



Türkiye'deki Yasal Düzenlemelere Göre Amortisman Uygulamaları ve Vergi Etkisine Yönelik Değerlendirme(Depreciation Procedures by Accountings Systems in Turkey and Evaluation Regarding Tax Effect)

Engin Dinç^a Esra Atabay^b

^a Prof.Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Ana Bilim Dalı, edinc@ktu.edu.tr

^b Yrd.Doç.Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, Vakıfkebir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi, eatabay@ktu.edu.tr, (462) 8417363 (Correspondant Author)

Anahtar Kelimeler

Amortisman, Vergi etkisi, Türkiye Muhasebe Sistemleri, Sabit Kıymetler.

Jel Sınıflandırması

M41, M48.

Özet

Türkiye'de gerçeğe uygunluk çerçevesinde kullanılan üç farklı muhasebe düzenlemesi mevcuttur. Bunlar, 1994 yılından beri zorunlu olarak kullanılan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 2004 yılından beri uygulanan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve 2018 yılından itibaren uygulanması zorunlu olacak Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları'dır. Her üç muhasebe düzenlemesinde de kendine has amortisman hesaplama kuralları mevcuttur. Amortisman hesaplama kuralları hem muhasebe düzenlemelerinde hem de vergi kanunlarında ayrıca belirlenmiştir. Muhasebe düzenlemeleri ile vergi kanunlarında yer alan amortisman kuralları birbirinden farklılık göstermektedir.

Bu makalenin amacı, amortisman uygulamalarını muhasebe düzenlemeleri bazında karşılaştırarak, bu düzenlemeler arasındaki farklılık ve benzerlikleri ortaya koymak ve vergi kuralları ile muhasebe kuralları arasında ortaya çıkan vergi etkisinin nasıl izlenmesi gerektiğini tartışmaktır. Böylece, uygulayıcılara amortisman muhasebesi konusundaki tüm kuralları toplu bir şekilde bir arada görme ve karşılaştırma imkânı sağlanmış olacaktır. Bu amaca ulaşmak için, literatür taraması yönteminden faydalanılmıştır.

Keywords

Depreciation, Tax Effect, Turkish Accounting Systems, Fixed Assets.

Jel Classification

M41, M48.

Abstract

There are three accounting regulations that are used within scope of authenticity in Turkey. These are General Communique on Implementation of Accounting System that has been used since 1994, Turkish Accounting / Financial Reporting Standards that has been implemented since 2004 and Enterprise Financial Reporting Standards for Small and Medium Sized Enterprise that will be compulsorily used as of 2018. Each accounting regulation has unique rules for calculating depreciation. While these accounting regulations set standards for calculating depreciation, tax codes also have rules for calculating depreciation. Depreciation rules set forth by accounting regulation and tax codes vary.

This article aims comparing depreciation procedures based on accounting regulations in order to reveal out similarities and differences between the accounting regulations and to discuss how the tax effect arising out of the differences between tax rules and accounting regulations should be traced. Thus, practitioners will have the opportunity to see and compare all rules pertaining to depreciation accounting. Literature review method is used to achieve this target.

1.Giriş

Türkiye’de vergi bazlı muhasebe uygulamaları Cumhuriyetin başından beri süre gelmekte ve bu bir kültür olarak yerleşmiş bulunmaktadır. Ancak, 1984 yılında sermaye piyasalarının kurulması ile birlikte güvenilir bilgi ihtiyacı doğmuştur. Bu nedenle, 1992 yılında Maliye Bakanlığı’nın ukdesinde VUK tebliği ile birlikte Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Tekdüzen Muhasebe Sistemi) yayınlanmıştır. 2000’li yıllarda dünyada yaşanan finansal krizlerden sonra sermaye piyasalarına güveni yeniden tesis edebilmek için yeni bir muhasebe düzenlenmesine ihtiyaç doğmuştur. Bu durum, Uluslararası Muhasebe Standartlarının doğmasına neden olmuştur. Avrupa Birliği’nin tüm üye ülkelere bu standartlara uyma zorunluluğu getirmesi Türkiye’nin de bu standartları kabul etmesine katkı sağlamıştır. Türkiye 2003 yılından itibaren bu standartları SPK’ya tabi işletmelerde uygulamaya başlamıştır (Karapınar ve Eflatun, 2016: vii). 2011 yılı başlarında yeni TTK’nın yayınlanması ile birlikte önce tüm sermaye şirketlerine uluslararası muhasebe standartlarının kullanılması zorunlu kılınmış ancak daha sonra bu uygulamada kapsam daraltmasına gidilmiştir. 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile 2011 yılı Eylül ayında KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) kurulmuştur. Adı geçen kararname ile birlikte daha önce kurulmuş olan TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tüm hakları ve yayınladığı muhasebe standartları ile birlikte yeni kurulan KGK’ya devredilmiştir. KGK’nın yayınladığı TMS ve TFRS’lerin KAYİK’ler (Kamu Yararını ilgilendiren Kuruluşlar) tarafından uygulanması zorunlu kılınmıştır. 2017 yılında ise yine KGK tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler (BOBİ’ler) için Finansal Raporlama Standartları yayınlanmıştır. Bu şekilde, günümüzde yürürlükte olan üç tane muhasebe düzeni oluşmuştur. Mevcut düzenlemelere göre, KAYİK statüsünde olan işletmeler TMS/TFRS’lere göre finansal rapor hazırlamak zorundadır. Yine, “aktif toplamı 40 milyon, net satışları 80 milyon ve çalışan sayısı 200 ve üzerinde olan” şeklinde belirlenen kriterlerden ikisini iki yıl üst üste sağlayan KAYİK dışında kalan işletmeler BOBİ FRS’ye göre finansal rapor hazırlayacaklardır. Bu kriterleri sağlayamayan işletmeler 1994 yılından beri zorunlu olarak uygulanmakta olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) uymaya devam edeceklerdir. MSUGT kural bazlı iken diğer iki muhasebe düzenlemesi ilke bazlıdır. Ancak her üç muhasebe düzenlemesi de gerçeğe uygun finansal rapor hazırlanması hususunda işletmeleri teşvik etmektedir. Ancak, piyasada eskiden gelme vergi bazlı muhasebe alışkanlığının tekdüzen muhasebe sistemi uygulamasını etkilediği

ve karma bir muhasebe yapısının oluşmasına neden olduğu aşikârdır. Piyasada tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasında özellikle envanter ve değerlendirme aşamasında Vergi Usul Kanunu'ndaki kuralların baz alındığı görülmektedir (Dinç ve Atabay, 2017).

Envanter ve değerlendirme aşamasında, muhasebede en fazla bilinen ve kullanılan konulardan biri de amortisman ve itfa konusudur. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların eskime paylarının hesaplanmasında her üç muhasebe düzenlemesi de gerçeğe uygunluk ararken, Vergi Usul Kanunu bu konuda kurallar koymuştur.

2.Muhasebede Uygulanabilen Amortisman Yöntemleri

Amortisman bir varlığın maliyetinin yıllara yayılmak suretiyle yok edilmesi olarak açıklanabilir. Finansal açıdan amortisman, bir duran varlığın kullanımı ya da zaman geçmesi sebebiyle aşınması, eskimesi ve yıpranmasını ifade etmektedir. Amortisman, tükenme payı, eskime payı, yıpranma payı, itfa payı şeklinde de isimlendirilmektedir.

Amortisman, kullanmak için alınan duran varlıkların kullanım süresi boyunca ortaya çıkan eskime paylarını yıllara yaymak suretiyle giderleştirmektir. İşletmecilik açısından amortisman ayırmanın dört işlevi mevcuttur.

- 1) Amortisman giderlerini dönemlere yaymak
- 2) Üretim maliyetlerinin hesaplanmasına yardımcı olmak
- 3) Oto finansman imkânı sağlamak
- 4) Sabit kıymetlerin mali tablolarda gerçeğe yakın bir değerle görülmesini sağlamak

Amortisman, fiziksel, fonksiyonel, muhasebe ve vergi açısından hesaplanabilmektedir (Yıldırım, 2014:3). Fiziksel amortisman, kullanılma nedeniyle eskime ve yıpranma sonucu; fonksiyonel amortisman, teknolojik eskime ya da yetersiz duruma düşme sonucu; muhasebe amortismanı sabit kıymetin bilançoda gerçeğe uygun değeri ile görünmesini sağlamak amacıyla maliyetin yıllara yayılması sonucu ortaya çıkar. Vergi amortismanı ise vergi matrahını hesaplamak için kullanılır.

