmalı ve muhasebeleştirme işlemleri ayrı ayrı yapılmalıdır.¹⁰

Maddi duran varlıkların elde etme maliyetleri içinde borçlanma maliyetleri yer almaz. Eğer maddi duran varlıklar taksitle satın alınmışlar ise fiyata dahil olan borçlanma maliyeti ayrıştırılır ve gider olarak kayıt edilir.¹¹ TMS-23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre ilgili varlığın özellikli varlık olması durumunda ise borçlanma maliyetini varlık maliyetine eklenmesi mümkündür. Özellikli varlık tanımına uymayan maddi duran varlıklara ilişkin yabancı kaynak kullanım maliyetleri dönem gideri olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.¹² Ayrıca özellikli var-

⁸ Dağdemir, Serdal (2008). "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yeralan Düzenlemeler-II" Yaklaşım, Sayı 185, Mayıs, <http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080512055.htm> 08.07.2010

⁹ Dağdemir, Serdal (2008). "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yeralan Düzenlemeler-II" <http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080512055.htm> 08.07.2010

¹⁰ Dağdemir, Serdal (2008). "Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'da Yeralan Düzenlemeler-I" Yaklaşım, Sayı 184, Nisan, <http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080411254.htm> 08.07.2010

¹¹ Örtün, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2007). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Gazi Kitabevi, s.196.

¹² Akgün, Melek (2009), s.409.

lıklarda borçlanma maliyetinin aktifleştirilebilmesi için alınan kredinin duran varlık alımında kullanıldığının ispat edilmesi gerekir. Bunun kredi sözleşmesinde yazılı olması ya da net bir şekilde ispatlanabilir olması gerekir.

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörlerin dikkate alınması gerekir:¹³

- a) Varlığın beklenen kullanımı
- b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma
- c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme
- d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Amortisman oranlarının seçimi, işletmenin varlığın kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlenmelidir. Varlığın kullanım şekli değiştiğinde (vardiya sayısı artığında, kullanım yeri değiştiğinde) amortisman oranları da değiştirilmelidir.¹⁴

Kullanılan veya seçilen amortisman oranları her yıl gözden geçirilebilir ve gerek duyulursa değiştirilebilir. Maddi duran varlıkların kalan faydalı ömürleri ve buna bağlı olarak seçilen amortisman oranlarının her dönem gerçekçiliği test edilmelidir. Sonraki dönemlerde yapılan değer artırıcı harcamalar, bakım ve tamir politikaları varlığın faydalı ömrünü uzatırken, teknolojiye

veya ürünün piyasasında meydana gelen değişimler varlığın faydalı ömrünü kısaltabilir. Bu durumlar göz önüne alındığında varlığın kalan faydalı ömründe ve amortisman oranlarında değişiklik yapılması gerekir ve belirlenen yeni duruma uygun hale getirilir. Varlığın kalan faydalı ömründe kısaltma yapılacak ise olağanüstü amortisman yöntemi ile muhasebeleştirilir.¹⁵

5. AMORTİSMAN HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

5.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre

VUK'da amortisman hesaplama yöntemleri; normal amortisman (VUK, md.315) ve azalan bakiyeler üzerinden amortisman (VUK, Mükerrer md.315) olarak belirlenmiştir. Bu yöntemler dışında, bazı özel durumlara ilişkin uygulamalar da ilgili kanunda düzenlenmiştir. Bunlar; madenlerde amortisman, fevkalade amortisman ve kıst amortisman uygulamalarıdır.

• Normal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde, duran varlıkların maliyet bedeli üzerinden faydalı ömürleri esas alınarak her yıl eşit tutarlarla amortisman hesaplanır.

Yıllık Amortisman Tutarı = Maliyet Bedeli / Faydalı ömür

Örnek: Güler Gıda San.A.Ş. 24.08.2009 tarihinde 26.000 TL maliyet bedelli bir makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü 5 yıldır.

Yıllık Amortisman Tutarı = 26.000 TL / 5 yıl = 5.200 TL

¹³ Sipahi, Barış (2009). "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 2.Baskı, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No:99, s.159

¹⁴ Örtten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2007), s.199.

¹⁵ Örtten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2007), s.199-200.

