

5024 VE 5228 SAYILI KANUNLAR SONRASINDA AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ VE BİRİKMİŞ AMORTİSMANLARIN DÜZELTİLMESİ

GİRİŞ

Bilindiği üzere, 5024 ve 5228 sayılı Kanunlarla vergi kanunlarında köklü değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklerden Vergi Usul Kanunu'nun "Mevcutlarda Amortismanlar"ın düzenlendiği 313 - 321'inci maddeleri de etkilenmiştir. Bu çerçevede, Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesi ile mükerrer 315'inci maddesi değiştirilmiş, 319'uncu maddesi yürürlükten kaldırılmış ve aynı Kanuna geçici 26'ncı madde eklenmiştir.

5024 sayılı Kanun'un 5'inci maddesiyle, 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 26'ncı maddede, 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler hakkında aktife alındıkları yılda yürürlükte olan sürelerle göre amortisman ayrılmasına devam edileceği belirtilmiştir. Ayrıca, amortisman uygulamasına ilişkin olarak 5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan diğer değişikliklerin yürürlük tarihi de 01.01.2004'dür.

Yapılan bu değişiklikleri yürürlük tarihleri ile birlikte dikkate aldığımızda karşımıza ikili bir ayırım çıkmaktadır. Buna göre; 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden önceki hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilecek, bu tarihten sonra aktife giren iktisadi kıymetler için ise 5024 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler göz önünde bulundurularak amortisman uygulaması gerçekleştirilecektir. Böylece kanunların geçmişe yürümezliğine ilişkin temel ilkeye sadık kalınmış olunacaktır.

Bu nedenle, biz bu yazıda, amortisman ayırma yöntemlerini, 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için amortisman ayırma yöntemleri ve 01.01.2004 tarihinden sonra aktife giren sabit kıymetlerde amortisman ayırma yöntemleri olarak açıklayacak ve birikmiş amortismanların düzeltilmesi esasları üzerinde duracağız.

1. Normal Amortisman Yöntemi

a) 01.01.2004 Tarihinden Önce Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Normal Amortisman Yöntemi

Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki 315'inci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, % 20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden yok edecekleri belirtilmiştir. Ancak, arazi ve binalar ile %20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerinin, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edileceği aynı maddede hüküm altına alınmıştır.

Ancak, bu kıymetlerin amortisman ayrılmasına esas bedeli, 31.12.2003 tarihi itibarıyla yapılacak enflasyon düzeltmesinden sonraki değerleri olacaktır. 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetler, düzeltmeye esas tarih ve düzeltme katsayıları

dikkate alınarak enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacak ve bu şekilde tespit edilen değer üzerinden amortisman uygulaması yapılacaktır.

Maliye Bakanlığı bu yetkisine dayanarak; 01.01.1983 tarihinden sonra iktisap edilen iktisadi kıymetler için geçerli olmak üzere, 18.10.1983 tarihinde 153 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni yayımlamıştır. Daha sonra, 180 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, 01.01.1988 tarihinden sonra satın alınan filmler ile bu tarihten sonra imal edilen filmlere uygulanmak üzere yeni amortisman nispetleri belirlenmiştir.

Yukarıda belirtildiği üzere, mükellefler, normal amortisman yönteminde % 20 oranını geçmemek üzere, tespit ettikleri oranlar üzerinden iktisadi kıymetlerini amortisman tabi tutabilirler. Ancak, bu iktisadi kıymetlerini tespit ettikleri oran üzerinden bulunacak sürede itfa etmek zorundadırlar. Başka bir deyişle, amortisman uygulamasına başlanılan ilk yıldan sonra bu oranlarını yükseltmezler ve itfa süresini kısaltamazlar. Örneğin, sabit kıymetin iktisap edildiği hesap dönemi sonunda o sabit kıymet için % 10 oranını tercih eden mükellefin, sabit kıymeti 10 yılda itfa etmesi gerekmektedir, izleyen yıllarda bu oran artırılmaz, dolayısıyla sabit kıymetin itfa süresi kısaltılamaz.

b) 01.01.2004 Tarihinden Sonra Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Normal Amortisman Yöntemi

5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 26'ncı madde hükmü gereğince, 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanundan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayrılmaya devam edilecektir.

31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanunla değişen hükümlerine göre amortisman tabi tutulacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesinde, 5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirleneceği belirtilmiştir.