Amortisman Hesaplama Yöntemleri:

Literatürde maddi ve maddi olmayan duran varlıkların eskime paylarının hesaplanmasında kullanılacak birçok yöntem mevcuttur. İşletmeler bu yöntemlerden en uygununu belirleyerek duran varlıklarının gerçek değerini finansal raporlarına yansıtabilir. Uygulanabilecek bazı amortisman hesaplama yöntemleri şöyledir (Yıldırım, 2014: 34-39).

Doğrusal (Normal) Yöntem: Her yıl eşit tutarda amortisman ayrılmasını sağlayan bir yöntemdir. **Azalan Bakiyeler Yöntemi:** Net değerın kalan faydalı ömre bölünmesi ile

amortismanların hesaplandığı bir yöntemdir. **Üretim Miktarı Yöntemi:** Sabit kıymetin tüketim oranına göre amortismanların hesaplandığı bir yöntemdir. **Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemi:** İlk yıllar yüksek oranda amortisman hesaplandığı bir yöntemdir. Faydalı ömür 4 yıl ise, $1+2+3+4=10$ Bu durumda birinci yıl $4/10$, ikinci yıl $3/10$, üçüncü yıl $2/10$ ve dördüncü yıl $1/10$ oranında amortisman ayrılır.

Formüllü Azalan Bakiyeler Yöntemi: Formül yardımıyla bulunan amortisman oranının sabit kıymetin net değeri ile çarpılması sonucu amortismanların hesaplandığı bir yöntemdir (Yıldırım, 2014: 34-39).

Amortisman oranı: $1 - n\sqrt{(HD/VD)}$

n: faydalı ömür, HD: hurda değeri, VD: varlığın maliyeti

Artan paylı amortisman yöntemi: Bu yöntemde yıllık amortisman miktarları, azalan paylı amortisman yönteminin tersine ilk yıllar daha az, daha sonraki yıllar daha çok olarak hesaplanır. Bu yöntem ilk yıllarda daha az sonraki yıllarda daha çok verim sağlayan sabit varlıklara uygulanabilir. **Bileşik faizli taksitlerle amortisman yöntemi:** Bu yöntemde duran varlığın iktisap bedeli borç alınmış gibi düşünülerek piyasa faiz haddine ve sabit varlığın hizmet süresi boyunca dönem sonunda eşit taksitlerle ödeme şartına göre hesaplanan borç ödeme taksitleri amortisman payı olarak kabul edilir. Bu durumda, yıllık amortisman tutarı= $[(Mp (1+p)^n / (1+P)^n)]$ formülü ile hesaplanır. M maliyet, p piyasa faiz oranı, n vadeyi ifade etmektedir.

Başlangıç indirimli amortisman yöntemi: Başlangıç indirimli amortisman yönteminde duran varlık işletmenin aktifine girdiği ilk yıl %40 – 50 gibi yüksek oranda amortisman tabi tutulur. Bundan sonraki yıllar kalan net defter değeri eşit paylarla amortismana aktarılır. **Fevkalade (Olağanüstü) yöntem:** Bu yöntem, deprem, sel gibi doğal afetler sonucunda ortaya çıkan yüksek değer kayıplarının hesaplaması için kullanılır. Bu yöntem, muhasebe standartları tarafından kabul görmemektedir.

3.Maddi Duran Varlıklarda (MDV) Amortisman Uygulamaları

Amortisman uygulamaları aşağıda dört açıdan incelenmiştir.

3.1.Vergi Usul Kanunu'nda MDV'lerin Amortismanı

VUK 313.maddede, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. Madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil ettiği belirtilmiştir.

VUK 269'a göre, gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler; gemiler ve diğer taşıtlar ve gayri-maddi haklar amortismanına tabi tutulabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu MDV'lerin amortismanı ile ilgili katı kurallar koymuştur. Buna göre, amortisman, amortismanına tabi tutar üzerinden hesaplanacaktır. Ancak faydalı ömrün belirlenmesi işletmeye bırakılmamıştır. Bunun için Maliye Bakanlığı amortisman listesi açıklamıştır. İşletmeler bu listeye göre faydalı ömrü belirlemekte ve vergi matrahından düşebileceği amortisman giderini hesaplamaktadır. VUK'ta belirlenmiş faydalı ömürlerin değiştirilmesi mümkün değildir.

Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak, 1) Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri; 2) İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar amortismanına tabi tutulmaktadır (VUK 314).

Amortisman Giderlerinin Hesaplanmasında Kullanılan Yöntemler Açısından

VUK'un 315.maddesinde, amortisman giderlerinin hesaplanmasında farklı yöntemler kullanılması mümkündür. Bu yöntemler, Normal Yöntem ve Azalan Bakiyeler Yöntemi olarak belirtilmiştir. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler bu yöntemlere göre amortisman hesaplayabilmektedirler. Her iki yöntemde de mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği faydalı ömür ve oranlar üzerinden itfa ederler. VUK'a göre normal yöntemi tercih edenler bu yöntemden geri dönüş yapamamaktadırlar. Ancak, azalan bakiyeler yöntemini tercih edenler bu yöntemden normal yönteme dönebilmektedirler. VUK'da bu iki yöntemin dışında literatürde adı geçen diğer yöntemlerden söz edilmemektedir.

Normal yöntemde, iktisadî kıymetin maliyeti Maliye Bakanlığının açıkladığı faydalı ömürler çerçevesinde yıllar arasında eşit olarak dağıtılmaktadır.

Azalan bakiyeler yönteminde ise, 1) Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle tespit olunmaktadır. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir. 2) Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. 3) Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına kalan bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir. 4)

Kalıntı değer varsa, bu son yıl dikkate alınır ve kalıntı değer kadar eksik amortisman hesaplanır (Bu 4.madde VUK'ta açık bir şekilde yazılı değildir)

VUK 316'ya göre maden sahalarındaki amortisman uygulaması farklılaştırılmıştır. İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.

VUK 317'de ise fevkalade amortisman anlatılmıştır. Amortismanına tabi olup: 1) Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden; 2) Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen; 3) Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.

2018 yılı itibariyle değeri 1.000 TL'yi aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 1.000 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

Amortisman Oranları Açısından

Amortisman oranlarının itibari değeri, VUK. Madde 318'de açıklanmış ve bu maddede "Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan amortisman oranları, ilanların yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen oranların ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden muteberdir" denmektedir (Değişik: 21/1/1983- 2791/9 Md.). Maliye Bakanlığı tespit ve ilan ettiği amortisman nispetlerini gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanlarla ilgili diğer hususları tespite yetkilidir.

Amortisman Süresi Açısından

VUK 320'de ise amortisman uygulama süresi ele alınmıştır. Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlamaktadır. Yani, yıl içinde ne zaman alınırsa alınsın tam yıl amortisman hesaplanmaktadır. Ancak, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin

aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

3.2.MSUGT’inde (Tekdüzen Muhasebe Sisteminde) MDV’lerin Amortismanı

Bu düzenleme; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.

Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Eki’nde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilemez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır.

MSUGT incelendiğinde, mali tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanması gerektiği anlaşılmaktadır. Oysaki Vergi Usul Kanunu’nun gerçeğe uygunluk diye bir iddiası yoktur. Bu nedenle, bu sistemi kullanan işletmelerin amortisman hesaplamalarında Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyma zorunlulukları da bulunmamaktadır. Bu sistemi kullananlar, amortisman tabi varlıklarının eskime paylarını, gerçeği yansıtacak şekilde herhangi bir amortisman yöntemine göre hesaplamakta serbesttirler. Ancak, vergi matrahının ve Kurumlar Vergisinin hesaplanmasında vergi hükümlerinin esas alınması gerektiği unutulmamalıdır.

MSUGT’inde MDV’lerin amortismanı ile ilgili bir detay yoktur. Sadece, işletmelerin gerçeğe uygun muhasebe yapacakları ilkesi benimsenmiştir.

Tekdüzen hesap planının maddi duran varlık kısmında Birikmiş Amortismanlar Hesabı, “maddi duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesap” şeklinde tanımlanmıştır. Bu

ifadeden kullanma süresinin işletmeler tarafından belirleneceği anlaşılmaktadır. Bu durumda, maddi duran varlıklar finansal durum tablosunda gerçek değerine yakın olarak görünmüş olacaktır.