Yıllara göre amortisman tutarları şöyle olacaktır:

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2009	26.000	% 20	5.200	5.200
2010	26.000	% 20	5.200	10.400
2011	26.000	% 20	5.200	15.600
2012	26.000	% 20	5.200	20.800
2013	26.000	% 20	5.200	26.000

Hesaplamalardan da görüldüğü gibi VUK'a göre ayrılan amortismanda makinenin kalıntı değeri dikkate alınmamaktadır. Ayrıca kıst amortisman hesaplama da söz konusu olmadığından, kullanım süresine bakılmaksızın faydalı ömür boyunca eşit tutarlarla amortisman hesaplanmaktadır.

• **Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman**

Bu yöntemde, her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak tutar, daha önce ayrılmış olan amortisman tutarlarının düşülmesi ile belirlenir.

Amortisman süresi duran varlığın faydalı ömrü kadardır. Bu sürenin son yılına devreden kalan değer tamamı o yıl gider olarak kayıt edilir.

Bu yöntemde amortisman oranı, % 50'yi geçmemek koşuluyla normal amortisman oranının iki katıdır.

Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri x (Normal amortisman oranı x 2)

Örnek: Güler Gıda San.A.Ş. 24.08.2009 tarihinde 26.000 TL maliyet bedelli bir makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü 5 yıldır.

Yıllara göre amortisman tutarları şöyle olacaktır:

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2009	26.000	% 40	10.400	10.400
2010	15.600	% 40	6.240	16.640
2011	9.360	% 40	3.744	20.384
2012	5.616	% 40	2.246	22.630
2013	3.370	% 40	3.370	26.000

Amortisman hesaplama yöntemleri dışındaki özel uygulamalar da şöyledir:

Madenlerde Amortisman; işletme nedeniyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve özellikleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden yok edilmesidir (VUK, md.316).

Fevkalade Amortisman; yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden; yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen; cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan duran varlıklar için uygulanır (VUK, md.317).

Fevkalade amortisman için önceden belli edilmiş oranlar yoktur. Mükellefler böyle durumlarda Maliye Bakanlığı'na başvurarak amortisman oranının saptanmasını isterler. Bakanlığın bildirdiği oran duran varlıklara uygulanır ve değer kaybı gidere dönüştürülür. Doğal nedenlerle zarara uğrayan varlıklar için sigorta tazminatı alınmışsa fevkalade amortisman uygulaması yapılmaz.¹⁶

Kıst amortisman uygulaması farklı bir amortisman hesaplama yöntemi değildir. Hem normal hem de azalan bakiyeler üzerinden amortisman hesaplama yöntemleri için de geçerli olan özel bir uygulama şeklidir. VUK'nun 320. maddesinde düzenlenmiş olan kıst amortisman uygulaması sadece binek otomobiller için geçerlidir.

İşletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay olarak kabul edilmek suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman hesaplanmayan süreye isabet eden kalan değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

İşletmeler amortisman tabi maddi duran varlıklarının her biri için normal ya da azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemlerinden birini seçerek kullanabilirler. Ancak iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünü oluşturan değerler için bu iki yöntemden sadece biri uygulanabilir. Bir duran varlık için normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanmaya başladıktan sonra bu yöntem değiştirilemez. Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplanan bir duran varlık için, daha sonra normal amortisman yöntemine geçilebilir. Bu durumda henüz gidere dönüşmemiş olan değer, kalan amortisman süresine bölünerek eşit miktarlarla yok edilir (VUK, Mükerrer md.320).

5.2. Türkiye Muhasebe Standardına Göre

TMS-16'nın 62. maddesinde amortisman hesaplama yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olarak sıralanmıştır. İşletmeler,

duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçerek kullanırlar. Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır.¹⁷

Belirtildiği gibi, amortisman yönteminin seçimi

¹⁶ Ataman, Ümit (2009). Genel Muhasebe – Muhasebede Dönemsonu İşlemleri, Cilt 2, Türkmen Kitabevi, 16.Baskı, İstanbul, s.144.