Bu hükme istinaden Maliye Bakanlığınca, 333 ve 339 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile amortisman uygulamasında geçerli olacak oranlar belirlenmiştir. Mükellefler, 31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edecekleri amortisman tabi kıymetlerin amortisman oranını söz konusu tebliğlerin ekli listelerinden bularak uygulayacaklardır.

333 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin, amortisman oranlarının yer aldığı ekinin, 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamalar yapılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarı ile kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Mükellefler, uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacaklar, bu ayrımlarda bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edeceklerdir.

Listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları, mükelleflerin müracaatları üzerine Maliye Bakanlığınca belirlenecektir.

333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli listede bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri 339 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listenin ilgili bölümlerine yerleştirilmek suretiyle belirlenmiştir.

333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 1-6 bölümleri arasındaki sınıflamalar, tüm mükellefler için ortak hükümler içermekte ve bu iktisadi kıymetler genel olarak tüm sektörlerde ana faaliyete ilişkin aşamaların dışında kullanılan iktisadi kıymetlerden oluşmaktadırlar. Sektörel sınıflamalarda yer alan iktisadi kıymetler ise mükelleflerin faaliyet konuları dikkate alınarak tespit edilen ve bizzat üretim, imalat, hizmet vb. aşamalarda kullanılan iktisadi kıymetlerdir. Böylece, mükellefler öncelikle faaliyette buldukları sektörü tespit ederek hangi iktisadi kıymetin hangi sınıflamaya dahil olduğunu belirleyeceklerdir. İlgili sektörde ismen belirtilmeyen ancak 1-6 bölümleri arasında yer alan iktisadi kıymetler ise 1-6 bölümünde gösterilmiş olan faydalı ömürleri üzerinden amortisman tabi tutulacaklardır.

Sektörel sınıflamada ismen belirtilmeyen iktisadi kıymetlerin 1-6 arasındaki sınıflardan herhangi birinde yer alması durumunda öncelikle 1-6 arasında yer alan amortisman oranları üzerinden amortisman tabi tutulmaları gerekmektedir.

Örneğin, madencilik sektöründe kullanılan bir kamyon madencilik sektörüne ilişkin (8) numaralı sektörel sınıflamada ismen yer almamaktadır. Ancak, bu sektörde kullanılan kamyon "6.Taşıma Araçları" genel sınıflamasında yer aldığından dolayı madencilik sektörüne ilişkin faydalı ömür (10 yıl) üzerinden değil 6 numaralı sınıflamadaki faydalı ömürler (Hafif Kamyonlar 4 yıl veya Ağır Yük Kamyonları 5 yıl) üzerinden amortisman tabi tutulacaktır.

b-1) Birden Fazla Sektörde Kullanılan İktisadi Kıymetlerde Oran Tespiti

333 ve 339 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve bu tebliğlere ekli listelerde yer alan ve birden fazla sektöre ilişkin işlerde kullanılan veya birden fazla ürünün imalatında ya da üretiminde kullanılan iktisadi kıymetler için söz konusu tebliğlerle tespit edilen en yüksek faydalı ömre ve en düşük amortisman oranına sahip olan sektöre ait faydalı ömür ve amortisman oranı üzerinden amortisman uygulaması yapılacağı 339 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilmiştir.

2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

a) 01.01.2004 Tarihinden Önce Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Azalan Bakiyeler Yöntemi

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315'inci maddesinde, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler usulü ile yok edebilecekleri belirtilmiştir.

Bu usulün tatbikinde;

1- Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur.

2- Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti % 40'ı geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır.

3- Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

Azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman uygulamasının mükellefleri teşvik eden bir niteliği bulunmaktadır. Sabit kıymet iktisap eden mükellefler, azalan bakiyeler yöntemi sayesinde ilk yıllarda daha az vergi ödeyerek finansal açıdan avantaj elde etmektedirler.

b) 01.01.2004 Tarihinden Sonra Aktife Giren İktisadi Kıymetler İçin Azalan Bakiyeler Yöntemi

5024 ve 5228 sayılı Kanunlarla Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315'inci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentlerinde değişiklikler yapılmıştır.

5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315'inci maddesinde yapılan değişiklikle; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunacak ve enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilecektir. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanacak ve de bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl içinde tamamen yok edilmesi gerekecektir.

Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. 5228 sayılı Kanun ile mükerrer 315'inci maddenin 2 numaralı bendinde yapılan ibare değişikliği ile azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırmada üst sınır getirilmiş ve azalan bakiyeler usulü ile amortisman uygulamasında amortisman oranının %50'yi geçemeyeceği belirtilmiştir.

Bu durumda, normal amortisman oranı % 25'in üzerinde (faydalı ömrü 4 yılın altında) belirlenen iktisadi kıymetler için azalan bakiyeler yönteminin tercih edilmesi durumunda, uygulanabilecek amortisman oranı en fazla % 50 olabilecektir. Örneğin, 333 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde, cep telefonları için 3 yıllık faydalı ömür ve dolayısıyla % 33,33 amortisman oranı belirlenmiştir. Mükelleflerin, azalan bakiyeler yöntemini tercih etmeleri halinde, söz konusu cep telefonu için % 66.66 oranı yerine, % 50 oranını uygulamaları gerekmektedir.

Örnek:

2002 yılı Ocak ayında 1.000.-TL maliyetli bir demirbaş alındığı ve azalan bakiyeler yöntemine göre %40 amortisman ayrıldığı varsayıldığında, birinci ve ikinci yıl amortisman gideri, eski sisteme göre aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.¹

Yeniden Değerleme Esasına Göre Birikmiş Amortisman:

1. yıl sonunda defterlerde yer alan maliyet bedeli ve birikmiş amortisman:

¹ UYSAL, Mustafa; TANER, Yeşim; BULUÇ, Elif; En Son Düzenlemeler Işığında Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması, Yaklaşım Dergisi Eylül 2004 Sayısı Özel Eki, Sayfa:69.

Maliyet Bedeli : 1.000.-TL.
Amortisman Oranı : %40
Dönem Amortismanı : 400
Birikmiş Amortisman : 400

2. yıl sonunda defterlerde yer alan maliyet bedeli ve birikmiş amortisman:

Maliyet Bedeli : 1.000.-TL.
Yeniden Değerleme Oranı : % 28,5
Yeniden Değerlenmiş Maliyet Bedeli : 1.285 [1.000 + (1.000 x %28,5)]
Yeniden Değerlenmiş Bir. Amortisman : 514 [400 + (400 x %28,5)]
Net Defter Değeri :771 (1.285 – 514)
Dönem Amortismanı :308,4 (771 x %40)
Birikmiş Amortisman :822,4 (514 + 308,4)

Enflasyon Düzeltmesi Esasına Göre Birikmiş Amortisman:

5024 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklere göre azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

2. yıl sonunda 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer alan düzeltilmiş maliyet bedeli ve birikmiş amortisman:

Düzeltilme katsayısı tablosu;

Tarih	TEFE	Aralık 2003 İçin Düzeltme Katsayısı
Ocak 2002	5.157,4	7.382,1 / 5.157,4 = 1,431
Aralık 2003	7.382,1	

Maliyet Bedeli : 1.000.-TL.
Düzeltilmiş Maliyet Bedeli : 1.000 x 1,431 = 1.431
Bir. Amort. Düzeltme Katsayısı : 1.431 / 1.285 = 1,114
Birikmiş Amortisman : 1,114 x 822,4 = 916,2

Öncelikle açılış bilançosunda yer alan düzeltilmiş sabit kıymet maliyeti ve birikmiş amortismanı hesaplanmıştır.

2004 yılı sonunda defterlerde yer alacak düzeltilmiş maliyet bedeli ve birikmiş amortisman:

Tarih	TEFE	Taşıma Katsayısı
Aralık 2003	7.382,1	8.267,9 / 7.382,1 = 1,120
Aralık 2004	8.267,9	

Dönem Başı Düzeltilmiş Değer : 1.431,0
Dönem Başı Birikmiş Amortisman : 916,2
Dönem Başı Net Defter Değeri : 514,8 (1.431,0 – 916,2)
Dönem Sonuna Taşınmış Net Defter Değeri : 576,6 (514,8 x 1,120)
Dönem Amortismanı : 230,6 (576,6 x %40)

3. Seçilen Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 320'nci maddesinin 1 numaralı bendinde, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabileceği belirtilmiştir.

Bir mal veya hizmet üretimi için muhtelif makina, tesis ve teçhizat kullanılır. Bunlardan herbiri üretime belli safhada katkıda bulunurlar. Ancak, bir makine veya diğer sabit kıymetin, üretime katkıda bulunma fonksiyonunu yapabilmesi, birçok halde, başka bir makina veya aletle bir arada çalışması şartına bağlıdır. İşte, üretime katkıda bulunma fonksiyonunu yapabilmek için, bir arada çalışması gereken kıymetler iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil ederler.² Bu iktisadi kıymetler için normal veya azalan bakiyeler yönteminin birlikte seçilmesi gerekmektedir.

Aynı maddenin 2 numaralı bendinde, bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemeyeceği, dolayısıyla azalan bakiyeler yöntemine geçilemeyeceği belirtilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 320'nci maddesinin 3 numaralı bendinde ise, bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebileceği vurgulanmıştır. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.

4. Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar parasal olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaklardır. Ancak, birikmiş amortismanlar için farklı bir düzeltme prosedürü öngörülmüştür.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinin A/7 bendinde birikmiş amortismanların, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltileceği belirtilmiştir.

Birikmiş amortismanların düzeltmeye esas tutarının tespitinde, Vergi Usul Kanunu'nun 320'inci maddesinin son fıkrasına göre ayrılmış sayılan amortismanlar da fiilen ayrılmış kabul edilecektir.

Birikmiş amortismanların düzeltmeye esas tutarının tespitinde, Vergi Usul Kanunu'nun 320'inci maddesinin son fıkrasında amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılamayacağı hükmü, herhangi bir sebeple kanuni süresinde amortisman ayrılmayan iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman tutarlarının daha sonradan amortisman ayırma süresinin uzatılarak gider olarak kaydedilemeyeceğini, başka bir deyişle bir iktisadi kıymete ilişkin

² ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Kasım 1999, Sayfa:738.

amortisman ayırma işleminin ancak kanuni süresi içinde yapılması gerektiğini ifade etmektedir.

Ancak, enflasyon düzeltilmesi esnasında iktisadi kıymetlere ilişkin birikmiş amortismanların kanuni süresinde ayrılması gereken tutardan daha düşük olduğunun tespit edilmesi durumunda, iktisadi kıymetle ilgili kanuni süresinde ayrılmayan amortisman tutarı, fiilen ayrılmış kabul edilecektir.

Birikmiş amortismanların düzeltilmesinde aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

1. Adım, amortismanına tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetin bilançoda görünen değerini düzeltmektir. Bu da sırasıyla aşağıdaki adımların gerçekleştirilmesi ile olur.

1. Cari dönemde iktisap edilen iktisadi kıymetler için düzeltmeye esas tarih vasıtasıyla düzeltme katsayısı bulunur.

2. Önceki dönemlerde iktisap edilen iktisadi kıymetler için dönem taşıma katsayısı bulunur.

3. İktisadi kıymetin düzeltmeye esas tutarı bulunur.

4. Düzeltme katsayısı ya da taşıma katsayısı kullanılarak iktisadi kıymetin düzeltilmiş değeri bulunur.

2. Adım, iktisadi kıymetin değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranını bulmaktır.

Artış Tutarı = (Düzeltilmiş Değer – Düzeltme Öncesi Değer*)

*Yeniden değerlendirme yapılmışsa yeniden değerlendirilmiş değer

Artış Oranı = (Artış Tutarı / Düzeltilmiş Değer)

Son Adım, söz konusu artış oranını bilançoda görünen birikmiş amortisman tutarına uygulamak ve düzeltilmiş birikmiş amortisman tutarını bulmaktır.

SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nun, amortisman ayırma yöntemlerini belirleyen, 315'inci ve mükerrer 315'inci maddelerinde, 5024 ve 5228 sayılı Kanunlarla yapılan değişikliklerden sonra amortisman ayırma yöntemleri ve birikmiş amortismanların düzeltilmesi yukarıda anlatılmıştır. Özellikle enflasyon düzeltilmesinin yapıldığı dönemlerde azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman uygulaması özellik arz etmektedir. Enflasyon düzeltilmesinin yapıldığı dönemde azalan bakiyeler yönteminin uygulama şekli yukarıda örnek yardımıyla anlatılmıştır.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü

Adres :**Gelirler Kontrolörleri İstanbul Grup Başkanlığı**
Büyükdere Cad. No:189 Levent / İSTANBUL

Tel : **0 212 270 20 59**

Hesap No : **Akbank Levent Şubesi 83019**