

Article Type / Makale Türü
Araştırma Makalesi -
Research ArticleApplication Date / Başvuru Tarihi
09.29.2022 / 29.09.2022Admission Date / Yayına Kabul Tarihi
12.27.2022 / 27.12.2022

AMORTİSMAN VE YENİLEME FONUNA İLİŞKİN 7338 SAYILI KANUNLA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN GELİR TABLOSU VE ANALİZLERE ETKİSİ: VUK İLE TMS KARŞILAŞTIRMASI

THE EFFECT OF THE CHANGES COMING BY LAW NO 7338 REGARDING AMORTITIES AND RENEWAL FUND ON INCOME STATEMENT AND ANALYSIS: COMPARISON OF VUK AND TAS

Mehmet Nedim UYGUR¹, Erkan UZUN², Yusuf Cahit ÇUKACI³

ÖZ: İşletmeler, süreklilik kavramı gereğince sınırsız bir ömre sahip oldukları varsayılan ekonomik birimler olarak ifade edilmektedir. Sınırsız ömre sahip olmaları için varlık ve kaynaklarını dengeli bir şekilde yönetebilmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda yasa koyucunun katkıları finansal ve finansal olmayan yönleriyle şirketlerin sürdürülebilirliklerine katkı sağlamaktadır. İşletmelere kanunlar aracılığıyla sunulan avantajlar sayesinde işletmeler daha az vergi ödemekte ve finansal olarak daha sağlıklı ve sürdürülebilir bir yapıya sahip olabilmektedir. Bu avantajlar arasında amortisman uygulaması ve yenileme fonu bulunmaktadır. Amortisman, duran varlıkların kullanım süreleri boyunca yıpranma, aşınma ve eskimesini dikkate alan ve ortaya çıkan değer kayıplarını gidere dönüştüren bir uygulamadır. Bu uygulama sayesinde sahip olunan duran varlıkların maliyet bedelleri işletme tarafından gidere dönüştürülmektedir. Yenileme fonu, amortisman tabii iktisadi varlıkların bilanço esasına göre defter tutanlarca yenileme amacıyla satışı ya da varlığın tam hasara uğramasıyla sigortadan alınan tazminattan doğan kar, aynı türden bir varlığın alınmasına karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş ise pasifte geçici bir hesapta 3 yılına bekletilmesidir. Çalışmada ilk olarak, amortisman uygulamaları hem TMS hem de VUK açısından açıklanmaktadır. Daha sonra 7338 sayılı kanun ile amortisman ve yenileme fonu uygulamalarında meydana gelen değişikliklerin, şirketlerin finansal yapılarına olan etkileri karşılaştırmalı olarak ortaya konmaktadır.

Anahtar Kelimeler : İşletme, Muhasebe, Duran Varlıklar, Amortisman Uygulaması

ABSTRACT: Businesses are expressed as economic units that are assumed to have an unlimited lifespan in accordance with the concept of continuity. In order to have unlimited life, they must be able to manage their assets and the resources in a balanced way. As long as businesses can use their assets and resource usage more profitably, they will be able to make their lives longer. In this context, the contributions of legislator, contributes to the sustainability of companies with its financial and non-financial aspects. Thanks to the laws advantages, businesses pay less taxes and have a more financially healthy and sustainable structure. In these advantages are depreciation and renewal fund. Depreciation is an application that compensates for the loss of value arising from wear, tear and obsolescence during the useful life of fixed assets.. Thanks to this application, the cost values of the fixed assets owned are converted into expenses by the enterprise. The renewal fund is the sale of depreciable economic assets by the bookkeepers for renewal purposes or the profit arising from the compensation received from the insurance due to the complete damage of the asset, and if it is decided to buy an asset of the same type and action is taken, it is kept in a temporary account for 3 years. In the study, firstly, depreciation applications are explained in terms of both TAS and TPL. Then, the effects on the income statement and analysis of the companies as a result of the changes in depreciation and replacement fund applications with the Law No 7338 are presented comparatively.

Keywords: Business, Accounting, Non-Current Assets, Depreciation Practices

1 Öğr. Gör., Sırnak Üniversitesi Silopi Meslek Yüksekokulu, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, mnedimuygur@sirnak.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-1148-754X>

2 Dr. Öğr. Üyesi, Tarsus Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, erkanuzun@tarsus.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-9476-8592>

3 Prof. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme, yusufcukaci@inonu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0174-0329>

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

Businesses have to comply with the legal regulations of the countries in which they operate while carrying out their activities. Accordingly, companies have to comply with current legal regulations while arranging their accounting transactions and financial reporting. All companies in Turkey are required to comply with the Tax Procedure Law. However, some companies are required to comply with Turkish Accounting Standards (TAS). Accounting transactions and financial statement data of businesses are affected by current regulations. The depreciation practices and the renewal fund, which are the subject of the study, are the subjects affected by these regulations. Depreciation and renewal fund transactions made by businesses in accordance with TPL and TAS regulations differ in terms of operation and results. In addition, it is seen that the amendments brought by the Law No. 7338 have brought differences in the depreciation and renewal fund applications in terms of the functioning and the results they reveal. The aim of this study is to compare the changes in depreciation and renewal fund applications caused by the changes brought by the Law No. 7338 and the changes in the income statement and income statement analysis of the business by these differences and compare them with the results of TAS implementation.

Research Questions

Is there a difference between the depreciation practices and the accounting standards of the renewal fund and the tax legislation? Are there any differences in depreciation and renewal fund applications created by the changes brought by the Law No. 7338? What is the impact of these differences on the company's income statement and income statement analysis?

Literature Review

When the literature is examined, it is seen that there are many studies examining depreciation practices and renewal fund in terms of tax legislation and TAS. Elitas et al. (2009) emphasized in their study that there are differences between the existing accounting regulations and standards due to the pro-rata depreciation method, and that the differences cause two results: commercial profit and financial profit at the end of the period. Köse and Ferhatoğlu (2009) evaluated the renewal fund application in terms of TAS and TPL in their study. In the study, it was concluded that there are differences between these two regulations and that these differences lead to the formation of deferred tax. Hatipoğlu (2012) examined the depreciation transactions in tangible fixed assets in terms of accounting standards and tax legislation and evaluated the effect of the differences on the financial statements. In the study, it has been determined that the differences between the regulations in terms of depreciation application are effective on the income statement. Abdioglu et al. (2014) examined the depreciation practices in terms of TPL and TAS and determined various differences. In the study, they concluded that these differences are due to the different purposes of the TPL and TAS. In his study, Küçük (2015) evaluated the renewal fund application in terms of financial reporting and concluded that not recording the renewal fund transactions according to accounting standards would harm the fairness of the financial statements.

Methodology

In this study, the case study method was chosen as the method. The case study method is a method that tries to answer the questions of how and why by focusing on the events or situations that are encountered or likely to be encountered in real life (Yin, 2002).

Results and Conclusions

As a result of the study, the following data were obtained; The daily depreciation application brought to the TPL with the Law No. 7338 contributes to obtaining more realistic results compared to the old application, namely the annual depreciation application. The main indicator of this is that the depreciation amount calculated according to the new application is close to the amounts obtained as a result of the calculations made with the pro-rata depreciation application according to TAS. Another change that has taken place in the TPL is that it allows the company to determine the amortization periods. This change brought TPL applications closer to TAS applications. Another change brought to the TPL with the Law No. 7338 is that the start and end dates of the renewal fund period are clearly stated. Due to the differences between TAS and TPL applications, deferred tax asset/liability due to deferred income/expense arises and these temporary differences are reported among other comprehensive income/expenses in the comprehensive income statement. When the study is examined, it is seen that as a result of these changes made in the TPL, there has been a decrease in the temporary differences mentioned due to the approximation of the TAS in terms of application.

1. GİRİŞ

Ülkemizde hâkim olan muhasebe uygulamaları gereği duran varlıklar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ekonomik ömürler dikkate alınarak maliyet bedelleri üzerinden amortisman tabi tutulmaktadır. Bunun temel nedeni duran varlıkların hem fiziki kullanımlarından hem de teknolojik gelişmeler karşısında eskimeye maruz kalmalarından dolayı değerini kaybetmesidir. Yaşanan ekonomik istikrarsızlıklar, işletmelerin maddi duran varlıklarındaki çeşitli nedenlerden dolayı yaşadıkları değer değişimleri ve şirketlerin yapmış oldukları değerleme gibi nedenlerden dolayı bir varlık için ilk yıl ödenen tutarın reel karşılığı daha sonraki kullanım yıllarında gider yazılması ile karşılaştırıldığında işletmelerin tüm yıllar için finansal tablolarında aynı etkiyi göstermediği bilinmektedir. Bu ve benzeri nedenlerden dolayı işletmeler aldıkları maddi duran varlıkları için ilk yılki değerinin tamamını amortisman gideri olarak finansal tablolarına aktarmak istemektedir. Bu durum varlığın bir yıldan/faaliyet döneminden fazla kullanılacak olması nedeniyle dönemsel kavramına aykırılık göstermektedir.

Maddi duran varlıklar için finansal tablolarda raporlanan tutarın çeşitli nedenlerle ilk yıl tamamının ya da eşit tutar olmadan daha önceki yıllarda daha yüksek tutarlarda amortisman gideri yazabilmek amacıyla yasa koyucu bazı düzenlemeler yapmakta ve bu durumu kolaylaştırabilmek amacıyla farklı yöntemlerin kullanımına izin verilebilmektedir.