¹⁷ Yükçü, Süleyman ve İçerli, Yılmaz (2007). "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri", Mali Çözüm, Sayı:82, İSMMMO, Temmuz Ağustos, s.24.

ve yararlı ömrün tahmini standartta işletmenin yargısına bırakılmıştır. Bundan dolayı, uygulanan amortisman yöntemi ve tahmin edilen yararlı ömür veya amortisman oranlarının açıklanması, mali tablo kullanıcılarına yönetim tarafından seçilmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle karşılaştırmalar yapmaya imkan tanıyan bilgiler sağlamaktadır.¹⁸

Kıst amortisman, TMS-16'da tüm maddi duran varlıklar için geçerlidir. Bir duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için kullanılabilir olması koşulu aranmaktadır. Buna bağlı olarak da amortisman hesaplamada kullanım süresi esas alınmaktadır. Standarttaki düzenlemeye göre kullanım süresinin belirlenmesinde tam ay esas olmaktadır.

• Doğrusal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı takdirde, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca eşit tutarlıdır.

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri – Kalıntı değeri) / Tahmini yararlı ömür

Örnek: Güler Gıda San. A.Ş. 24.08.2009 tarihinde 26.000 TL maliyet bedelli bir makine satın almıştır. Makinenin yararlı ömrü 5 yıldır. Kalıntı değeri 2.000 TL olarak tahmin edilmektedir.

Maliyet değeri : 26.000

Kalıntı değeri (-) : 2.000

Amortismanına tabi tutar : 24.000

Yararlı ömür : 5 yıl

Yıllık Amortisman Tutarı = 24.000 TL / 5 yıl = 4.800 TL

Makinenin yararlı ömrü ve kalıntı değerinde bir değişiklik olmadığı takdirde yıllara göre amortisman tutarları şöyle olacaktır:

Yıllar	Amortismanına Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2009	24.000	% 20	2.000*	2.000
2010	24.000	% 20	4.800	6.800
2011	24.000	% 20	4.800	11.600
2012	24.000	% 20	4.800	16.400
2013	24.000	% 20	4.800	21.200
2014	24.000	% 20	2.800**	24.000

* 2009 yılı amortismanı = 2.000 (4.800 TL / 12 ay x 5 ay)

** 2014 yılı amortismanı = 2.800 (4.800 TL / 12 ay x 7 ay)

¹⁸ Ataman Akgül, Başak (2004). "Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 67, İSMMMO Yayını, Nisan Mayıs Haziran, s.99.

Standartta kullanım süresine göre yani kıst amortisman hesaplaması tüm maddi duran varlıklar için geçerli olduğundan ilk yıl ve son yıl amortisman tutarları farklılık göstermektedir. Ancak standarttaki kıst amortismanın VUK'daki düzenlemeden farkı ilk yıl amortisman olarak gider kayıt edilemeyen tutarın son yıla eklenmesidir. Standartta faydalı ömür VUK'da olduğu gibi hesap dönemi bazında uygulanmamaktadır.

• **Azalan Bakiyeler Yöntemi**

Bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır.

Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri x (Normal amortisman oranı x 2)

Örnek: Güler Gıda San. A.Ş. 24.08.2009 tarihinde 26.000 TL maliyet bedelli bir makine satın almıştır. Makinenin yararlı ömrü 5 yıldır. Kalıntı değeri 2.000 TL olarak tahmin edilmektedir.

Maliyet değeri : 26.000

Kalıntı değeri (-) : 2.000

Amortisman tabi tutar : 24.000

Yararlı ömür : 5 yıl

Makinenin yararlı ömrü ve kalıntı değerinde bir değişiklik olmadığı takdirde yıllara göre amortisman tutarları şöyle olacaktır:

Yıllar	Amortisman Hesaplamaları		Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2009	$24.000 \times \% 40 = 9.600$	$9.600 / 12 \text{ ay} \times 5 \text{ ay} = 4.000$	4.000	4.000
2010	$14.400 \times \% 40 = 5.760$	$9.600 / 12 \text{ ay} \times 7 \text{ ay} = 5.600$ $5.760 / 12 \text{ ay} \times 5 \text{ ay} = 2.400$	8.000	12.000
2011	$8.640 \times \% 40 = 3.456$	$5.760 / 12 \text{ ay} \times 7 \text{ ay} = 3.360$ $3.456 / 12 \text{ ay} \times 5 \text{ ay} = 1.440$	4.800	16.800
2012	$5.184 \times \% 40 = 2.074$	$3.456 / 12 \text{ ay} \times 7 \text{ ay} = 2.016$ $2.074 / 12 \text{ ay} \times 5 \text{ ay} = 864$	2.880	19.680
2013	$3.110 \times \% 40 = 1.244$	$2.074 / 12 \text{ ay} \times 7 \text{ ay} = 1.210$ $1.244 / 12 \text{ ay} \times 5 \text{ ay} = 518$	1.728	21.408
2014	1.866	$1.244 / 12 \text{ ay} \times 7 \text{ ay} = 726$ $= 1.866$	2.592	24.000

• Üretim Miktarı Yöntemi

Bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır.