MSUGT'ne göre hazırlanan mali tablolarda brüt kar ya da zarar, işletmenin ticari kurallar uygulanarak bulunan gerçek kâr zararıdır. Ancak, Maliye Bakanlığı işletmelerin maddi duran varlıklar için uygulayacakları faydalı ömür ve amortisman oranını liste ile açıkladığı için vergi kurallarına göre hesaplanacak kar ve zarar, gerçek kar/zarardan farklı çıkabilmektedir. Bunun için, MSUGT'ne göre hesaplanan kar/zarara, vergi kanunları gereğince bazı ilave ve indirimler uygulayarak vergi matrahının bulunması ve vergilerin bu matrah üzerinden hesaplanması gerekir.

3.3.BOBİ FRS'lerde MDV'lerin Amortismanı

BOBİ FRS'lere göre amortisman hesaplanması zorunludur. Sınırsız ömre sahip arsa ve araziler amortisman tabi tutulmazlar. Sınırlı ömre sahip olanlar ise amortisman tabi tutulur. Amortismanlar, kalıntı değer maliyetten düşülmesi sonucu bulunan amortisman tabi tutar üzerinden hesaplanır. Faydalı ömürlerin tahmini işletmelere bırakılmıştır. Bu nedenle, faydalı ömür tahmininin sonradan değiştirilmesi mümkündür. Kullanıma alınan maddi duran varlıkların tamamı için gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır. Literatürde adı geçen tüm yöntemler amortisman hesaplamada uygulanabilir. Bu konuda herhangi bir sınırlama yoktur. Ancak, yöntemin belirlenmesinde gerçeğe uygunluk ilkesi ön planda olmalıdır. Amortisman ayırma işlemine ilgili varlık âtil kaldığında ve kullanımdan kaldırıldığında da devam edilir. Ancak, üretim miktarı yönteminin kullanılması durumunda varlık kullanılmadığında amortisman sıfır olabilir.

Amortisman haricinde varlığın değerinde fazladan değer düşüklüğü varsa o yıl için amortisman haricinde değer düşüklüğü zararı ayrılabilir. Böyle bir durumda, sonraki yılın amortisman tabi tutarı maliyetten birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi sonucu hesaplanır.

Amortisman tabi kıymetler için değerlendirme yöntemi olarak, maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemleri önerilmiştir. Maliyet yönteminde, amortismanlar, amortisman tabi tutar üzerinden hesaplanırken, yeniden değerlendirme yönteminde amortisman hesaplandıktan sonra yeniden değerlendirme uygulaması yapılmaktadır. Bir sonraki yıl ise yenilenmiş değer üzerinden amortisman hesaplanmaktadır. Satış kararı alınmış, maddi duran varlıklara amortisman uygulaması durdurulur.

BOBİ FRS ile Vergi Kanunları arasında kural farklılıkları mevcuttur. Vergi uygulamalarında faydalı ömür Maliye Bakanlığının açıkladığı amortisman listelerine göre belirlenirken, BOBİ FRS'de faydalı ömür işletmenin tahminine bırakılmıştır. Yine, vergi uygulamalarında amortisman hesaplama yöntemleri belirlenmiş iken, BOBİ FRS'de bir belirleme yapılmamıştır. Vergi uygulamalarında maliyet yöntemi geçerli iken BOBİ FRS'de maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirme mümkün kılınmaktadır. Vergi kurallarına göre, satış kararı alınmış olsa bile, maddi duran varlıklar elden çıkarılana kadar amortisman uygulamasına devam edilir.

3.4.TMS/TFRS'lerde MDV'lerin Amortismanı

KAYİK'ler için zorunlu olan TMS/TFRS'lerde amortisman hesaplama zorunluluk olarak düzenlenmiştir. TMS/TFRS'ye göre amortisman hesaplamada literatürdeki tüm amortisman yöntemlerini kullanmak mümkündür.

TMS'ye göre, maddi duran varlıkların eskime payları, amortismanına tabi tutar üzerinden hesaplanmaktadır. Amortismanına tabi tutar ise MDV'nin maliyetinden hurda değer düşülmesi ile bulunmaktadır. Amortisman oranı, faydalı ömre göre belirlenmekte ve faydalı ömür ise gerçeğe uygun davranılacağına inanılarak işletmelere bırakılmaktadır.

TMS/TFRS'lere göre tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulanması zorunludur. Ancak uygulanması istenen kıst amortismanın hangi esasa göre hesaplanması gerektiği konusunda net bir açıklama bulunmamaktadır. TMS/TFRS'lerin gerçeklik ilkesine uygunluğu ön planda tuttuğu düşünüldüğünde gün esasına göre amortisman hesaplamasının daha doğru olacağı aşikardır. Boş arsa ve arazilere amortisman ayrılması mümkün değildir. Ancak işlenmekte olan arsa ve araziler için amortisman ayrılması mümkündür.

TMS/TFRS'lere göre maddi duran varlıkların değerlemesinde maliyet yöntemi ile yeniden değerlendirme yöntemi kullanılabilir. Maliyet yönteminde, amortismanın haricinde varlıkta daha fazla bir değer kaybı varsa, bu fazlalık değer kayıpları için ayrıca değer düşüklüğü zararı olarak yazılabilmektedir. Bu durumda, defter değeri, varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanır. Bu yöntemde, defter değerinin varlığın maliyetinin üstüne çıkması mümkün değildir. Maliyetten kasıt, normal düzende sadece amortisman ayrılması halinde bulunacak defter değeridir. Yeniden değerlendirme yönteminde ise amortisman ayrıldıktan sonra varlığın defter değeri yeniden değerlendirme artış oranı kadar artırılmaktadır. Bu yöntemde, hem değer artışları hemde değer azalışları kayıt altına alınabilmektedir.

Maliyet üstündeki değer artışları özkaynaklara yansıtılırken, maliyetin altındaki değer azalışları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.

Maddi duran varlık kullanımdan kaldırılrsa bile amortisman hesaplamaya devam edilir. Satış kararı alınmış maddi duran varlıklar ile gayrimenkullere amortisman uygulaması durdurulur. Vergi kurallarına göre, satış kararı alınmış olsa bile, maddi duran varlıklar elden çıkarılana kadar amortisman uygulamasına devam edilir (Aslan, 2011:112).

Yukarıda, Türkiye’de uygulanan muhasebe düzenlemelerinde MDV’lere ilişkin amortisman kuralları açıklanmıştır. Yapılan açıklamalar doğrultusunda Türkiye’deki muhasebe düzenlemeleri ile Vergi Kurallarının karşılaştırılmasına ilişkin bilgiler Tablo 1’de özetlenmiştir:

Tablo 1: Tüm Muhasebe düzenlemeleri ile Vergi Kuralları Açısından MDV’lere İlişkin Amortisman Kurallarının Karşılaştırılması

	VUK	MSUGT	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Faydalı Ömür	MB.’nın belirlediği ömürler dikkate alınır	İşletmeler tarafından belirlenebilir.	İşletmeler tarafından Belirlenir	İşletmeler tarafından belirlenir
Kullanılan Yöntemler	Normal yöntem Azalan Bakiyeler Yöntemi . Fevkalade Amort. Yöntemi	Literatürde adı geçen herhangi bir yöntem kullanılabilir.	Literatürde adı geçen herhangi bir yöntem kullanılabilir.	Literatürde adı geçen herhangi bir yöntem kullanılabilir.
Amortisman Oranları	Amortisman listelerine göre	Belirlenen faydalı ömre göre	Belirlenen faydalı ömre göre	Belirlenen faydalı ömre göre
Amortisman Süresi	Varlık aktife girdiğinde amortisman uygulamasına başlanır. Varlık elden çıkarıldığında amortisman uygulamasına son verilir.	Varlık aktife girdiğinde amortisman uygulamasına başlanır, Varlık elden çıkarıldığında amortisman uygulamasına son verilir.	Varlık aktife girdiğinde amortisman uygulamasına başlanır, satış kararıyla amortisman uygulamasına son verilir	Varlık aktife girdiğinde amortisman uygulamasına başlanır, satış kararıyla amortisman uygulamasına son verilir
Amortisman Hesabı	Binek otomobiller hariç tam yıl esas alınır. Binek otomobillerde ay esasına göre kıst yöntem uygulanır.	Gerçeğe uygunluk ilkesi gereği kıst uygulanması gerekir	Gerçeğe uygunluk ilkesi gereği kıst amortisman uygulanması gerekir	Gerçeğe uygunluk ilkesi gereği kıst amortisman uygulanması gerekir
Amortisman Yöntemini Seçilmesi	İsteğe bağlı olarak normal veya azalan bakiyeler yönteminden biri seçilebilir.	Varlığın gerçek değerini yansıtabilecek şekilde literatürdeki herhangi bir yöntem seçilebilir.	Literatürdeki herhangi bir amortisman yöntemi seçilebilir.	Literatürdeki herhangi bir amortisman yöntemi seçilebilir

4.Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman

4.1.Vergi Usul Kanunu'nda MODV'lerin Amortismanı

VUK'a göre, maddi olmayan duran varlıklar, gayri maddi haklar, sinema filmleri, yazılımlar, peştamallıklar (şerefiyeler), kuruluş ve örgütlenme giderleri ve özel maliyetler şeklinde sınıflandırılmaktadır.

VUK 326'a göre, İlk tesis ve taazzuv giderlerinin (kuruluş ve örgütlenme giderleri) ve peştamallıkların(şerefiyeler) itfasının mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde olması gerekmektedir. VUK'a göre kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi isteğe bağlıdır. Dileyen işletmeler bunu doğrudan gider olarak yazabilmektedir.

Özel maliyet bedellerinin itfası ise VUK 327'de düzenlenmiştir. Buna göre gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Eğer süre belli değilse 333 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne ekli liste uyarınca 5 yılda itfa edilmesi gerektiğini belirtmiştir (Arpacı, 2015:126). Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan gayrimenkulün boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.

Araştırma geliştirme giderlerinin itfası hususunda VUK'da açık bir hüküm bulunmamasına rağmen 282. Madde kapsamında değerlendirilebilir ve aktifleştirme veya gider yazma yollarından biri izlenebilir. Vergi mevzuatında bu giderlerin ayrımı yapılmamış olup kayıt şekli isteğe bırakılmıştır. Genel yaygın gören değerlendirme yaklaşımı mukayyet değerdir. Aktifleştirilmesi halinde 333 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nin 57 numaralı bölümüne göre 5 yılda ve %20 amortisman oranına göre itfa edilecektir (Deran ve Savaş, 2013:82).

Yukarıda belirtilen peştamallık, kuruluş ve örgütlenme giderleri, özel maliyetler ve araştırma geliştirme giderleri için amortisman hesaplama yöntemlerine ilişkin alternatif seçenekler sunulmamıştır.

Gayri-maddi haklar, yazılımlar ve sinema filmleri gibi amortisman tabi iktisadi kıymetler de ise Maliye Bakanlığı doğrudan amortisman listesine atıfta bulunmaktadır. Bunlara göre, gayri- maddi haklar 15 yılda, bilgisayar yazılımları 3 yılda, sinema filmleri 2 yılda amorti edilmek durumundadır. Gayri-maddi haklar, yazılımlar ve sinema filmleri,

VUK 276 ve 313'de amortismanına tabi kıymetler olarak sayılmakta ve bunlar içinde normal ve azalan bakiyeler yöntemi tercihe bırakılmaktadır (Arpacı, 2015, s.126).

4.2.MSUGT'inde MODV'lerin Amortismanı

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde yer alan Tekdüzen Hesap Planında maddi olmayan duran varlıklarla ilgili hesapların işleyişi kısmında amortisman süreleri ile ilgili yapılmış açıklamalara göre, maddi olmayan duran varlıkların genelde 5 yılda 5 eşit taksitte itfa edilecekleri belirtilmektedir. MSUGT kapsamında yer alan MODV'lar ile ilgili belirlenen itfa süreleri şu şekildedir:

Özel maliyetler: Kira süresi 5 yıldan fazla ise 5 yılda, Haklar: Faydalı ömre göre yararlanma süreleri belli değilse 5 yılda, Şerefiyeler: 5 yılda 5 eşit taksitte, Kuruluş ve örgütlenme giderleri: Aktifleştirilmişlerse 5 yılda 5 eşit taksitte, Araştırma ve geliştirme giderleri: 5 yılda 5 eşit taksitte.

Tekdüzen hesap planındaki açıklamalardan, maddi olmayan duran varlıkların normal yönteme göre ve genelde 5 yıla göre itfa edilecekleri anlaşılmaktadır.

Bu durumda, muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile vergi kuralları arasında farklılık bulunduğu göze çarpmaktadır. Gayri-maddi haklar, sinema filmleri ve bilgisayar yazılımları gibi iktisadi kıymetler MSUGT'ne göre beş yılda itfa edilirken, vergi kurallarında amortisman listesine göre itfa edilmektedir.

4.3.BOBİ FRS'lerde MODV'lerin Amortismanı

BOBİ FRS'de faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için amortisman hesaplanması zorunludur. İtfaya tabi tutar, varlığın maliyetinden kalıntı değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutardır. Faydalı ömrün tahmini işletmelere bırakılmıştır. Dönem içinde kullanıma alınan tüm maddi olmayan duran varlık için kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır (BOBİ FRS, paragraf, 14.25).

İtfa yöntemi, varlığın kullanım şekline göre belirlenir. Literatürdeki tüm amortisman hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Herhangi bir kısıtlama getirilmemiştir. Ancak, beklenen tüketim şekli tahmin edilemiyorsa doğrusal yönteme göre hesaplamaların yapılması istenmektedir. Faydalı ömürler ve itfa payları ile ilgili tahminlerin sonradan değiştirilmesi mümkündür. Faydalı ömrün belirlenemediği ya da sınırsız olduğu durumlarda faydalı ömür 5 yıldan az ile 10 yıldan çok olmayacak şekilde belirlenebilir (BOBİ FRS, paragraf,14.33).

MODV'ların değerlemesinde maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemleri kullanılabilir. Her iki yöntemde de amortisman hesaplanması zorunludur.

Bu düzenlemeye göre kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi mümkün değildir. Bu tür giderler doğrudan kâr zarar hesapları ile ilişkilendirilmektedir. Aynı şekilde araştırma giderlerinin de doğrudan giderleştirilmesi gerekmektedir. Geliştirme giderleri ise ekonomik bir kazanç sağlama potansiyelinin yüksek olması durumunda aktifleştirilmekte aksi takdirde doğrudan giderleştirilmektedir. İşletme birleşmesinden ortaya çıkan şerefiyeler aktifleştirilir. Faydalı ömre göre itfa edilir. Ömrün belirlenememesi durumunda 10 yılda itfa edilir (BOBİ FRS, paragraf, 21.27). Kiralanan varlıklara yapılan değer artırıcı giderlerin (özel maliyetler) durumu BOBİ FRS'de net değildir. Ancak, BOBİ FRS'de yer almayan konularda TMS/TFRS hükümlerinin uygulanacağı ilkesi sebebiyle özel maliyetlerin doğrudan gider yazılması mümkündür. MODV, atıl hale geldiğinde ya da kullanımdan kaldırıldığında amortisman hesaplanmasına devam edilir.

4.4.TMS ve TFRS'lerde MODV'lerin Amortismanı

TMS/TFRS'lere göre maddi olmayan duran varlıklar, sınırlı yararlı ömrü ve sınırsız yararlı ömrü olanlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Sınırlı yararlı ömrü olanlar için amortisman uygulaması zorunlu iken, sınırsız yararlı ömrü olanlar için amortisman uygulanmaz. Amortisman hesaplamada, literatürdeki tüm amortisman hesaplama yöntemlerini kullanmak mümkündür. Tercih işletmelere bırakılmıştır. Normal yöntemi tercih eden işletme bu yöntemden diğer yöntemlere geçiş yapamaz ancak bunun tersi mümkündür. Amortismanlar, maliyetten hurda değeri düşülerek bulunan amortisman tabii tutar üzerinden hesaplanmak zorundadır. Faydalı ömrün belirlenmesi işletmeye bırakılmıştır. Gerçeklik ilkesi gereği gün esasına göre kıst amortisman uygulanması daha doğru olmaktadır.

Değerlemede, maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemleri kullanabilmektedir. Maliyet yönteminde, amortismanlardan daha fazla bir değer düşüklüğü gerçekleşmişse fazlalık kısım için değer düşüklüğü zararı kaydedilebilmektedir. Amortisman tutarı, kalan değerlerin kalan süreye bölünmesi ile bulunur. Yeniden değerlendirme yöntemine göre, amortisman ayrıldıktan sonra yeniden değerlendirilmiş maliyet ile yeniden değerlendirilmiş birikmiş amortisman tutarı arasındaki fark yeniden değerlendirme farkı olarak alınmaktadır. Artış yönündeki farklar fon olarak özsermayeye yazılırken, azalış yönündeki farklar doğrudan gider olarak kaydedilmektedir (Kaya ve Dinç, 2007:358).

Araştırma giderleri doğrudan gider kaydedilmektedir. Geliştirme giderleri ise ekonomik olmaması durumunda doğrudan giderleştirilebilmekte; ekonomik olması durumunda ise

aktifleştirilmektedir. Geliştirme giderlerinin aktifleştirilebilmesi için TMS 38, madde 57'de belirtilen tüm koşulların tamamının var olması gerekir. Türkiye Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları uyarınca, geliştirme giderleri, varlığın yararlı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulur. Ayrıca, yine söz konusu standartlar gereğince herhangi bir değer düşüklüğü zararı meydana gelirse, söz konusu zarar gelir tablosunda gösterilmek zorundadır (Gökçe ve Telliöglü, 2013: 129).

TMS/TFRS'ler maddi olmayan duran varlıkların taşınması gereken özellikleri; belirlenebilirlik, kontrol edilebilirlik ve gelecekte fayda sağlama şeklinde belirlemiştir. Kuruluş ve örgütlenme giderleri ile özel maliyetler bu kriterleri sağlamadığından doğrudan gider kaydedilmektedir. İşletme birleşmeleri vasıtasıyla ortaya çıkan şerefiyeler ise yararlı ömürleri belirsiz süreli olduklarından amortismanına tabi tutulmamaktadırlar. Bu durum TFRS 3'te açıklanmıştır. Buna göre, işletme birleşmeleri vasıtasıyla ortaya çıkan şerefiyeler, tahmini ekonomik ömürlerinin belirlenmesinin oldukça güç ve yoruma açık olması nedeniyle, itfaya tabi olmayıp yılda en az bir kez değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının kontrolü yapılarak raporlanır (Sarioğlu ve Esen, 2007:47). Satış kararı alınmış, maddi olmayan duran varlıklarda amortisman uygulaması durdurulur.

Tablo 2: MODV'lere İlişkin Amortisman Kurallarının Karşılaştırılması

	VUK	MSUGT	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Kuruluş ve Örg. Gid.	5 yılda taksitte edilebilir tamamı yazılabilir.	5 eşit amorti veya gider	5 yılda taksitte edilir	Tamamı gider kaydedilir
Şerefiyeler	5 yılda taksitte edilebilir	5 eşit amorti	Faydalı ömre göre, belirsiz ise 10 yılda	Faydalı ömre göre, belirsiz ise amortisman ayrılmaz
Özel maliyetler	Kira süresine göre eşit yüzdelerle; süre belli değilse 5 yılda eşit olarak itfa edilir.	Kira süresi 5 yılın altında ise kira süresine göre, üstünde ise 5 yılda 5 eşit taksitle	Tamamı gider kaydedilir	Tamamı gider kaydedilir
Arama Giderleri	Doğrudan gider yazılabilir. Aktifleştirilirse 5 yılda eşit taksitlerle itfa edilir	5 yılda 5 eşit taksitte	Doğrudan gider yazılır,	Doğrudan gider yazılır,

	VUK	MSUGT	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Geliştirme Giderleri	Doğrudan gider yazılabilir. Aktifleştirilirse 5 yılda eşit taksitlerle edilir	5 yılda 5 eşit taksitte	Ekonomikse aktifleştirilir, faydalı ömre göre itfa edilir	Ekonomikse aktifleştirilir, faydalı ömre göre itfa edilir
Gayri-maddi haklar, yazılımlar ve sinema filmleri	Amortisman listelerine belirlenir	5 yılda 5 eşit taksitte	Faydalı ömür dikkate alınır. Faydalı ömrün belirlenemediği veya sınırsız olduğu durumlarda 5-10 yıl arası bir süre belirlenir	Faydalı ömür dikkate alınır. Faydalı ömrün belirlenemediği veya sınırsız olduğu durumda amortisman ayrılmaz.
Kullanılan Yöntemler	Normal yöntem Azalan Bakiyeler Yöntemi	Normal yöntem	Literatürdeki uygun bir yöntem kullanılabilir.	Literatürdeki uygun bir yöntem kullanılabilir.
Gayri-maddi haklar için	Amortisman Süresi	Aktiften çıkarılıncaya kadar amortisman ayrılmaya devam edilir.	Aktiften çıkarılıncaya kadar amortisman ayrılmaya devam edilir	Satış kararı alınınca amortisman uygulaması sona erer.
Amortisman Hesaplama	Amortisman listelerine göre, tam yıl esası uygulanır.	Tam yıl esasına göre amortisman uygulaması yapılır	Gün esasına göre kıst amortisman uygulanır.	Gün esasına göre kıst amortisman uygulanır.

5.Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Amortisman

5.1.Vergi Usul Kanunu'nda YAG'lerin Amortismanı

Vergi Usul Kanunu'nda gayrimenkullerde herhangi bir ayırma gidilmemiştir. Yatırım amaçlı olsun yada olmasın tüm gayrimenkuller maddi duran varlık olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle, maddi duran varlıklar ile ilgili tüm amortisman kuralları burada geçerlidir.

5.2.MSUGT'inde YAG'lerin Amortismanı

MSUGT'inde gayrimenkuller alış amaçlarına göre ayrılmamıştır. Gayrimenkuller maddi duran varlık olarak tanımlanmıştır. Gayrimenkullerin amortismanı ise maddi duran varlıkların amortisman kuralları ile aynıdır. Gerçeğe uygunluk esasına göre, amortisman uygulaması sözkonusudur. Faydalı ömürlerin gerçeğe uygunluk çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir.

5.3.BOBİ FRS'lerde YAG'lerin Amortismanı

BOBİ FRS'de kiraya verilmek ya da değer artışlarından faydalanmak amacıyla satın alınan gayrimenkuller maddi duran varlık olarak değil *Yatırım Amaçlı Gayrimenkul* olarak tanımlanmaktadır. BOBİ FRS'nin 13.7 nolu paragrafında yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde maliyet yöntemi ya da gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması gerektiği belirtilmektedir. YAG'in değerlemesinde gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması durumunda bu gayrimenkullere amortisman uygulaması yapılmaz. Eğer değerlemede maliyet yöntemi kullanılırsa yatırım amaçlı gayrimenkullere amortisman ayrılabilceği belirtilmiştir. Maliyet yöntemine göre değerlendirilen YAG'lerin yararlı ömürlerinin tespiti işletmelere bırakılmıştır. Maliyet yönteminde, amortisman ayırdıktan sonra ayrıca değer düşüklüğü testinin yapılması gerekmektedir. Bu yöntemde, kullanılacak amortisman hesaplama yöntemleri ise literatürde adı geçen tüm yöntemlerdir.

5.4.TMS ve TFRS'lerde YAG'lerin Amortismanı

TMS/TFRS'lere göre, kira geliri elde etmek ya da değer artışlarından faydalanmak amacıyla satın alınan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak tanımlanmıştır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyet yöntemi ile değerlendirilmesi durumunda amortisman uygulaması zorunludur. Bu durumda, BOBİ FRS'de maddi duran varlıkların amortismanlarla ilgili tüm kuralları burada da geçerlidir.

YAG değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması durumunda amortisman uygulaması yasaklanmıştır. Satış kararı alınmış gayrimenkullere amortisman uygulaması durdurulur.

Vergi kurallarına göre yatırım amacıyla dahi alınmış olsa tüm gayrimenkuller maddi duran varlık olarak kabul edilmektedir. Satış kararı alınmış olsa bile, gayrimenkuller elden çıkarılana kadar amortisman uygulaması devam eder.

Tablo 3: Tüm Muhasebe düzenlemeleri ile Vergi Kuralları Açısından YAG'lere İlişkin Amortisman Kurallarının Karşılaştırılması

	VUK	MSUGT	BOBİ FRS*	TMS/TFRS*
Faydalı Ömür	Amortisman Listelerine göre belirlenir	İşletmeler tarafından belirlenebilir	İşletmeler tarafından belirlenir.	İşletme tarafından belirlenir
Kullanılan Yöntemler	Norma yöntemi Olağanüstü yöntem	Literatürdeki herhangi bir yöntem	Literatürdeki herhangi bir yöntem kullanılabilir.	Literatürdeki herhangi bir yöntem kullanılabilir.
Amortisman Süresi	aktife girişle başlar, çıkışla sona erer	Aktife girişle başlar, çıkışla sona erer	Aktife girişle başlar, çıkışla sona erer	Aktife girişle satış kararı ile sona erer
Amortisman Hesaplama	Yıllık amortisman	Kıst amortisman uygulanabilir	Gün esasına göre amortisman uygulanır.	Gün esasına göre kıst amortisman uygulanır.

* BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye göre maliyet bedeliyle değerlendirilen YAG'lere amortisman uygulaması yapılmakta olup gerçeğe uygun değer yöntemine göre değerlendirilen YAG'ler amortismanına tabi değildir.

6. Amortismanın Hesaplanmasında Vergi Etkisi

Amortisman uygulamalarının vergi etkisi, farklı yasal düzenlemeler açısından aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır. Vergi etkisi ile açıklamalar teorik olarak anlatılmış muhasebe kayıtlarına yer verilmemiştir.

6.1. MSUGT'inde Vergi Etkisi

MSUGT'ine göre, amortisman hesabında gerçek faydalı ömürlere göre amortisman hesaplanabilmesi ve istedikleri amortisman yöntemini kullanabilmeleri mümkündür. Ancak piyasada mali müşavirlerin yeterli açıklama olmaması nedeniyle VUK'a göre amortisman hesaplaması yaptıkları görülmektedir. Bu durum, finansal raporların gerçeklikten uzaklaşmasına neden olmaktadır.

Oysa Maliye Bakanlığı ticari kardan mali kara geçiş ile ilgili düzenleme yaparak, gerçeğe uygun muhasebenin yoluna açık tutmuştur. Gerçeğe uygunluk kriterlerine göre muhasebeleştirme yapılması durumunda, vergi matrahına ilave edilecek ya da matrahtan çıkarılacak farklar meydana gelebilmektedir. Bu durumda, fazla ayrılan amortismanların (varsa) matraha ilave edilmesi, eksik ayrılan amortismanların (varsa) matrahtan düşülmesi gerekecektir. Bunun için, VUK hükümlerine göre ayrılması gereken amortisman tutarından farklı bir amortisman tutarı kayda alınmış ise

işletmelerin bunu nazım hesaplarla sürekli fark olarak izlemesi gerekir. Yıl sonunda ise bu nazım hesaplarda izlenen sürekli farklar, mali karın hesaplanmasında ticari kara ilave edilir ya da çıkarılır (Yücel, 2010:606, Dinç ve Çankaya, 2017:279).

Örnek 1: Maliyeti 6.000.-TL olan bir bilgisayar için işletme, faydalı ömrünü 2 yıl olarak belirlemiştir. Amortisman listesinde ise faydalı ömür 3 yıl olarak gözükmektedir. Normal yönteme göre, amortisman hesaplaması ve vergi etkisi şöyle izlenmelidir.

Gerçekliğe göre, işletme bilgisayarı 2 yıl kullanmayı düşündüğünden %50 oranında amortisman (3000.-TL) ayıracaktır. Ancak, MB amortisman listesinde bilgisayarların faydalı ömrünü 3 yıl olarak belirlediğinden vergi matrahından ancak 2000.-TL'lik amortisman gideri düşme hakkı mevcuttur. Bu nedenle, vergi matrahı hesabında gider olarak yazılan fazlalık 1000 TL'nin nazım hesap olarak "Sürekli Farklar-Matrahı İlave Edilecek Unsurlar" adı altında izlenmesi gerekir.

Örnek 2: 01.01.2017 tarihinde 15.000 TL'ye satın alınan bir bilgisayar virüs programı için işletme faydalı ömür tahminini 5 yıl olarak yapmıştır. VUK ise bilgisayar yazılımları için faydalı ömrü 3 yıl olarak sabitlemiştir.

Tekdüzen muhasebe sistemine göre, gayri maddi haklar 5 yılda 5 eşit taksitle itfa edilmektedir. Bu durumda ayrılacak amortisman 3.000.-TL ($15.000 \times 0,20$) olarak hesaplanır. Oysa MB'nin amortisman listesinde faydalı ömür 3 yıl olarak belirlenmiştir. Bu durumda, işletmenin vergi matrahından 5000 TL'lik amortisman gideri düşme hakkı ortaya çıkar. Vergi kurallarına göre bu hakkı şimdi kullanmak zorundadır. Sonraki yıllarda bu hakkı kullanması mümkün değildir. Bu nedenle, aradaki fark olan 2000 TL'nin nazım hesap olarak "Sürekli Farklar-Matrahı Düşülecek Unsurlar" olarak izlenmesi gerekmektedir.

6.2.BOBİ FRS'yi Kullanan İşletmelerde Vergi Etkisi

BOBİ FRS'de 23 nolu bölüm gelir vergileri konusunu ele almakta ve vergi kuralları ile muhasebe kuralları arasındaki farkların vergiler üzerindeki etkisini incelemektedir. Bu bölüme göre, vergi kuralları ile muhasebe kuralları arasındaki fark, sürekli ve geçici fark şeklinde ikiye ayrılmaktadır. BOBİ FRS'nin 23.2 nolu paragrafında, büyük işletmelerin ortaya çıkan vergi etkisini mali tablolarında göstermelerinin zorunlu olduğu ve fakat orta boy işletmelerin bu konuda zorunlu olmadığı belirtilmektedir.

Bu durumda, orta boy işletmeler eğer vergi etkisini izlemek istemezlerse, vergi kuralları ile BOBİ FRS kuralları arasındaki ortaya çıkacak farkı sürekli fark olarak kabul edecek ve MSUGT'ine benzer şekilde muhasebeleştirecektir.

Büyük boy işletmeler ise vergi kuralları ile BOBİ FRS kurallarının uygulanması sonrası ortaya çıkan amortisman tutarları arasındaki farkı, sürekli ve geçici olarak ikiye ayıracaktır. Sürekli farkların vergi etkisi MSUGT'indeki gibi takip edilecektir. Ancak, geçici farkların vergi etkisi hem nazım hesaplarda toplam tutar olarak, hem de mali tablolarda vergi etkisi varlık ya da yükümlülük olarak izlenecektir. Geçici farklar, indirilebilir geçici fark ve vergilendirilebilir geçici fark olarak ikiye ayrılmaktadır. İndirilebilir geçici fark, vergi kuralları gereği cari dönemde fazla vergi verilmesi nedeniyle oluşur. Vergi kuralları nedeniyle fazladan verilen vergi, muhasebe standartlarına göre geçici vergi alacağı olarak tanımlanmakta ve ertelenmiş vergi varlığı olarak kayıtlarda ve mali tablolarda izlenmektedir. Vergi kuralları nedeniyle cari dönemde eksik vergi verilmesi nedeniyle de vergilendirilebilir Geçici Fark oluşur. Muhasebe standartlarına göre eksik ödenen vergi, "Ertelenmiş vergi Borcu" olarak mali tablolarda takip edilir.

Örnek 3: Büyük bir işletmede 01.07.2017 tarihinde 80.000.-TL maliyetle satın alınan bir dokuma makinesinin faydalı ömrü 10 yıl olarak belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı amortisman listesinde ise faydalı ömür 8 yıldır. Normal (doğrusal) amortisman yöntemi kullanılmaktadır.

Burada, standartlara göre 4.000.-TL ($80.000 \times 6 \text{ ay} / 120 \text{ ay}$) kıst dönem amortisman ayrılması gerekir. Ancak, vergi kurallarına göre işletmenin 10.000.-TL ($80.000 / 8 \text{ yıl}$) amortisman giderini matrahtan düşme hakkı vardır. VUK'a göre kullanılmayan hakların, sonradan kullanılması mümkün değildir. Bu nedenle, iki farklı kurala göre hesaplanan amortismanlar arasında fark olan 6.000 TL vergi beyannamesinde gider olarak matrahtan düşülür. Bu nedenle, muhasebe ile vergi karı farklılaşır. Bu fark, daha az vergi ödemeye neden olur. Bu fark, geçici fark niteliğinde olup, vergilendirilebilir geçici fark olarak tanımlanır ve nazım hesaplarda "Vergilendirilebilir Geçici Farklar- Matraha İlave Edilecek Unsurlar" adı altında izlenir.

Örnek 4: Maliyet yönteminin kullanıldığı, büyük ölçekli bir işletmede 01.07.2016 tarihinde 80.000.-TL maliyetle satın alınan bir dokuma makinesinin faydalı ömrü 10 yıl olarak belirlenmiştir. MB amortisman listesinde ise faydalı ömür 8 yıldır. 31.12.2017 yılında yapılan değer testinde dokuma makinesinin geri kazanılabilir değeri 62.000.-TL olarak ölçülmüştür. 31.12.2017 tarihinde yapılacak kayıtlar şöyle olmalıdır.

BOBİ FRS'ye göre maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde maddi olmayan duran varlıklara amortisman ayırdıktan sonra mutlaka değer düşüklüğü testi yapmak ve eğer

fazladan bir değer düşüklüğü varsa bunun için değer düşüklüğü zararı yazmak gerekir. Ancak, vergi kurallarına göre maddi duran varlıklara sadece amortisman uygulaması yapılabilmektedir.

Örnek 4’de, standartlara göre 2017 yılı sonunda 8.000.-TL amortisman ayrılması gerekir. Ancak, geri kazanılabilir değer 62.000.-TL olarak ölçüldüğünden amortismanların dışında 6.000 TL’lik daha, değer düşüklüğü kaydı yapmak gerekir. Vergi kurallarına göre işletmenin ikinci yılda 10.000.-TL amortisman giderini matrahtan düşme hakkı vardır. Ayrıca değer düşüklüğü testi yapması yasaktır. Bu nedenle, iki farklı kurala göre hesaplanan gider toplamları arasında 4.000 TL fark bulunmaktadır. Vergi beyannamesinde bu fark matraha ilave edilmesi gerekir. Bu nedenle, bu farkın nazım hesaplarda “İndirilebilir Geçici Fark-Matrahtan Düşülecek Unsur” olarak izlenmesi gerekir.

Örnek 5: Yeniden değerlendirme yönteminin kullanıldığı büyük ölçekli bir işletmede 01.07.2016 tarihinde 80.000.-TL maliyetle satın alınan bir dokuma makinesinin faydalı ömrü 10 yıl olarak belirlenmiştir. MB amortisman listesinde ise faydalı ömür 8 yıldır. 31.12.2017 yılında yapılan değer testinde dokuma makinesinin geri kazanılabilir değeri 62.000.-TL olarak ölçülmüştür. BOBİ FRS’ye göre maddi duran varlıklar, yeniden değerlendirme yöntemine göre de izlenebilmektedir. Bu durumda yıl sonunda önce amortisman kayıtları yapılmakta, daha sonra geri kazanılabilir değere göre düzeltme işlemleri yapılmaktadır. Maliyetin üstünde bir artış varsa özkaynaklarda bir fon hesabına kaydedilmekte, maliyetin altında bir azalış varsa gelir tablosunda zarar hesabında izlenmektedir.

Örnek 5’de, standartlara göre 2017 yılı sonunda 8.000.-TL amortisman ayrılması gerekir. Bu durumda varlığın defter değeri 68.000.-TL’ye (80.000 – (4.000 (birinci yılın amortismanı) +8.000 (ikinci yılın amortismanı)) düşecektir. Varlığın geri kazanılabilir değeri 62.000.-TL olarak ölçüldüğü için amortismanların dışında 6.000 TL’lik daha değer düşüklüğü olduğu görülmektedir. Bu oranlandığında varlıkta (6000/68000=) 0,0882 oranında bir azalış olduğu hesaplanır.

$12.000 \times 0,088235 = 1058,82$ birikmiş amortismandaki azalış

$80.000 \times 0,088235 = 7058,82$ duran varlıktaki azalış

Yukarıdaki hesaplamada, standartlara göre toplamda 14.000.-TL gider kaydedilmiştir. Vergi kurallarına göre işletmenin yeniden değerlendirme yapması mümkün değildir. Ancak ikinci yılda 10.000.-TL amortisman giderini matrahtan düşme hakkı vardır.

Kullanılmayan hakkın, sonradan kullanılması mümkün değildir. Bu nedenle, vergi beyannamesinde aradaki 4.000.-TL'lik farkın matraha ilave edilmesi gerekecektir. Bu durumda daha fazla vergi hesaplanmasına neden olacaktır. Bu durum, standartlara göre ertelenmiş vergi alacağı doğuracağından, farkın nazım hesaplarda “İndirilebilir Geçici Fark-Matrahtan Düşülecek Unsur “ olarak izlenmesi gerekir.

Örnek 6: Büyük ölçekli bir işletmede, 01.07.2017 tarihinde 60.000.-TL maliyetle satın alınan bir sinema filminin faydalı ömrü 3 yıl olarak belirlenmiştir. MB amortisman listesinde ise faydalı ömür 2 yıldır.

Burada, standartlara göre 10.000.-TL kıst dönem amortisman ayrılması gerekir. Ancak, vergi kurallarına göre işletmenin 30.000.-TL amortisman giderini matrahtan düşme hakkı vardır. Vergi kurallarına göre kullanılmayan hakkın, sonradan kullanılması mümkün değildir. Bu nedenle, iki farklı kurala göre hesaplanan amortismanlar arasında 20.000 TL fark çıkmaktadır. Vergi beyannamesinde bu fark matrahtan düşüldüğünde daha az vergi hesaplanmasına neden olacak, bu da ertelenmiş vergi borcu doğuracaktır. Bu nedenle, bu fark, nazım hesaplarda “Vergilendirilebilir Geçici Fark-Matraha İlave Edilecek Unsur” olarak izlenmesi gerekir.

Örnek 7: Büyük bir işletmede, 01.10.2017 tarihinde 500.000.-TL maliyetle kiraya vermek için satın alınan binanın (yatırım amaçlı gayrimenkul), faydalı ömrü 25 yıl olarak belirlenmiştir. MB amortisman listesinde ise faydalı ömür 50 yıldır. Bina maliyet yöntemine göre izlenmektedir.

Burada, standartlara göre 5.000.-TL ($500.000 \times 3\text{ay} / 300\text{ay}$) kıst dönem amortisman ayrılması gerekir. Ancak, vergi kurallarına göre işletmenin 10.000.-TL ($500.000 / 50$ yıl) amortisman giderini matrahtan düşme hakkı vardır. Vergi kurallarına göre kullanılmayan hak, sonradan kullanılması mümkün değildir. Bu nedenle, vergi matrahından 5.000 TL daha düşülmesi gerekecektir. Bu durum, daha az verginin hesaplanmasına neden olacaktır. Bu fark, nazım hesaplarda “Vergilendirilebilir Geçici Fark-Matraha İlave Edilecek Unsur” olarak izlenmesi gerekir.

Örnek 8: Gerçeğe uygun değer yöntemini kullanan büyük bir fındık tarım işletmesinde 01.01.2016 tarihinde 250.000.-TL maliyetle satın alınan fındık arazisi için faydalı ömrü 20 yıl olarak belirlenmiştir. MB amortisman listesinde ise faydalı ömür 25 yıldır. 31.12.2017 tarihinde fındık arazisinin gerçeğe uygun değeri 400.000.-TL olarak ölçülmüştür.

BOBİ FRS'ye göre gerçeğe uygun değer yöntemine göre izlenen YAG'ler için amortisman ayırmak mümkün değildir. Vergi kurallarında ise yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlık olarak kabul edilmekte ve sadece amortisman uygulaması yapılabilmektedir. Bu durumda, fındık arazisinin değerinde 150.000 TL'lik artış mevcuttur. Bunun için bu farkın değer artış karı olarak takibi gerekir. Ancak, vergi kurallarına göre bu fındık arazisi için hesaplanan değer artış karı ancak arazi satıldığında vergi konusunu teşkil etmektedir. Bu nedenle, 150.000.-TL'lik değer artış geliri geçici fark olarak yorumlanacağından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne neden olacaktır. Bu nedenle bu farkın nazım hesaplarda, "Vergilendirilmiş Geçici Fark-Matraha İlave Edilecek Unsur" olarak izlenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, gerçeğe uygun değer yönteminde amortisman ayrılmamaktadır. Oysa ki vergi kurallarına göre YAG'ler maddi duran varlık olarak kabul edildiğinden işletmenin amortisman ayırma hakkı bulunur. Ve bu hak sadece bu döneme aittir. Bu durumda, 25 yıl üzerinden 2017 yılı için 10.000 TL amortisman giderini matrahtan düşme hakkı bulunmaktadır. Bu durumda, matrahtan düşülecek bu tutar, işletme için sürekli fark niteliğinde olacaktır. Bu nedenle, nazım hesaplarda "Sürekli Fark-Matrahtan Düşülecek Unsurlar" adı altında izlenmesi gerekir.

6.3.TMS/TFRS'leri Kullanan KAYİK'lerde Vergi Etkisi

TMS/TFRS'leri kullanan işletmeler için vergi etkisini mali tablolarda göstermek zorunludur. BOBİ FRS'de büyük işletmeler için anlatılanlar, KAYİK'ler içinde aynen geçerlidir.

6.4.Vergi Etkisinin Hesaplanması ve Kaydedilmesi

Vergi etkisi ile ilgili kayıtlar toplu olarak dönem sonunda gerçekleştirilir. Dönem içinde her olay için ayrı ayrı vergi etki kaydı yapmak kayıt sayısının artmasına ve karmaşaya neden olacaktır. Bu nedenle, yıl içinde sürekli ve geçici farklar nazım hesaplarda izlenmesi, dönem sonunda ise geçici farklar üzerinden vergi etkisinin hesaplanarak kaydının gerçekleştirilmesi daha kolay olacaktır.

Vergilendirilebilir geçici farklar ile İndirilebilir geçici farklar karşılaştırılarak, aradaki fark üzerinden vergi etkisi hesaplanır.

Vergilendirilebilir geçici farklar fazla ise, aradaki farkın vergi oranı kadar kısmı ertelenmiş vergi borcunu anlatır. Bu durumda, 6xxErtelenmiş Vergi Gideri Hesabı borçlandırılır, 3xxErtelenmiş Vergi Borcu Hesabı alacaklandırılır. İndirilebilir geçici fark fazla ise aradaki farkın vergi oranı kadar kısmı ertelenmiş vergi alacağını anlatır. Bu

durumda ise 1xxErtelenmiş Vergi Alacağı Hesabı borçlandırılır, 6xxErtelenmiş Vergi Geliri Hesabı alacaklandırılır. (Dinç ve Çankaya, 2015:471-474; Dinç, 2007:37-44).

7.Sonuç ve Öneriler

Yukarıda yapılan açıklamalar göstermektedir ki, Türkiye’de yürürlükte olan ve yürürlüğe girecek olan muhasebe düzenlemeleri amortismanlar ile ilgili farklı kurallar ortaya koyabilmektedir. Muhasebe standartlarındaki bu kurallar, vergi kurallarından farklılık arz edebilmektedir. Bu farklılıklar, muhasebe kayıtlarını daha karmaşık ve izlenmesi zor hale getirmektedir. Bu nedenle, meslek mensupları, vergi cezası korkusu ile amortisman hesaplamalarında genellikle vergi kurallarını baz almaktadırlar. Bu durum, duran varlıkların gerçek değerlerinin mali tablolara yansıtılmasını engellemektedir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Türkiye’de en fazla kullanılan muhasebe düzenlemelerinden biridir. Ancak, burada amortismanlarla ilgili kurallarda netlik yoktur. Tebliğin başlangıç kısmında gerçeğe uygun mali tablo amacı olduğu belirtilmekle beraber, amortisman kurallarının özellikle maddi olmayan duran varlıklarda vergi kurallarına benzetilmeye çalışıldığı görülmektedir. Maddi duran varlıklarda ise açık bir kural konulmadığından uygulama vergi kuralları esas alınarak yapılmaktadır.

Mali tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanabilmesi için meslek mensuplarına muhasebenin amacının iyi anlatılması gerekmektedir. Ayrıca muhasebe kurallarına uyulmaması durumunda Ticaret Bakanlığı tarafından cezai müeyyide konulmasının muhasebe kurallarının uygulanması konusunda itici bir kuvvet olacağı aşikârdır.

Ayrıca, muhasebe düzenlemelerindeki (MSUGT, BOBİ FRS, TMS/TFRS) amortismanlarla ilgili kuralların birbirine benzer hale getirilmesi uygulamanın kolaylaştırılması açısından karmaşayı ortadan kaldıracaktır.

Uygulamadaki kafa karışıklığı üzerinde, lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimlerinde amortisman konusunun vergi bazlı anlatılmasının da etkisi vardır. Birçok muhasebe kitabında, amortisman konusu vergi kuralları baz alınarak anlatılmaktadır. Oysa ki, amortisman hesaplamalarının öncelikle muhasebe kurallarına göre, daha sonra da vergi kurallarına göre anlatılarak aradaki farkın nazım hesaplarda izlenmesi gerektiği ve bu farkın vergi beyannamelerinde “Matraha İlave Edilecek Unsurlar” ya da “Matrahtan Düşülecek Unsurlar” adı altında gösterilerek vergi matrahının düzeltilmesi gerektiği vurgulanmalıdır. Lisans düzeyindeki bu eksik eğitimin, uygulamaya da sirayet

ettiği görülmektedir. Muhasebe derslerinde, konunun muhasebe kurallarına uygun olarak anlatılması halinde uygulamadaki eksiklikler yavaş yavaş düzelecektir.

Kaynaklar

- AKDOĞAN, N. ve SEVİLENGÜL O. (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması*, 13.Baskı, İSMMMO Yayınları, Yayın no:83.
- ARPACI, A. Ö. (2015), "Özel Maliyet Bedelinin İtfası", *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık 2015, ss.123-129
- ASLAN, Ü. (2011), *Karşılaştırmalı Maddi Duran Varlık Muhasebesi*, Nisan Kitapevi, Eylül 2011, Eskişehir.
- DERAN, A. ve SAVAŞ, İ. (2013), "Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları", *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 2, 73-95.
- DİNÇ, E., (2007), "Muhasebe Ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki Ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 28, Ocak-Haziran 2007, 21-48,
- DİNÇ, E. ve ATABAY, E. (2017), *Türkiye'deki Muhasebe Sistemlerinde Amortisman Uygulaması Ve Vergi Etkisi*, Özet Bildiri, *4. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi, 13-17 Aralık 2017 Erzurum*.
- DİNÇ, E. ve ATASEL, O.Y., (2016), "Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi" , *KTÜ-SBE-Sosyal Bilimler Dergisi*, C.6, sayı:12, 267-283.
- DİNÇ, E., ve ÇANKAYA, F., (2015), *TMS/TFRS Uyumlu Finansal Muhasebe II-Dönemsonu İşlemleri*, Celepler Matbaa, Trabzon.
- DİNÇ, E., ve ÇANKAYA, F., (2017), *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uyumlu Genel Muhasebe I-Muhasebe Kavram, İlke ve İşlemleri*, Celepler Matbaa, Trabzon.
- GÖKÇE, N. ve TELLİOĞLU, T. (2013), "Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Giderlerinin Kayıtlanması ve Raporlanması", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C: XV, S:I, 121-132
- İSMMMO (2006), *Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı*, İSMMMO Mevzuat Serisi 2, İstanbul.
- KARAPINAR, A., ve EFLATUN, A.O., (2016), *YFRÇ Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, 1.Baskı, Ankara.

- KAYA, U. ve DİNÇ, E., (2007), "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi Ve Muhasebeleştirilmesi", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, cilt.16,343-364,
- KGK (2016), Türkiye Muhasebe Standartları-Türkiye Finansal Raporlama Standartları, www.kgk.gov.tr
- KGK (2016), Türkiye Muhasebe Standartları-Türkiye Finansal Raporlama Standartları, www.kgk.gov.tr
- KGK, (2017) *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları*, Önkamatbaa, Ankara.
- ÖRTEN, R., ve Diğerleri, (2009), *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- SARIOĞLU, K. ve ESEN, M.Ö. (2007), "İşletme Birleşmelerinde Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması", Yönetim Dergisi, Yıl:18, Sayı: 57, 44-54.
- Vergi Usul Kanunu (1961), *T.C. Resmi Gazete*, 10703-10705, 10-12 Ocak 1961
- YILDIRIM, A.H., (2014), *Son Şekliyle Amortisman Uygulamaları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- YÜCEL, A.T., (2010), *Genel Muhasebe Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*, Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.