Yapılan çalışmada amortisman yöntemleri hem muhasebe standartları hem de Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından ele alınarak işletmelerin çoğu zaman haklı olarak önceki dönemlerde daha yüksek amortisman gideri oluşturabilmenin özellikle 7338 sayılı kanun ile gelen yenilikler, muhasebe/finansal raporlama standartları ve mevcut vergi uygulamaları ile karşılaştırmalarının sonucu vurgulanmaktadır.

2. VERGİ USUL KANUNU VE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN AMORTİSMAN

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve VUK incelendiğinde iki uygulama açısından birçok konuda olduğu gibi amortisman konusunda da farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu farklılıklar; ortaya konulan yöntemler açısından farklılıklar olduğu gibi aynı yöntemlerin kullanılması durumunda, farklı parametrelerin kullanılmasına izin verilip verilmemesi ya da farklı hesaplama yöntemleri şeklinde de karşımıza çıkmaktadır.

2.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman

Vergi Usul Kanunu'nda amortismanın bir kavram olarak tanımı yapılmamakla birlikte kanunun 313-330'uncu maddeleri arasında düzenlenmiştir. VUK'ta işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, 269'uncu madde

gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman konusunu oluşturmaktadır (Sevilengül, 2016; 417; Demir, 2015; 179; VUK mad. 313).

Vergi mevzuatında yapılan açıklamalara göre bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için aşağıdaki koşulları sağlaması gerekmektedir. Bunlar (VUK madde 189 ve 313);

- Şirket envanterine dahil olması,
- İktisadi kıymetin faydalı ömrünün bir yıldan fazla olması,
- İktisadi kıymetin yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,
- Gayrimenkuller ve gayrimenkuller gibi değerlendirilen kıymetlerden olması,
- İktisadi kıymetin maliyet bedelinin belli bir haddin üstünde olmasıdır.

VUK maddi duran varlıkların amortismanına tabi değerlerini maliyet değeri olarak belirlemekte olup bu değerlerin ise iktisadi bir kıymetin elde edilmesi ya da değerinin artırılması sebebiyle yapılan tüm harcamaların toplamı olarak tanımlanmaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere VUK varlığın hurda değerini amortismanına tabi değerlerin belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır (VUK mad. 262; Hatipoğlu, 2012: 192). VUK'un 315'inci maddesinde amortisman uygulama sürelerinin VUK 320'inci maddesinin dördüncü fıkrası saklı kalmak koşuluyla iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir.

Amortisman yöntemleri Vergi Usul kanununun 315-317'inci maddelerinde düzenlenmekle beraber kanunun 320. maddesinde sadece binek otomobilleri için uygulanabileceği belirtilen kıst amortisman uygulamasına değinilmektedir (Elitaş vd., 2009: 21). VUK'un ilgili maddeleri gereğince belirlenen amortisman yöntemleri aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır;

- Normal Amortisman Yöntemi (VUK mad. 315),
- Azalan Bakiyeler Yöntemi (VUK mad. 315),
- Madenlerde Amortisman Yöntemi (VUK mad. 316),
- Fevkalade Amortisman Yöntemi (VUK mad. 317),
- Kıst Amortisman Uygulaması (VUK mad. 320),

VUK'da normal amortisman yöntemini kullanan işletmelerin azalan bakiyeler yöntemine geçiş yapmaları yasaklanmıştır. Bununla birlikte azalan bakiyeler yöntemini kullanan işletmelerin normal amortisman yöntemine geçişleri mümkün kılınmıştır. (VUK, Madde 320).

Örnek: İşletme 01.04.2020 tarihinde %8 KDV hariç 100.000 TL değerinde bir makine almış ve Nakliye Bedeli 2.000 TL, Sigorta Bedeli 1.000 TL, Montaj Bedeli 500 TL olmak üzere 02.04.2020 tarihinde kullanıma hazır hale getirmiştir. Makine için normal amortisman yöntemine göre amortisman

ayrılacak olup iktisadi kıymetin ekonomik ömrü Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 5 yıl olarak belirlenmiştir (Makinenin kalıntı değeri 10.000 TL olup VUK’a göre yapılan hesaplamada bu değer dikkate alınmamaktadır).

Yıllık Amortisman Tutarı	: Maliyet bedeli x Amortisman Oranı
Amortisman Oranı	: 1 / Ekonomik ömür
	: 1 / 5
	: 0,20
Maliyet Bedeli	: Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Sigorta Bedeli + Montaj Bedeli
Maliyet Bedeli	: 100.000 + 2.000 + 1.000 + 500
	:103.500 TL

VUK’ta kıst amortisman uygulaması sadece binek otomobillerde olduğundan maddi duran varlığın yılın hangi ayında alındığı önemli değildir. Maddi duran varlık için amortisman tutarı tam yıl üzerinden hesaplanmakta olup yöntem gereği tüm yılların amortisman tutarı Tablo 1 ‘de de yer aldığı şekilde olmaktadır.

Tablo 1: Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2020	103.500	0,20	20.700	20.700	82.800
2021	103.500	0,20	20.700	41.400	62.100
2022	103.500	0,20	20.700	62.100	41.400
2023	103.500	0,20	20.700	82.800	20.700
2024	103.500	0,20	20.700	103.500	0

2.2.TMS Açısından Amortisman

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı tanımlar kısmında amortismanı, “bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder” şeklinde tanımlamaktadır. Amortismanına tabi tutar ise yine tanımlar kısmında “bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin (hurda değeri) düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder” şeklinde belirtilmektedir.

Standartlarda amortisman uygulamalarında, varlık kullanıma hazır hale geldiğinde amortisman hesaplanmaya başlanır ve kullanılan gün esasına göre kıst amortisman uygulanarak amortisman tutarı hesaplanır. İşletmeler, iktisadi kıymeti atıl bıraktığında ya da kullanımdan kaldırıldığında da amortisman ayırmaya devam etmektedir. Varlığın kalıntı değeri ve faydalı ömrü değişirse, bu değişiklikler

“Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar Standardı” uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak tanımlanmalıdır. Sonraki dönemlerde amortisman veya itfa payı, iktisadi kıymetin değer düşüklüğü yaşaması veya değerinin artmasından sonra ortaya çıkan yeni defter değeri esas alınarak hesaplanmaktadır (Gençoğlu, 2017: 16).

Birçok farklı parçadan oluşan ve her parçasının maliyeti ve ekonomik ömrü ayrı olarak hesaplanabilen bir duran varlık satın alındığında, her bir parça için farklı oranlarda amortisman ayrılabilmesi standartta belirtilmektedir. Bu duran varlıklara uçak, gemi ve tren örnek olarak verilebilir (Deran v.d., 2014: 79).

Bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Yöntem belirlenirken iktisadi kıymetin gelecekteki ekonomik faydası ve işletme tarafından öngörülen kullanım şekli dikkate alınır. Standartlarda amortisman yöntemleri şu şekilde sıralanmaktadır (TMS 16 madde 62);

- Doğrusal Yöntem (Normal Amortisman Yöntemi)
- Azalan Bakiyeler Yöntemi
- Üretim Miktarı Yöntemidir.

Standartlarda yöntemler arası geçiş bulunmamakla beraber varlığın kullanım biçiminin değişim gösterdiği durumlarda amortisman yöntemi de değiştirilebilmektedir. Mevcut uygulamalarda yer alan ve her yıl belirlenen amortisman ayrılabilmesi için ilgili iktisadi kıymetin değerinin bir alt sınırı geçmesine gerek yoktur. Buna ilaveten vergi kanunlarında belirtilen azalan bakiyeler oranının %50’yi geçmeyeceği ile ilgili sınır da standartlar tarafından getirilen uygulamada bulunmamaktadır (Şen, 2011: 155). Kıst amortisman uygulamasının da tüm varlıklar için uygulanabileceği standartlar tarafından başka bir değişiklik olarak getirilmiştir (Abdioğlu v.d., 2014: 375).

Örnek: İşletme 01.04.2020 tarihinde %8 KDV hariç 100.000 TL değerinde bir makine almış ve Nakliye Bedeli 2.000 TL, Sigorta Bedeli 1.000 TL, Montaj Bedeli 500 TL olmak üzere 02.04.2020 tarihinde kullanıma hazır hale getirmiştir. Makine için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılacak olup iktisadi kıymetin faydalı ömrü işletme tarafından 5 yıl olarak öngörülmüştür (Makinenin kalıntı değeri 10.000 TL’dir).

Yıllık Amort. Tutarı : (Maliyet bedeli – Kalıntı değer) / Tahmini yararlı ömür Maliyet Bedeli
: Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Sigorta Bedeli + Montaj Bedeli

O halde Maliyet Bedeli : 100.000 + 2.000 + 1.000 + 500 = 103.500 TL

Daha önce de açıklandığı üzere Standart tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulamasını öngörmektedir. Buna göre 2020 yılı amortisman hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır:

Yıllık Amortisman Tutarı = (103.500 – 10.000) / 5 = 18.700 TL

Aylık Amortisman Tutarı = $18.700 / 12 = 1.558,33$ TL makinenin teslim alındığı tarih 02.04.2020'dir. Standarda göre Nisan ayı da dahil olmak üzere Aralık ayına kadar 9 ay bu makinenin kullanımı söz konusu olduğundan ilk yıl 9 aya isabet eden amortisman tutarının hesaplanması gerekecektir.

2020 Yılı Ayrılacak Amortisman Tutarı = $1.558,33 \times 9 \text{ Ay} = 14.025$ TL bu verilere göre amortisman tablosu Tablo 2'deki gibi olacaktır.