Amortisman Oranı = (Maliyet değeri – Kalıntı değeri) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Örnek: Tuna Eğitim ve Danışmanlık A.Ş. 14.08.2007 tarihinde 12.000 TL maliyet bedelli bir fotokopi makinesi satın almıştır. Fotokopi makinesinin yararlı ömrü 5 yıldır ve kalıntı değeri 2.000 TL olarak öngörülmektedir.

Makine yararlı ömrü boyunca 2.500.000 adet baskı yapacaktır.

2007 yılında 300.000 adet, 2008 yılında 400.000 adet, 2009 yılında ise 450.000 adet baskı yapmıştır.

Amortisman Oranı = (12.000 – 2.000) / 2.500.000 = 0,004

Kullanım yılları itibariyle amortisman tutarları şöyle olacaktır:

2007 yılı amortismanı = 300.000 x 0,004 = 1.200

2008 yılı amortismanı = 400.000 x 0,004 = 1.600

2009 yılı amortismanı = 450.000 x 0,004 = 1.800

6. AMORTİSMAN UYGULAMALARININ VERGİ ETKİSİ

Ticari kâr veya muhasebe dönem kârı; işletmenin belirli bir faaliyet döneminde elde ettiği tüm gelirleri ile aynı dönemde katlandığı giderleri arasındaki farktır. Muhasebe dönem kârını oluşturan gelir ve giderlerin tahakkuku ve döneme aktarılması muhasebe standart ve politikalarında belirlenen esaslara göre yapılmaktadır. Mali kârın hesaplanmasında ise gelir ve gider unsurları, vergi mevzuatındaki düzenlemelere göre tespit edilmektedir. İşletmelerin dönem kârı üzerinden ödeyecekleri verginin hesaplanmasında da mali kâr esas alınmaktadır. Mali kâr ile ticari kâr arasındaki farklılığa yol açan unsurlar, sürekli veya geçici farklar olarak ortaya çıkar.¹⁹

Sürekli farklar, ticari veya mali kârın ikisinden birinin hesaplanmasında gelir veya gider olarak kabul edilen, ancak diğerinin hesaplanmasında gelir veya gider olarak kabul edilmeyen unsurlardır. Bu farklar, belli bir dönemde yürürlükteki vergi mevzuatı sonucunda ortaya çıkar ve sonraki dönemlerde ortadan kalkmaz.²⁰

Geçici farklar, hem ticari kârın hem de mali kârın hesaplanmasında dikkate alınan ancak iki hesaplamanın farklı zamanlarda yapılmasından kaynaklanan farklardır. Bu farklar; sonraki dönemlerde matrahtan indirilebilecek veya matraha ilave edilebilecek niteliktedir. Geçici farklar; vergilendirilebilir geçici fark veya indirilebilir geçici fark olarak ortaya çıkar.²¹

Vergilendirilebilir geçici fark, ertelenen vergi borcu durumunu ortaya çıkarmaktadır. Bu durum muhasebede standartlarına göre hesaplanan

¹⁹ Akdoğan, Nalan (2006). “UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 17, Ocak, s.2.

²⁰ Akdoğan, Nalan (2006). s.2.

²¹ Akdoğan, Nalan (2006). s.3.

amortisman giderinin, mali kâr zarara yansıtılan amortisman giderinden düşük olmasıdır. İndirilebilir geçici fark ise ertelenen vergi alacağı sonucuna neden olmaktadır. Burada da muhasebe standartlarına göre hesaplanan amortisman tutarı, mali kâr zarara yansıtılan amortismandan fazladır.

Örnek: İşletme 17.11.2009 tarihinde maliyet bedeli 11.000 TL olan bir bilgisayar satın almıştır. Bilgisayarın faydalı ömrü 4 yıl, tahmini kalıntı değeri 1.000 TL olarak öngörülmektedir. VUK Tebliği ile yayımlanmış Amortisman

Oranları Listesinde de bilgisayarın faydalı ömrü 4 yıl, normal amortisman oranı % 25 olarak belirlenmiştir.

Bu örnekte vergi etkisini ortaya koyabilmek amacıyla; amortisman hesaplamaları VUK ve TMS-16'daki düzenlemeler esas alınarak normal amortisman ve azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemlerine göre yapılacaktır. Üretim miktarı yöntemi VUK'da yer almadığı için karşılaştırma yapılamayacağından hesaplamalara dahil edilmemiştir.

Normal Amortisman Yöntemi (VUK'a göre)

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2009	11.000	% 25	2.750	2.750
2010	11.000	% 25	2.750	5.500
2011	11.000	% 25	2.750	8.250
2012	11.000	% 25	2.750	11.000

Normal Amortisman Yöntemi (TMS-16'ya göre)

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2009	10.000*	% 25	416**	416
2010	10.000	% 25	2.500	2.916
2011	10.000	% 25	2.500	5.416
2012	10.000	% 25	2.500	7.916
2013	10.000	% 25	2.084***	10.000

* Amortismana Esas Tutar = Maliyet değeri – Kalıntı değeri = 11.000 – 1.000 = 10.000 TL

Yıllık amortisman tutarı = 10.000 x % 20 = 2.500

** 2009 yılı amortisman tutarı = (2.500 / 12 ay x 2 ay) = 416

*** 2013 yılı amortisman tutarı = (2.500 / 12 ay x 10 ay) = 2.084

Azalan Bakiyeler Yöntemi (VUK'a göre)

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2009	11.000	% 50*	5.500	5.500
2010	5.500	% 50	2.750	8.250
2011	2.750	% 50	1.375	9.625
2012	1.375	% 50	1.375	11.000

* Amortisman Oranı = Normal Amortisman Oranı x 2

Azalan Bakiyeler Yöntemi (TMS-16'ya göre)

Yıllar	Amortisman Hesaplamaları		Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2009	$10.000 \times \% 50 = 5.000$	$5.000 / 12 \text{ ay} \times 2 \text{ ay} = 833$	833	833
2010	$5.000 \times \% 50 = 2.500$	$5.000 / 12 \text{ ay} \times 10 \text{ ay} = 4.167$ $2.500 / 12 \text{ ay} \times 2 \text{ ay} = 417$	4.584	5.417
2011	$2.500 \times \% 50 = 1.250$	$2.500 / 12 \text{ ay} \times 10 \text{ ay} = 2.083$ $1.250 / 12 \text{ ay} \times 2 \text{ ay} = 208$	2.291	7.708
2012	$1.250 \times \% 50 = 625$	$1.250 / 12 \text{ ay} \times 10 \text{ ay} = 1.042$ $625 / 12 \text{ ay} \times 2 \text{ ay} = 104$	1.146	8.854
2013	625	$625 / 12 \text{ ay} \times 10 \text{ ay} = 521$	1.146	10.000

Örnekteki hesaplamalardan da görüldüğü gibi vergi mevzuatı ile muhasebe standartlarına göre hesaplanan amortisman tutarları arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıklar işletmenin elde ettiği kârın vergilendirilmesinde de et-

kisini gösterecektir. Aşağıda normal ve azalan bakiyeler yöntemlerinin sonuçları yıllar itibarıyla karşılaştırılarak vergi etkisi ortaya konulmuştur.

Normal Amortisman Yöntemi Sonuçlarının Karşılaştırılması

	2009	2010	2011	2012	2013
VUK'a göre amortisman	2.750	2.750	2.750	2.750	---
TMS-16'ya göre amortisman	416	2.500	2.500	2.500	2.084
Geçici fark	(2.334)	(250)	(250)	(250)	2.084
Ertelenen Vergi Borcu (Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı)	467	50	50	50	
Ertelenen Vergi Alacağı (İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı)					417

Azalan Bakiyeler Yöntemi Sonuçlarının Karşılaştırılması

	2009	2010	2011	2012	2013
VUK'a göre amortisman	5.500	2.750	1.375	1.375	
TMS-16'ya göre amortisman	833	4.584	2.291	1.146	1.146
Geçici fark	(4.667)	1.834	916	(229)	1.146
Ertelenen Vergi Borcu (Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı)	933			46	
Ertelenen Vergi Alacağı (İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı)		367	183		229