Tablo 2: Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2020	93.500	-	14.025	14.025	79.475
2021	93.500	0,20	18.700	32.725	60.775
2022	93.500	0,20	18.700	51.425	42.075
2023	93.500	0,20	18.700	70.125	23.375
2024	93.500	-	18.700 +4.675	93.500	0

2.3.VUK ve Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulamasının Karşılaştırılması

VUK'ta amortisman tanımı yapılmamakla birlikte hangi varlıkların amortisman tabi tutulacağı maddeler halinde açıklanmıştır. Muhasebe standartlarında ise amortisman ve ilgili kavramların tanımı yapılarak Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi farklılıklarıyla beraber amortisman hesaplanmasında kullanılabilir amortisman hesaplama yöntemleri de ayrıntılı bir biçimde sayılmaktadır. Ayrıca muhasebe standartları amortisman tabi varlığın finansal tablolarda raporlanacağı değeri dikkate almaksızın tüm varlıkları amortisman tabi değer olarak kapsamı geniş tutarken Vergi Usul Kanunu her yıl belirlenen alt sınırdan daha az bir değerle raporlanacak varlıkların tamamının gider yazılmasına izin vermektedir.

Amortisman faydalı ömürleri VUK ve Muhasebe Standartları açısından farklılık göstermektedir. VUK faydalı ömür için Hazine ve Maliye Bakanlığı verilerinin dikkate alınacağını açıklarken, Muhasebe Standartları faydalı ömrün işletmeler tarafından belirlenebileceğini açıklamaktadır. Amortisman ayırma yöntemleri açısından VUK ve TMS açısından benzerlik göstermektedir. Ancak her iki uygulama açısından aşağıda belirtilen farklılıklar bulunmaktadır. Bunlar;

1-Normal amortisman yöntemi her iki düzenlemede de olmasına rağmen amortisman tabi değerlerin hesaplanmasında hurda değeri Vergi Usul Kanunu tarafından dikkate alınmazken TMS açısından dikkate alınmaktadır

2- Azalan bakiyeler yöntemi her iki düzenlemede de olmasına rağmen amortisman tabi tutarın hesaplanmasında hurda değeri Vergi Usul Kanunu tarafından dikkate alınmamakta ve %50 gibi yıllık bir üst sınır konulmaktadır.

3-Vergi Usul Kanunu'nda Madenlerde Amortisman Yöntemi düzenlenirken TMS'de madenler için ayrıca bir uygulama getirilmemiştir.

4- Vergi Usul Kanunu'nda Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman Yöntemi düzenlenirken TMS'de Fevkalade Amortisman Yöntemine yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır.

5- TMS'de kapasite kullanımı dikkate alınarak Üretim Miktarı Yöntemi getirilmiş ve amortismanın kullanıma göre hesaplanabilmesi için uygulama farklılığı getirilmektedir.

6. VUK'a göre her yıl amortisman ayrılacak duran varlığa ait alt sınır tutarı belirlenmekteyken TMS açısından böyle bir durum bulunmamaktadır.

7. VUK'a göre binek otomobiller hariç diğer duran varlıkların tamamı yılın son günü dahi satın alınmış olsalar dahi o yıl için amortisman ayrılırken, TMS'de tüm duran varlıklar için kıst amortisman uygulanmaktadır.

Azalan bakiyeler yöntemini tercih edip uygulamak isteyen işletmelerin bilanço esasına göre defter tutan bir işletme olması gerekmektedir. Yani işletme hesabı esasına göre defter tutanlar, serbest meslek erbabı ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri bu yöntemi uygulayamazlar (Toroslu, 2008: 254). VUK'ta Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş hakkı bulunmaktadır. VUK'ta bu yöntemde amortisman oranının %50'yi geçemeyeceği açıklanmaktadır. Bunun dışında VUK'ta madde 258'den madde 269'a kadar iktisadi kıymetlerin nasıl değerlendirileceğiyle ilgili açıklamalar yapılmıştır (Uzun, 2018: 346). Yöntemler dışında kıst amortisman uygulaması da maliyet bedelinin gidere dönüştürülmesi amacıyla kullanılmaktadır. VUK açısından kıst amortisman uygulaması sadece binek otomobiller için uygulanırken, muhasebe/finansal raporlama standartları maddi duran varlıkların tamamı için kıst amortisman uygulamasının kullanılabileceğini öngörmektedir (Abdioğlu v.d., 2014: 375).

VUK ve TMS açısından yukarıda verilen örnek uygulamalar incelenip karşılaştırıldığında aşağıda yer alan Tablo 3'deki farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Tablo 3: Amortisman Uygulamasının VUK ve TMS açısından Karşılaştırılması

Yıllar	VUK'a Göre Hesaplanan Amortisman	TMS'ye Göre Hesaplanan Amortisman	Uygulama Farklılığı
2020	20.700	14.025	6.675
2021	20.700	18.700	2.000
2022	20.700	18.700	2.000
2023	20.700	18.700	2.000
2024	20.700	18.700 +4.675	(2.675)
Toplam	103.500	93.500	10.000

Tablo-3 incelendiğinde son yıl hariç olmak üzere VUK'a göre hesaplanan amortisman tutarları TMS'ye göre hesaplanan amortisman tutarlarından yüksek çıkmaktadır. Bu durum işletmeye vergi avantajı sağlasa da gerçeğe uygun değeri yansıtmamaktadır. Bu farklılığın temel nedeni VUK'un vergi matrahının doğru hesaplanmasına odaklanmasıdır. Aksine standartlar sunulacak finansal ve finansal olmayan bilginin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, açık, anlaşılır, karşılaştırılabilir ve doğrulanabilir olması üzerine odaklanmaktadır.

2.4.7338 Sayılı Kanun İle Gelen Yenilikler ve Uygulamaya Etkisi

26.10.2021 Tarih ve 31640 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Amortisman konusunda bazı düzenlemeler yapılmıştır (VUK Mad. 320, 328, 329, VUK Geçici mad. 30). Bu düzenlemeler ve düzenlemelere ait uygulamalar aşağıda yer almaktadır.

2.4.1.Günlük Bazda Kıst Amortisman Uygulaması

7338 sayılı kanun yürürlüğe girmeden önce işletmelerin günlük amortisman ayırabilme imkanı bulunmamaktadır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesine eklenen üçüncü ve beşinci fıkralar ile; "Dileyen mükellefler, amortisman işlemine, işletme aktifine yeni kaydedilecek iktisadi kıymetler (ikinci fıkra kapsamındaki hariç) için bunların kullanıma hazır olduğu tarihte başlayıp ve her bir hesap dönemi için kıymetin aktifte kaldığı süre kadar gün esasına göre amortisman ayırabilir. Sürenin gün olarak hesaplanması için Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen faydalı ömür süreleri üçyüzaltmışbeş ile çarpılır" şeklinde bir düzenleme yapılmıştır.

VUK'un 320. maddesine eklenen fıkralar ile Kanun'un yürürlük tarihi olan 26.10.2021 tarihinden itibaren işletme aktifine alınacak iktisadi kıymetler için kullanıma hazır hale geldiği günden başlamak üzere gün esasına göre amortisman ayrılacaktır. İşletmeler amortisman hesaplamada

kullanacakları günlük veya yıllık esası belirledikten sonra bu tercihlerini değiştiremeyeceklerdir (Yurdakul, 2021: muhasebetr.com).

Örnek: İşletme 10.11.2021 tarihinde 100.000 TL karşılığında işletme aktifine aldığı ve kullanıma hazır bir makine için normal amortisman yöntemine göre günlük olarak amortisman ayırmaya karar vermiştir. İktisadi kıymetin ekonomik ömrü Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 5 yıl olarak belirlenmiştir (Makinenin kalıntı değeri 10.000 TL'dir).

Amortisman Oranı	: 1/5
	:0,20
İktisadi Kıymet Maliyet bedeli	: 100.000 TL
Normal Amrt. Ynt. Göre Gnlk Amrt. Tutarı	: (100.000 TL x 0,20) / 365 gün
	:54,794 TL/Gün

10.11.2021 ile 31.12.2021 tarihleri arasında 51 gün bulunmaktadır.

İlk Yıl ayrılacak Amortisman Tutarı	: 51 gün x 54,794 TL/Gün
	: 2.794,5 TL

Diğer bir hesaplama yöntemi de aşağıdaki gibidir;

İktisadi Kıymetin Amortisman Süresi Toplamı (Gün)	: 5 Yıl x 365
	:1825 Gün
Günlük Ayrılması Düşünülen Amortisman Tutarı	: $\frac{100.000}{1825}$
	: 54,794 TL/Gün

10.11.2021 ile 31.12.2021 tarihleri arasında 51 gün bulunmaktadır.

İlk Yıl Ayrılacak Amortisman Tutarı	:51 gün x 54,794 TL/gün
	:2.794,5 TL

Bu verilere göre amortisman tablosu aşağıdaki gibi düzenlenecektir.

Tablo 4: Normal Amortisman Yöntemine Göre Günlük Olarak Hesaplanan Amortisman Tablosu

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Günlük Amortisman Tutarı	Yıl İçerinde Yararlanılan Gün Sayısı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2021	100.000	0,20	54,794	51	2.794,5	2.794,5	97.205,5
2022	100.000	0,20	54,794	365	20.000	22.794,5	77.205,5
2023	100.000	0,20	54,794	365	20.000	42.794,5	57.205,5
2024	100.000	0,20	54,794	365	20.000	62.794,5	37.205,5
2025	100.000	0,20	54,794	314+365	37.205,5	100.000	0

Yöntem gün bazında ele alındığı için iktisadi kıymetin ekonomik ömrü üçyüzaltmışbeş ile çarpılmaktadır. Bu noktada yapılacak ilk işlem normal amortisman oranı ile iktisadi kıymetin maliyet bedelini çarpmaktır. Sonrasında çıkan sonucu 365'e bölerek günlük ayrılması gereken amortisman tutarı elde edilir. Son işlem olarak günlük amortisman tutarı ile ilgili iktisadi kıymetten yararlanılacak gün çarpılarak faaliyet dönemi sonunda ayrılacak amortisman tutarı belirlenmiş olur.

Açıklamanın yeni olması ve uygulama örneklerinin olmamasından dolayı bazı noktalarda sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Yapılan açıklamaya göre günlük amortisman hesaplaması dikkate alındığında işletmenin üzerinden amortisman ayırdığı iktisadi kıymetin ekonomik ömrü bir yıl uzamaktadır. Fakat amortisman tutarının herhangi bir yıl ayrılmamasından veya belirlenen orandan daha düşük bir oranla ayrılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılamayacağı açıktır (Özuluçan, 2005: 327). Bu nedenle ilk yıl ayrılmayan tutar son yıl ayrılacak tutara ilave edilebileceği düşünülmektedir.

Aynı veriler dikkate alınarak azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplama yapılacak olursa;

Amortisman Oranı	: 1/5x2
	: 0,40
İktisadi Kıymet Maliyet bedeli	: 100.000 TL
Azalan Bak. Ynt. Göre Günlük Amortisman Tutarı	: (100.000 x 0,40)/365
	: 109,6 TL/Gün
10.11.2021 ile 31.12.2021 tarihleri arasında 51 gün bulunmaktadır.	
İlk Yıl Ayrılacak Amortisman Tutarı	: 51 gün x109,6 TL/gün
	:5.589,6 TL
<u>Diğer bir hesaplama yöntemi de aşağıdaki gibidir:</u>	
İktisadi Kıymetin Amortisman Süresi Toplamı (Gün)	: 5 Yıl x 365
	: 1825 Gün

$$\begin{aligned} \text{Günlük Ayrılması Düşünülen Amortisman Tutarı} & \quad : \frac{100.000}{1825} \\ & : 54,794 \frac{\text{TL}}{\text{Gün}} \times 2 \\ & \quad : 109,6 \text{ TL/gün} \end{aligned}$$

10.11.2021 ile 31.12.2021 tarihleri arasında 51 gün bulunmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{İlk Yıl Ayrılacak Amortisman Tutarı} & \quad : 51 \text{ gün} \times 54,794 \text{ TL/gün} \\ & \quad : 2794,5 \text{ TL} \times 2 \\ & \quad : \underline{\underline{5.589,6 \text{ TL}}} \end{aligned}$$

Bu verilere göre amortisman tablosu aşağıdaki gibi düzenlenecektir.

Azalan bakiyeler yönteminde her yıl normal amortisman yönteminde ayrılan tutarın iki katı ayrılmaktadır. Her yıl ayrılan tutar bir sonraki yılın maliyet bedelinden düşülerek yeni bedel üzerinden aynı işlem gerçekleştirilmektedir. Yöntem gereği son yıla kalan tutarın tamamı gidere dönüştürülmektedir.

Tablo 5: Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Günlük Olarak Hesaplanan Amortisman Tablosu

Yıllar	Maliyet Bedeli	Günlük Amortisman Tutarı	Yıl İçerinde Yararlanılan Gün Sayısı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2021	100.000	109,6	51	5.589	5.589	94.411
2022	94.411	103,4	365	37.764	43.353	56.647
2023	56.647	62,1	365	22.659	66.012	33.988
2024	33.988	37,25	365	13.595	79.607	20.393
2025	20.393	-	314+365	20.393	100.000	0

İşletmenin günlük olarak amortisman ayırmaya karar vermesi durumunda ilk üç yıl normal amortismanına göre vergi avantajı sağlayacağı görülmektedir. Bu duruma ek olarak günlük ayıracağı amortisman tutarı da ilk üç yıl için normal amortisman yöntemine göre vergi avantajı sağlamaktadır. Günlük amortisman tercihinde de kıst amortismanında olduğu gibi ilk yıl ayrılmayan amortisman tutarının son yıl ayrılabilmesi düşünülmektedir.

2.4.2. Amortisman sürelerinin belirlenmesi

213 Sayılı VUK'un 320. Maddesine eklenen fıkrada "Mükellefler, Hazine ve Maliye Bakanlığının iktisadi kıymetler için tespit ve ilan ettiği faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresini, her yıl için aynı nispet olmak kaydıyla, belirlemekte serbesttir. Şu kadar ki, bu süre Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sürenin iki katını ve elli yılı aşamaz. Mükellefler bu

tercihlerini iktisadi kıymetin envantere alındığı geçici vergi dönemi sonu itibarıyla kullanırlar. Bu şekilde belirlenen amortisman süresi ve oranı izleyen dönemlerde değiştirilemez” ifadesi yer almaktadır.

İşletmeler edinilen iktisadi kıymet için bu süreyi envantere alındığı geçici vergi dönemi sonu itibarıyla kullanacaklardır. Tercihini bu şekilde yapan işletmeler amortisman süresi ve oranını sonraki faaliyet dönemlerinde değiştiremeyecektir. Daha önce edinilmiş iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmış ise, bu iktisadi kıymetler için süre uzatımı yapılamayacak ve benimsenen yöntem devam edilecektir (Akarca, 2021: muhasebetr.com).

Bu açıklamalar dikkate alındığında işletme iktisadi kıymetin ekonomik ömrünü kendisi belirledikten sonra amortisman ayırmaya karar verdiğinde aşağıda verilen örnekteki gibi hesaplama yapacaktır.

Örnek: İşletme 10.11.2021 tarihinde 100.000 TL karşılığında işletme aktifine aldığı ve kullanıma hazır bir makine için normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırmaya karar vermiştir. İktisadi kıymetin ekonomik ömrü Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 5 yıl olarak belirlenmiştir. Amortisman süresinin 5 yıl ya da 8 yıl olarak kabul edilmesi ve amortisman hesaplama yönteminin de günlük ya da yıllık olarak hesaplanması durumunda raporlanması gereken rakamlar değişmektedir.

İşletmenin 5 yıllık ekonomik ömre göre yıllık amortisman hesaplaması varsayımı;

$$\text{Amortisman Oranı: } \frac{1}{\text{Ekonomik ömür}} : \frac{1}{5} : 0,20$$

Tablo 6: Amortisman Sürelerinin Serbestliği Açısından Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tablosu (5 Yıl)

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2021	100.000	0,20	20.000	20.000	80.000
2022	100.000	0,20	20.000	40.000	60.000
2023	100.000	0,20	20.000	60.000	40.000
2024	100.000	0,20	20.000	80.000	20.000
2025	100.000	0,20	20.000	100.000	0

Bu hesaplamalar sonucunda işletme her yıl aynı tutarda amortisman giderini kayıt altına almaktadır.

İşletmenin 5 yıllık ekonomik ömre göre günlük amortisman hesaplaması varsayımı;

İktisadi Kıymetin Amortisman Süresi Toplamı (Gün) : 5 Yıl x 365

: 1825 Gün

Günlük Ayrılması Düşünülen Amortisman Tutarı : $\frac{100.000}{1825}$

: 54,8 TL

10.11.2021 ile 31.12.2021 tarihleri arasında 51 gün bulunmaktadır.

İlk Yıl Ayrılacak Amortisman Tutarı : 51 gün x 54,794 TL/gün

: 2.794,5 TL

Bu verilere göre amortisman tablosu aşağıdaki gibi düzenlenmektedir.

Tablo 7: Amortisman Sürelerinin Serbestliği Açısından Normal Amortisman Yöntemine Göre Günlük Amortisman Tablosu (5 Yıl)

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Günlük Amortisman Tutarı	Yıl İçerinde Yararlanılan Gün Sayısı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2021	100.000	0,20	54,794	51	2.794,5	2.794,5	97.205,5
2022	100.000	0,20	54,794	365	20.000	22.794,5	77.205,5
2023	100.000	0,20	54,794	365	20.000	42.794,5	57.205,5
2024	100.000	0,20	54,794	365	20.000	62.794,5	37.205,5
2025	100.000	0,20	54,794	314+365	37.205,5	100.000	0

Bu hesaplamalar sonucunda işletme ilk yıl en düşük son yıl ise en yüksek tutarda amortisman giderini kayıt altına almaktadır. İşletme yıllık olarak düzenlenen amortisman tablosuna göre ilk yıl daha az son yıl ise daha yüksek amortisman tutarı hesaplamakta ve gidere dönüştürmektedir. Bu durum işletmenin günlük amortisman yöntemi kullanması durumunda sadece son yıl vergi avantajı sağlamasına neden olmaktadır.

İşletmenin 8 yıllık ekonomik ömre göre yıllık amortisman hesaplaması varsayımı;

$$\text{Amortisman Oranı: } \frac{1}{\text{Ekonomik ömür}} : \frac{1}{8} : 0,125$$

Tablo 8: Amortisman Sürelerinin Serbestliği Açısından Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tablosu (8 Yıl)

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2021	100.000	0,125	12.500	12.500	87.500
2022	100.000	0,125	12.500	25.000	75.00
2023	100.000	0,125	12.500	37.500	62.500
2024	100.000	0,125	12.500	50.000	50.000
2025	100.000	0,125	12.500	62.500	37.500
2026	100.000	0,125	12.500	75.000	25.000
2027	100.000	0,125	12.500	87.500	12.500
2028	100.000	0,125	12.500	100.000	0

Tablo 8 verileri incelendiğinde işletmenin ilgili iktisadi kıymetin ekonomik ömrünü Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ekonomik ömürden daha fazla olarak belirlediğinden dolayı yıllık ayrılan amortisman tutarlarında yılların kendi içinde yapılan karşılaştırmalarında %37,5'lik bir düşüş yaşandığı görülmektedir. Bu durumda işletme daha fazla vergiyi daha önceki dönemlerde ödeyecektir.

İşletmenin 8 yıllık ekonomik ömre göre günlük amortisman hesaplaması varsayımı;

Amortisman Oranı	: 1/8
	:0,125
İktisadi Kıymet Maliyet bedeli	:100.000 TL
Normal Amrt. Ynt. Göre Gnlk. Amrt. Tutarı	: (100.000 x 0,125)/365
	: 34,246 TL/Gün
10.11.2021 ile 31.12.2021 tarihleri arasında 51 gün bulunmaktadır.	
İlk Yıl Ayrılacak Amortisman Tutarı	: 51 gün x 34,246 TL/gün
	: <u>1.746,5 TL</u>

Tablo 9: Amortisman Sürelerinin Serbestliği Açısından Normal Amortisman Yöntemine Göre Günlük Amortisman Tablosu (8 Yıl)

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Günlük Amortisman Tutarı	Yıl İçerisinde Yararlanılan Gün Sayısı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2021	100.000	0,125	34,246	51	1.746,5	1.746,5	98.253,5
2022	100.000	0,125	34,246	365	12.500	14.246,5	85.753,5
2023	100.000	0,125	34,246	365	12.500	26.746,5	73.253,5
2024	100.000	0,125	34,246	365	12.500	39.246,5	60.753,5
2025	100.000	0,125	34,246	365	12.500	51.746,5	48.253,5
2026	100.000	0,125	34,246	365	12.500	64.246,5	35.753,5
2027	100.000	0,125	34,246	365	12.500	76.746,5	23.253,5
2028	100.000	-	34,246	314+365	23.253,5	100.000	0

Tablo 9 verileri incelendiğinde yıllık olarak hesaplanan amortisman yerine günlük olarak hesaplanan amortismanı uyguladığında işletme, ilk yıl daha düşük ve son yıl daha yüksek tutarda amortisman tutarını gidere dönüştüreceğinden yıllık olarak hesaplanan amortismanına göre ilk yıl daha az son yıl ise daha çok vergi avantajı elde etmiş olacaktır. Günlük olarak hesaplanan amortisman tutarından dolayı ilk yıl dikkate alınmayan günlere ait amortisman tutarı son yıla eklenmektedir.

2.4.3.Yeni Makine ve Teçhizat Alımında Amortisman Uygulaması

7338 Sayılı Kanun'un 51. Maddesi İle 213 Sayılı VUK'un geçici 30. maddesine eklenen fıkrada "Bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten 31/12/2023 tarihine (bu tarihler dâhil) kadar, birinci fıkrada belirtilen kapsam ve şartlar dâhilinde iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için aynı fıkra uygulamasından yararlanılabilir. Bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir." İfadesi yer almaktadır.

Bu madde kapsamında sanayi sicil belgesi ve/veya yatırım teşvik belgesine sahip işletmeler tarafından edinilen makine ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir. Bu açıklamaya göre ekonomik ömrü 8 yıl olan amortismanına tabi iktisadi kıymet 4 yıl içerisinde amorti edilecek ve işletme vergi avantajı sağlamış olacaktır. Bu gelen yeniliğe ilişkin örnek aşağıdaki gibidir;

Örnek: Yatırım teşvik belgesi sahibi işletmenin 01.11.2021 tarihinde 60.000 TL ye (katma değer vergisinden müstesna olarak) yatırım teşvik belgesi kapsamında kâğıt bardak imalatında kullanılan yeni bir makine satın almış olup, söz konusu makinenin faydalı ömrü Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 5 yıl olarak belirlenmiştir.

Mükellefin 213 sayılı Kanununun Geçici 30’uncu maddesi ile getirilen uygulamadan faydalanmak istemesi durumunda söz konusu iktisadi kıymetin faydalı ömrü $5/2 = 2,5$ yıl olarak hesaplanarak, sürenin küsuratlı çıkması nedeniyle 2,5 sayısı bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle faydalı ömür 3 yıl olarak belirlenmektedir.

Mükellefin Normal Amortisman Yöntemini Seçmesi:

İşletme normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırmaya karar verdiğinde amortisman günlük mü? yoksa yıllık mı? hesaplayacağını da belirlemesi gerekmektedir. Aşağıda yer alan Tablo 10 ve Tablo 11’de işletmenin yıllık ve günlük amortisman hesaplamasına ilişkin verileri içermektedir.

Ekonomik Ömür : 5 / 2
: 2,5 Yıl
yuvarlama yapılarak 3 yıl olarak belirlenmiştir. Buna göre
Amortisman Oranı : 1/3
: 0,3333 olarak belirlenmiştir.
Yıllık Amortisman Tutarı : 60.000 TL x 0,3333
: **20.000 TL**

Tablo 10: Yeni Makine ve Teçhizat İçin Normal Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortisman Esas Değer (TL)	Amortisman Oranı	İlgili Yılda Ayrılacak Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2021	60.000	0,3333	20.000	20.000	40.000
2022	60.000	0,3333	20.000	40.000	20.000
2023	60.000	0,3333	20.000	60.000	0

Zeynep ve Beste Kardeşler Ltd. Şti. 60.000 TL maliyet bedeline sahip makine için normal amortisman yöntemine göre günlük olarak amortisman hesaplamaya karar vermiştir. Bu durumda yapılacak hesaplamalar ve amortisman tablosu aşağıdaki gibi olacaktır (Makine alım tarihi 01.11.2021).

Amortisman Oranı : 1/3
: 0,3333
Günlük Amortisman Tutarı : 60.000 x 0,3333
: 20.000 / 365
: 54,794 TL

İktisadi kıymet 01.11.2021 tarihinde elde edildiğinden dönem sonuna kadar ki vade 60 gün olarak hesaplanmaktadır.

İlk Yıl Ayrılacak Amortisman Tutarı :60 Gün x 54,794 TL

: 3.287,7 TL

Tablo 11: Yeni Makine ve Teçhizat İçin Normal Amortisman Yöntemine Göre Günlük Amortisman Tablosu

Yıllar	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Günlük Amortisman Tutarı	Yıl İçerisinde Yararlanılan Gün Sayısı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2021	60.000	0,3333	54,794	60	3.287,7	3.287,7	56.712,3
2022	60.000	0,3333	54,794	365	20.000	23.287,7	36.712,3
2023	60.000	-	54,794	305+365	36.712,3	60.000	0

Tablo 11 verileri incelendiğinde işletmenin günlük olarak normal amortisman yöntemini benimsemesi durumunda yıllık olarak hesaplanan normal amortisman yöntemine göre ilk yıl çok düşük son yıl ise çok yüksek tutarda amortisman tutarı ayırdığı ortaya konmuştur. Bu durum işletmenin sadece son yıl, yıllık olarak hesaplanan normal amortisman yöntemine göre vergi avantajı sağladığını göstermektedir.

Mükellefin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemini Seçmesi:

İşletme azalan bakiyeler amortisman yöntemine göre amortisman ayırmaya karar verdiğinde amortismanı günlük mü? yoksa yıllık mı? hesaplayacağını da belirlemesi gerekmektedir. Aşağıda yer alan Tablo 12 ve Tablo 13'te işletmenin yıllık ve günlük amortisman hesaplamasına ilişkin verileri içermektedir.

İşletme 60.000 TL maliyet bedeline sahip makine için azalan bakiyeler amortisman yöntemine göre yıllık olarak amortisman hesaplamaya karar vermiştir. Makinenin ekonomik ömrü 5 yıldır. İşletmenin yatırım ve teşvik belgesi kapsamında bu makineyi satın alması durumunda ekonomik ömrünü

2'ye bölüp yeni belirlediği ekonomik ömür üzerinden amortisman hesaplayabilmektedir. Bu veriler doğrultusunda makinenin yeni ekonomik ömrü aşağıdaki gibi olacaktır (Makine alım tarihi 01.11.2021);

Ekonomik Ömür : 5 / 2
: 2,5 Yıl yuvarlama yapılarak 3 yıl olarak belirlenmiştir.

Buna göre Amortisman Oranı : 1/3
: 0,3333 x 2
: 0,6666 olarak belirlenmiştir.

Fakat azalan bakiyeler amortisman yöntemi gereği amortisman oranı %50'yi geçmemektedir. Bu nedenle amortisman oranı %50 olarak dikkate alınacaktır.

Amortisman Oranı : %50

Makine Kasım ayında alınmış olsa da işletme yıllık olarak amortisman hesaplamak zorundadır.

İlk Yıl Ayrılacak Yıllık Amortisman Tutarı : 60.000 x 0,50
: **30.000TL**

Sonraki yıllarda makinenin maliyet bedelinden yöntem gereği önceki yıl ayrılan amortisman tutarı düşülmektedir. Elde edilen değer cari yılın amortismanına esas değerini ifade etmektedir.

Tablo 12: Yeni Makine ve Teçhizat İçin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortisman Esas Değer (TL)	Amortisman Oranı	İlgili Yılda Ayrılacak Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2021	60.000	0,50	30.000	30.000	30.000
2022	30.000	0,50	15.000	45.000	15.000
2023	15.000	Uygulanmaz	15.000	60.000	0

İşletme 60.000 TL maliyet bedeline sahip makine için azalan bakiyeler amortisman yöntemine göre günlük olarak amortisman hesaplamaya karar vermiştir. Makinenin ekonomik ömrü 5 yıldır. İşletmenin yatırım ve teşvik belgesi kapsamında bu makineyi satın alması durumunda ekonomik ömrünü 2'ye bölüp yeni belirlediği ekonomik ömür üzerinden amortisman hesaplayabilmektedir. Bu veriler doğrultusunda makinenin yeni ekonomik ömrü aşağıdaki gibi olacaktır (Makine alım tarihi 01.11.2021);

Ekonomik Ömür : 5 / 2
: 2,5 yıl
Yuvarlama yapılarak 3 yıl olarak belirlenmiştir. Buna göre
Amortisman Oranı : 1/3
: 0,3333 x 2
: 0,6666 olarak belirlenmiştir.

Fakat azalan bakiyeler amortisman yöntemi gereği amortisman oranı %50'yi geçmemektedir.
Bu nedenle amortisman oranı %50 olarak dikkate alınacaktır.

Günlük Amortisman Tutarı : 60.000 TL x 0,50
: 30.000 / 365
: 82,192 TL
İlk yıl Ayrılacak Günlük Amrt. Tutarı : 60 Gün x 82,192 TL
: 4.931,5 TL

Sonraki yıllarda makinenin maliyet bedelinden yöntem gereği önceki yıl ayrılan amortisman tutarı düşülmektedir. Elde edilen değer cari yılın amortismanına esas değerini ifade etmektedir.

Tablo 13: Yeni Makine ve Teçhizat İçin Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Günlük Amortisman Tablosu

Yıllar	Amortisman a Esas Değer (TL)	Amortisman Oranı	Günlük Amortisman Tutarı	Yıl İçerisinde Yararlanılan Gün Sayısı	İlgili Yılda Ayrılacak Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman	Net Defter Değeri
2021	60.000	0,50	82,192	60	4.931,5	4.931,5	55.068,5
2022	55.068,5	0,50	75,436	365	27.534,25	32.465,75	27.534,25
2023	27.534,25	Uygulanmaz	75,436	365	27.534,25	60.000	0

Tablo 13 verileri incelendiğinde azalan bakiyeler yönteminde amortismanın günlük olarak hesaplanması sonucunda ilk yıl elde edilen tutar yıllık olarak hesaplanan amortisman tutarından daha düşük çıkmaktadır. Sonraki yıllarda yıllık olarak hesaplanan amortisman tutarı günlük olarak hesaplanan amortisman tutarından daha düşük çıkmaktadır.

2.4.4.Yenileme Fonu Açısından Gelen Yenilikler

Yenileme fonu, amortismanına tabi iktisadi varlıkların bilanço esasına göre defter tutanlarca yenileme amacıyla satışı ya da varlığın tam hasara uğramasıyla sigortadan alınan tazminattan doğan kar, aynı türden bir varlığın alınmasına karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş ise pasifte geçici bir hesapta (uygulamada 549 özel fonlar hesabında) 3 yıllığına bekletilmektedir. Bu yenilik ile iktisadi kıymetin

satışından doğan kar, iktisadi kıymetin satışının yapıldığı yıl yerine iktisadi kıymetin satıldığı yılı izleyen yıldan başlanması koşuluyla 3 yıl süre ile yenileme fonunda bekletilmektedir (VUK mad. 328,329).

7338 Sayılı Kanun'un 36. Maddesi İle 213 Sayılı VUK'un geçici 328. maddesinin eklenen fıkrada “*Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kâr, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Bu süre içinde, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan kâr, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.*”(VUK mad. 328).

Kanunda yapılan bu değişiklik ile Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Danıştay arasındaki “üç yılın hangi tarihten itibaren başlayacağına yönelik görüş ayrılığı” giderilmiştir. Bu açıklamalar dikkate alındığında işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetin yenilenmesine ilişkin muhasebe kayıtları hem günlük ve hem de yıllık olarak hesaplanan amortisman tutarlarına göre aşağıdaki gibi yapılacaktır.

Örnek: İşletme kayıtlı değeri 120.000TL, birikmiş amortismanı 40.000 TL olan demirbaşı 25.01.2021 tarihinde %18 KDV hariç 110.000TL'ye satmış karşılığı işletmenin banka hesabına yatırılmıştır. İşletme tahsil edilen tutarın aynı özellikleri taşıyan yeni bir makine alımında kullanılmasına karar vermiştir. Bu işlem nedeniyle yapılacak muhasebe kaydında 30.000TL'lik kar “549 Özel Fonlar Hesabı”na devredilir.

İşletme 25.06.2024 tarihinde %18 KDV hariç 300.000 TL değerinde yeni bir demirbaş alımı gerçekleştirmiştir. Karşılığı satıcının banka hesabına gönderilmiştir. İşletme normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırmaya karar vermiş olması varsayımı aşağıdaki alternatiflerin ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bunlar;

- a) Bir önceki düzenlemeye göre 3 yıllık sürenin dolması nedeniyle “549 Özel Fonlar Hesabı”na da kayıtlı olan tutarın “671-Önceki Dönem Gelir ve Karlar Hesabı”na devredilmelidir.
- b) Yeni uygulamayla 3 yıllık bekleme süresinin başlangıç tarihi değiştirildiğinden 31.12.2021 tarihinde başlatılan 3 yıllık sürenin dolmaması nedeniyle günlük kıst amortisman yöntemine göre hesaplanacak olan amortisman tutarının (Demirbaş değeri= 300.000, ekonomik ömür= 5 yıl, normal amortisman yöntemine göre amortisman oranı=1/5=0,20, yıllık amortisman tutarı= 300.000 * 0,20 = 60.000 TL'dir. Günlük amortisman uygulamasına göre= yıllık amortisman tutarı/365*demirbaşın kullanıldığı gün sayısı (60.000/365*185) =30.411TL amortisman tutarı olarak hesaplanmaktadır) 30.000TL'lik kısmı “549 Özel Fonlar Hesabı”ndan karşılanırken arta kalan kısmı dönem gideri olarak raporlanmaktadır.

- c) Üç yıllık bekleme süresinin dolmaması ve yıllık amortismanın normal amortisman yöntemine göre hesaplanması durumunda çıkacak olan 60.000TL’lık tutarın 30.000 TL’lık kısmı “549 Özel Fonlar Hesabı”ndan karşılanırken diğer kısmının ilgili dönem giderine kaydedilmesi gerekmektedir.
- d) Üç yıllık bekleme süresinin dolması ve yıllık amortismanın normal amortisman yöntemine göre hesaplanması durumunda çıkacak olan 60.000TL’lık tutarın tamamının dönem giderine kaydedilmesi gerekmektedir.
- e) TMS’ye göre özel fonlara 30.000TL’lik bir kâr tutarı ayrılmaktadır. Bu tutar VUK açısından sonraki dönemlerde vergiye tabi tutulacağından geçici bir fark olarak değerlendirilmektedir. TMS 12’ye göre ilgili tutara karşılık gelen vergi, dönem sonu mali tablolarında vergi borcu olarak muhasebeleştirilmelidir. TMS 12’ye göre gider olarak nitelendirilen ilgili vergi borcu “693-Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi Hesabı”na kaydedilmelidir (Köse ve Ferhatoğlu, 2009: 60-61). Verilen örnekte özel fonlara aktarılan tutar 30.000TL olup, 2022 yılı kurumlar vergisi vergi oranının %23 olduğu kabul edildiğinde ertelenmiş vergi borcu $30.000 \times 0,23 = 6.900$ TL olarak hesaplanmaktadır. Ancak bu tutar VUK’a göre indirilmeyecek bir gider olarak görüldüğünden ayrıca nazım hesaplara da kaydedilmesi gerekmektedir (Köse ve Ferhatoğlu, 2009: 60-61).
- f) Kıst amortisman uygulamasına göre; yıllık amortisman tutarı 60.000TL olup $(60.000/12) \times 7 = 35.000$ TL olarak hesaplanmaktadır. Günlük amortisman yönteminde olduğu gibi 30.000TL’lık kısım “549 Özel Fonlar Hesabı”ndan karşılanırken diğer kısmının ilgili dönem giderine kaydedilmesi gerekmektedir. Özel fonlar hesabında bulunan tutar dönem sonunda yeni alınan demirbaşın amortismanından indirildiğinden ertelenmiş vergi borcu ortadan kalkmaktadır. Amortisman hesabı TMS’de bulunan kıst amortisman uygulamasına göre yapılarak varlığın ilgili yıldaki amortisman tutarı 35.000TL olarak hesaplanmış ancak VUK’ta kıst amortisman yönteminin kullanılmamasından dolayı geçici bir fark ortaya çıkacak ve bu da ertelenmiş vergi varlığının oluşmasına sebep olacaktır. Bu durumda ertelenmiş vergi borcunun ortadan kalkmasına ve ertelenmiş vergi varlığının daha önceden kaydedilen 483 Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabından çıkarılması ve karşılıklı olarak “693-Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi Hesabı”yla kayıtlanması gerekmektedir.
- g) İşletmenin günlük amortisman uygulamasını kullandığı varsayılırsa yukarıdaki örneklerde görüldüğü gibi 30.411TL’lik bir tutar ortaya çıkmaktadır. Ancak kıst amortisman yöntemine göre yapılan hesaplamada 35.000TL’lik bir tutarın ortaya çıktığı ve 4.589TL’lik bir geçici fark oluştuğu görülmektedir. Standart bu farka karşılık gelen vergi tutarının ertelenmiş vergi varlığı olarak 284 Ertelenmiş Vergi Varlıkları Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

VUK’un bir önceki uygulamasında günlük amortisman uygulaması bulunmadığından, yıllık amortisman uygulaması ile hesaplanacak amortisman tutarları ile TMS’ye göre hesaplanacak amortisman tutarları arasındaki farkların çok daha yüksek farklar olacağı görülmektedir. Burada dikkat

edilmesi gereken husus yeni düzenleme ile gelen günlük amortisman yönteminin kullanılması durumunda TMS ile VUK'un hesapladığı tutarların birbirine yaklaşmış olmasıdır. Dolayısıyla yapılan bu değişiklikler ile vergi kanunumuzun muhasebe standartlarına daha çok yaklaştığı görülmektedir.

2.4.5. 7338 Sayılı Kanun ile Gelen Değişikliklerin Gelir Tablosu Üzerindeki Etkisi

Bu bölümde 7338 sayılı kanun ile gelen değişikliklerin gelir tablosuna etkileri, eski kanun ve TMS ile karşılaştırmalı olarak örnekler yardımıyla incelenmiştir.

Örnek: İşletmenin dönem içindeki faaliyet verileri şu şekildedir;

Brüt Satışlar: 500.000,00TL

Net Satışlar: 500.000,00TL

Satışların Maliyeti: 180.000,00TL

Faaliyet giderleri, amortisman ile sınırlandırılmıştır.

Çalışmada verilen örneklere bağlı olarak 213 Sayılı Vergi Usul kanununun yenileme fonuna yönelik eski ve yeni maddelerine göre gelir tablosu düzenlenmiştir. İşletme normal amortisman yöntemini gün bazlı olarak uygulamaktadır.

Tablo 14: 7338 Sayılı Kanun ile Gelen Değişikliklerden Günlük Amortisman Uygulamasının 2024 Yılına Ait Gelir Tablosu Üzerindeki Etkisi

GELİR TABLOSU	VUK (Eski Uygulama)	VUK (Yeni Uygulama)	TMS
A-BRÜT SATIŞLAR	500.000,00	500.000,00	500.000,00
B-NET SATIŞLAR	500.000,00	500.000,00	500.000,00
C-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(180.000,00)	(180.000,00)	(180.000,00)
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	320.000,00	320.000,00	320.000,00
D-FAALİYET GİDERLERİ (-)	(60.000,00) ⁴	(411,00) ⁵	(5.000,00) ⁶
1-Genel Yönetim Giderleri (-)			
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	260.000,00	319.589,00	315.000,00
E-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	-	-	-
G-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-	-	-
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	260.000,00	319.589,00	315.000,00
H-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	30.000,00		
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları			
I-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)			
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	290.000,00	319.589,00	315.000,00
J-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	(66.700,00)	(73.505,47)	(72.450,00)
DÖNEM NET KÂRI	223.300,00	246.083,53	242.550,00

Tablo 14’de görüldüğü üzere bir önceki düzenlemede günlük amortisman uygulamasının kullanımının mümkün olmamasından dolayı yıllık amortisman uygulaması baz alınmıştır. Yeni kanuna göre günlük amortisman uygulamasının kullanımı mümkün hale gelmiş ve ilgili yıla ait amortisman tutarı gün bazlı hesaplanmıştır. TMS’de ise duran varlıkların tutarlarının gidere dönüştürülmesinde kıst amortisman uygulaması kullanılmaktadır. Bundan dolayı TMS için kıst amortisman uygulaması kullanılarak ilgili yıla ait amortisman tutarı belirlenmiştir. Belirtilen uygulama farklılıklarından dolayı

⁴ Duran varlık alış tarihi, 3 yıl üzerinden gerçekleştiği için eski uygulamaya 549 özel fonlarda yer alan 30.000 TL’lik tutar ise “Önceki dönem gelir ve karları” hesabına aktarılmıştır. Alınan yeni varlık için ilgili dönemde ayrılan 60.000 TL’lik amortisman tutarı faaliyet gideri olarak kaydedilmiştir.

⁵ 7338 sayılı kanuna göre, duran varlık alış tarihinin yıl sonuna kadar “549 Özel Fonlar” hesabında yer alan 30.000 TL amortismanın muhasebeleştirilmesinde kullanılabilir. Geriye kalan 411 TL’lik amortisman tutarı faaliyet gideri olarak kaydedilmiştir.

⁶ TMS’de bulunan kıst amortisman uygulamasına kullanılarak varlığın ilgili yıldaki amortisman tutarı 35.000TL olarak hesaplanmıştır. TMS’ye göre 30.000TL’lik kısım “549 Özel Fonlar Hesabı”ndan karşılanırken geriye kalan 5.000 TL’lik tutarın ilgili dönem giderine kaydedilmesi gerekmektedir.

farklı amortisman tutarları hesaplanmış ve bu durum sonucunda gelir vergisi matrahında farklılıklar ortaya çıkmıştır.

Aşağıda, çalışmada verilen örneklere bağlı olarak 213 Sayılı Vergi Usul kanunu yenileme fonuna yönelik eski ve yeni maddelerine göre gelir tablosu düzenlenmiştir. İşletme normal amortisman yöntemini yıllık olarak uygulamaktadır.

Tablo 15: 7338 Sayılı Kanun ile Gelen Değişikliklerden Yıllık Amortisman Uygulamasının 2024 Yılına Ait Gelir Tablosu Üzerindeki Etkisi

GELİR TABLOSU	VUK (Eski Uygulama)	VUK (Yeni Uygulama)	TMS
A-BRÜT SATIŞLAR	500.000,00	500.000,00	500.000,00
B-NET SATIŞLAR	500.000,00	500.000,00	500.000,00
C-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(180.000,00)	(180.000,00)	(180.000,00)
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	320.000,00	320.000,00	320.000,00
D-FAALİYET GİDERLERİ (-)	(60.000,00) ⁷	(30.000,00) ⁸	(5.000,00) ⁹
1-Genel Yönetim Giderleri (-)			
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	260.000,00	290.000,00	315.000,00
E-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	-	-	-
G-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-	-	-
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	260.000,00	290.000,00	315.000,00
H-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	30.000,00		
1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları			
I-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)			
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	290.000,00	290.000,00	315.000,00
J-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	(66.700,00)	(66.700,00)	(72.450,00)
DÖNEM NET KÂRI	223.300,00	223.300,00	242.550,00

⁷ Duran varlık alış tarihi, 3 yıl üzerinden gerçekleştiği için eski uygulamaya 549 özel fonlarda yer alan 30.000 TL'lik tutar ise "Önceki dönem gelir ve karları" hesabına aktarılmıştır. Alınan yeni varlık için ilgili dönemde ayrılan 60.000 TL'lik amortisman tutarı faaliyet gideri olarak kaydedilmiştir.

⁸ İşletme yıllık amortisman yöntemini tercih etmesi durumunda ilgili dönemde hesaplanan amortisman tutarı 60.000 TL'dir 7338 sayılı kanuna göre, duran varlık alış tarihinin yıl sonuna kadar "549 Özel Fonlar" hesabında yer alan 30.000 TL amortismanın muhasebeleştirilmesinde kullanılabilir. Geriye kalan 30.000 TL'lik tutar faaliyet gideri olarak kaydedilmiştir.

⁹ TMS'de bulunan kıst amortisman uygulamasına kullanılarak varlığın ilgili yıldaki amortisman tutarı 35.000TL olarak hesaplanmıştır. TMS'ye göre 30.000TL'lik kısım "549 Özel Fonlar Hesabı"ndan karşılanırken geriye kalan 5.000 TL'lik tutarın ilgili dönem giderine kaydedilmesi gerekmektedir.

Tablo 15’da görüldüğü üzere yıllık amortisman uygulaması seçilmesi durumunda bir önceki düzenleme ile şimdiki düzenleme arasında amortisman tutarları açısından hiçbir fark ortaya çıkmamaktadır. Ancak daha önce de belirtildiği gibi TMS’de kıst amortisman uygulaması kullanılmaktadır. Bundan dolayı TMS için kıst amortisman uygulaması kullanılarak ilgili yıla ait amortisman tutarı belirlenmiştir. Belirtilen uygulama farklılıklarından dolayı farklı amortisman tutarları hesaplanmış ve bu durum sonucunda gelir vergisi matrahında TMS ve ilgili mevzuatlar arasında farklılıklar ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan bu farklar standartlara göre Kar veya Zarar Tablosunda Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Karı/Zararı altında, Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda ise Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler Gelir/Giderleri altında, Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri olarak raporlanacaktır (SPK).

2.4.6. 7338 Sayılı Kanun ile Gelen Değişikliklerin Gelir Tablosu Analizleri Üzerindeki Etkileri

Gelir tablosu dikkate alınarak aşağıdaki analizler hem VUK’un eski ve yeni uygulamaları hem de TMS açısından incelenmiş ve aralarındaki farklar ortaya konmaya çalışılmıştır.

Tablo 16: Gelir tablosu Analizleri (Kârlılık Oranları)

Örnek: A işletmesinin bilançosuna yönelik bilgiler aşağıdaki gibidir;

Aktif toplamı 600.000 TL ve Özkaynakları 300.000 TL'dir.

Tablo 14 verileri dikkate alınarak A işletmesinin hem VUK'un eski ve yeni uygulamaları hem de TMS açısından kârlılık oran analizlerini yapınız.

Kârlılık Oranları	VUK (Eski)	VUK (Yeni)	TMS
Faaliyet Karı / Net Satışlar	$\frac{260.000}{500.000}=0,52$	$\frac{319.589}{500.000}=0,64$	$\frac{315.000}{500.000}=0,63$
Açıklama	TCMB son 5 yıllık sektör ortalamalarına göre bu oranın ortalaması 6,16 olarak hesaplanmıştır. Bu oranlar sektörden sektöre farklılık göstermektedir. VUK'un eski uygulamasında dönem karı ve üzerinden hesaplanan verginin düşük çıkmasından dolayı VUK eski uygulamada bu oran VUK yeni uygulama ve TMS'ye göre daha düşük olduğu görülmüştür.		
Faaliyet Kar Marjı (Dönem Karı / Net Satışlar)	$\frac{290.000}{500.000}=0,58$	$\frac{319.589}{500.000}=0,64$	$\frac{315.000}{500.000}=0,63$
Açıklama	Bu oran işletmenin kârlılığını, finansman kararlarının etkilerini dikkate almaksızın ölçen bir orandır. VUK'un yeni uygulamasının analiz sonuçları, VUK eski uygulamaya göre standartların analiz sonuçlarına daha yakın değerler elde ettiği görülmektedir. Bu sonuç VUK'ta yapılan değişikliklerle kanunu TMS'ye dolayısıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarına daha çok yaklaştırdığı söylenebilir.		
Net Kar Marjı (Dönem Net Karı / Net Satışlar)	$\frac{223.300}{500.000}=0,45$	$\frac{246.083,53}{500.000}=0,49$	$\frac{242.550}{500.000}=0,49$
Açıklama	TCMB son 5 yıllık sektör ortalamalarına göre bu oranın ortalaması 2,5 olarak hesaplanmıştır. Bu oranlar sektörden sektöre farklılık göstermektedir. Bu oran, bir işletmenin tüm masraflar, giderler ve vergiler düşüldükten sonra ne oranda kârlılık gösterdiğini ölçen bir orandır.		
Yatırımlar Üzerinden Kârlılık (Dönem Net Karı / Toplam Varlıklar)	$\frac{223.300}{600.000}=0,37$	$\frac{246.083,53}{600.000}=0,41$	$\frac{242.550}{600.000}=0,40$
Açıklama	TCMB son 5 yıllık sektör ortalamalarına göre bu oranın ortalaması 1,54 olarak hesaplanmıştır. Bu oranlar sektörden sektöre farklılık göstermektedir. Bu oranın yüksek çıkması yapılan yatırımların yüksek kar sağladığı şeklinde yorumlanır.		
Dönem Karı / Öz Kaynaklar	$\frac{290.000}{300.000}=0,97$	$\frac{319.589}{300.000}=1,1$	$\frac{315.000}{300.000}=1,1$
Açıklama	TCMB son 5 yıllık sektör ortalamalarına göre bu oranın ortalaması 14,2 olarak hesaplanmıştır. Bu oranlar sektörden sektöre farklılık göstermektedir. Diğer oran sonuçlarında olduğu gibi VUK yeni uygulama sonucu TMS ile uyumludur.		

Not: Bu çalışmada amortisman ve yenileme fonu açısından VUK'a getirilen yeniliklerin hem gelir tablosu hem de kârlılık analizleri açısından farklılıkları ortaya konmaya çalışılmaktadır. Bu nedenle birçok gider ve gelir kalemi dikkate alınmamıştır.

Kaynak: TCMB, <https://www3.tcmb.gov.tr/sektor/#/tr/TUM/tum-sektorler>

3.SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 26.10.2021 Tarih ve 31640 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu kanun ile amortisman konusunda bazı yenilikler uygulamaya kazandırılmıştır. Bu yeniliklerin başında günlük amortisman ayrılabilmesi

gelmektedir. Bilindiği üzere amortisman iktisadi kıymetin elde edildiği ay hangisi olursa olsun (Kıst amortisman uygulaması hariç) yıllık olarak ayrılan bir uygulamadır. Kasım ayında alınan bir iktisadi kıymet için bir yıllık amortisman hesaplanması doğru bir yaklaşım değildir. Bu olumsuz durumu ortadan kaldırmak amacıyla iktisadi kıymetler için günlük bazda amortisman ayrılması uygun görülmüştür. İkinci yenilik amortisman sürelerinin işletmelerin belirlemesine izin verilmesidir. Fakat alt ve üst sınırların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen süreleri aşmaması şartı bulunmaktadır. Üçüncü yenilik yeni makine ve teçhizat alımında ortaya çıkmaktadır. Bu yenilik kapsamında edinilen iktisadi kıymet için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınarak amortisman ayrılabilceğini açıklamıştır. Bu yenilik ile uygulamayı benimseyen işletmeler her yıl için daha fazla amortisman tutarını gidere dönüştüreceğinden diğer işletmelere göre vergi avantajı sağlamış olacaktır. Son yenilik yenileme fonu açısından işletmelere avantaj sağlamaktadır. Bu yenilik ile karlı bir şekilde satışı yapılan iktisadi kıymetin kar tutarı üç yıl boyunca 549 Özel Fonlar hesabında bekletilmekteydi. Bu uygulamada sürenin ne zaman başlayacağı konusu tartışılma noktasıydı. Bu yenilik ile bu sürenin ne zaman başlayacağı açıklığa kavuşturulmuştur.

Yapılan çalışma sonucunda aşağıda yer alan veriler elde edilmiştir;

- 7338 Sayılı Kanun ile VUK'a getirilen günlük amortisman uygulaması eski uygulamaya yani yıllık amortisman uygulamasına göre daha gerçekçi sonuçlar elde etmemize katkı sağlamaktadır. Bunun temel göstergesi de yeni uygulamaya göre hesaplanan amortisman tutarının TMS'lere göre kıst amortisman uygulaması ile yapılan hesaplamalar sonucunda elde edilen tutarlara yakın olmasıdır. Bu durum Tablo 18 ve Tablo 20'de ortaya konmuştur. Her iki tabloda da amortismanların günlük olarak hesaplanması ve mali tablolara bu tutarlar üzerinden aktarılması sonucunda temel amacının vergi matrahının doğru hesaplanması olan VUK, temel amacı finansal ve finansal olmayan bilgi sunmak olan TMS'lerle benzer sonuçları üretmektedir. Bu durum VUK ile TMS'lerin uyumlu hale getirilmeye çalışıldığının göstergesidir.
- VUK'ta gerçekleşen bir diğer değişiklik amortisman sürelerinin işletme tarafından belirlenmesine olanak sağlanmasıdır. Bu değişiklik VUK uygulamalarını TMS uygulamalarına daha çok yaklaştırmıştır.
- 7338 Sayılı Kanun ile VUK'a getirilen diğer bir değişiklikte yenileme fonu süresinin başlangıç ve bitiş tarihlerinin net bir şekilde ortaya konmuş olmasıdır.
- TMS ile VUK uygulamaları arasındaki farklılıklardan dolayı ertelenmiş gelir/gider dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü ortaya çıkmakta arada oluşan bu geçici farklarda kapsamlı gelir tablosunda diğer kapsamlı gelir/giderler arasında raporlanmaktadır.
- Çalışma incelendiğinde VUK'ta yapılan bu değişiklikler sonucu VUK'un TMS ile uygulama açısından yaklaşmasından dolayı belirtilen geçici farklarda azalmanın gerçekleştiği görülmektedir.

KAYNAKÇA

- 7338 Sayılı Kanun, Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>
- Abdioğlu, H., Yumuşak, S. ve Uyar, E. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 12(23), ss.364-398. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/yead/issue/21808/234430>
- Demir, Ş. (2015), Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları VUK Değerleme Yaklaşımı, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara
- Deran, A., Savaş, İ. ve Sürer, A. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'na İlişkin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(2), ss. 75-95 Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/niguiibfd/issue/19755/211484>
- Elitaş, C., Akyüz, Y. ve Bulca H. (2009). Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından karşılaştırılması. Mali Çözüm Dergisi, 94, ss. 17-32.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (76), ss. 1-24 . DOI: 10.25095/mufad.400056
- Hatipoğlu A. G. (2012), Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi Ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt 12, Sayı 24, ss.185-216
<https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/925>
- Köse, T., Ferhatoğlu, E. (2009). Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Tms 12 Kapsamında Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamasının Değerlendirilmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış , (29) , ss. 43-66
- Küçük, E. (2015). Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamasının Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 11 (24), ss. 155-180.
- Sevilengül, O. (2016), Genel Muhasebe, 18. Baskı, Gazi Yayınları, Ankara
- Toroslu, V. M. (2008). Özel Maliyet Bedeli Uygulaması, E- Yaklaşım, Sayı:191, Kasım, ss. 180-190.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 16 Maddi Duran Varlıklar
<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS16.pdf>

Uzun, E. (2018). VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 6, Sayı: 81, Kasım, ss. 344-354

Vergi Usul Kanunu (VUK), <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

Yin, R. K. (2002). Case Study Research: Design and Methods, Thousand Oaks, California: Sage Publications.

Yurdakul, Y. (2021). 7338 Sayılı Kanunla Amortisman Mevzuunda Yapılan Değişiklikler ve İmalat Sanayiine Yönelik Amortisman Teşviki.
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/yusufyurdakul/022/>