7. SONUÇ

İşletmelerin muhasebe uygulamalarında ve sonuçların finansal tablolara yansıtılmasında amortisman uygulamaları konusu oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Ancak yürürlükte olan vergi mevzuatı ile muhasebe standartları arasında amortisman uygulamalarında çeşitli farklılıklar

bulunmaktadır. Bu farklılıklar amortisman esas tutarın tespit edilmesinden amortisman süresi ve tutarına kadar birçok konuda ortaya çıkmaktadır.

Kıst amortisman uygulaması da farklılık yaratan konulardan biridir. Vergi mevzuatında kıst amortisman sadece binek otomobillere özgü bir uygulama iken muhasebe standardında tüm

maddi duran varlıklar için uygulanmaktadır. Bunun dışında uygulama esasları da farklılık göstermektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre ilk yıl eksik hesaplanan amortisman tutarı son yıl amortismanına eklendiği halde, muhasebe standardında bir sonraki yılın amortisman gideri olarak kabul edilmektedir.

Vergi mevzuatı ve muhasebe standardı arasındaki uygulama farklılıklarının etkisi amortisman tutarı ile sınırlı kalmayarak ticari kâr ve mali kâr tespitinde de etkili olmaktadır. Dolayısıyla işlet-

menin yıllar itibariyle vergi yükümlülüğü de değişmektedir.

Türkiye muhasebe standartlarının tüm işletmeler için zorunlu olarak uygulanması halinde bu farklılıkların yarattığı uygulama zorlukları daha da geniş bir kitleyi etkileyecektir. Vergi mevzuatındaki düzenlemelerin muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesi hem muhasebe uygulayıcılarına hem de finansal tablo kullanıcılarına büyük kolaylıklar sağlayacaktır.

8. KAYNAKLAR

- Akdoğan, Nalan (2006). “UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakiş Dergisi**, Sayı 17, Ocak, s.1-18.
- Akgün, Melek (2009). “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar” Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 3.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Ataman, Ümit (2009). Genel Muhasebe – Muhasebede Dönemsonu İşlemleri, Cilt 2, Türkmen Kitabevi, 16.Baskı, İstanbul.
- Ataman Akgül, Başak (2004). “Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar arası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 67, İSMMMO Yayını, Nisan-Mayıs-Haziran, s.91-101.
- Dağdemir, Serdal (2008). “Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK’da Yeralan Düzenlemeler-I” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı184, Nisan, <http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080411254.htm> 08.07.2010
- Dağdemir, Serdal (2008). “Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK’da Yeralan Düzenlemeler-II” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 185, Mayıs 2008, <http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080512055.htm> 08.07.2010
- Gücenme, Ümit ve Poroy Arsoy, Aylin (2005). “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı” **Analiz Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Cilt 5, Yıl 14, Sayı 14, Ekim http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=66&Itemid=92 04.08.2010
- Kaya, Uğur (2007). “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 83, İSMMMO Yayını, Eylül- Ekim, s.67–80.
- Marşap, Beyhan (2008). “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi-Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu ve Çeşitli Ülkelerdeki Durum”, VI.Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.
- Örtten, Remzi ve Bayırlı, Rıdvan (2007). “TMS16:Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 172, Nisan, <http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007049159.htm> 08.07.2010
- Örtten, Remzi ve Bayırlı, Rıdvan (2007). “TMS16:Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-II” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 173, Mayıs , <http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007059262.htm> 08.07.2010
- Örtten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2007). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sipahi, Barış (2009). “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 2.Baskı, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No:99.
- Yükçü, Süleyman ve İçerli, Yılmaz (2007). “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 82, İSMMMO Yayını,Temmuz Ağustos, s.15-27.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standardı No 16-Maddi Duran Varlıklar, 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 66 No’lu Tebliğ, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete.

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 67 No’lu Tebliğ, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 71 No’lu Tebliğ, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 111 No’lu Tebliğ, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 122 No’lu Tebliğ, 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 133 No’lu Tebliğ, 08.01.2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazete.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu , 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.
- 163 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 27.01.1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazete.