



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

(Yüksek Lisans Tezi)

Nusret TUNÇ

ESKİŞEHİR, 1991

II-	AMORTİSMANIN KARŞILIK VE İHTİYATLARDAN FARKLI VE BENZER YÖNLERİ	8
A-	Amortismanların Karşılıklardan Farklı ve Benzer Yönleri	10
B-	Amortismanların İhtiyatlardan Farklı ve Benzer Yönleri	11
III-	AMORTİSMAN AYIRMANIN GENEL ŞARTLARI	12
A-	Konu Bakımından Amortisman Ayırma	12
B-	Amortisman Ayırmada İstisnalar	17
IV-	VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE AMORTİSMAN ORANLARI VE SÜRELERİ	20
A-	Amortismanın Uygulanacağı Değer ve Oranlar	20
B-	Vergi Usul Kanununa Göre Amortisman Süresi ve Süre Farklılıkları	21

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VE GELİŞMİŞ ÜLKELERDE AMORTİSMAN UYGULAMASI

I-	VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ	29
A-	Normal Yönteme Göre Amortisman Ayırma	29
B-	Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma	31

C- Karma Yönteme Göre Amortisman Ayırma	34
D- Olağanüstü Yönteme Göre Amortisman Ayırma	36
E- Madenlerde Amortisman Ayırma Yöntemi	43
II- AMORTİSMANA TABİ DEĞERLERİN SATILMASI, SİGORTA TAZMİNATI ALINMASI VE YENİLEME FONU AYRILMASI	48
A- Amortismanına Tabi Değerlerin Satılması	48
B- Sigorta Tazminatı Alınması	51
C- Yenileme Fonu Ayrılması	54
III- AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ..	56
IV- AMORTİSMANLARIN VERGİ TEŞVİK TEDBİRİ OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ	72
A- Vergi Teşvik Kavramı ve Tanımı	72
B- Vergi Teşvik Tedbirlerinin Çeşitleri	73
C- Amortismanların Bir Teşvik Unsuru Olarak Değerlendirilmesi	75
V- GELİŞMİŞ ÜLKELERDE AMORTİSMAN UYGULAMASI	79
A- Belçika'da Amortisman Uygulaması	79
B- Almanya'da Amortisman Uygulaması	82
C- Fransa'da Amortisman Uygulaması	85
D- İtalya'da Amortisman Uygulaması	87
E- Hollanda'da Amortisman Uygulaması	88

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ESKİŞEHİR'DE SANAYİ KURULUŞLARININ AMORTİSMAN
UYGULAMASI KONUSUNDA YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI
VE İKİ ÖRNEK UYGULAMA; ESÇİM VE S.E.K.

ESKİŞEHİR'DE DEĞİŞİK ÖLÇEKLERDEN VE SEKTÖRLERDEN SEÇİLEN SANAYİ KURULUŞLARINDA "AMORTİSMAN UYGULAMASI" KONUSUNDA YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI	90
I- SÜT ENDÜSTRİSİ KURUMU, ESKİŞEHİR MÜESSESE MÜDÜRLÜĞÜNÜN AMORTİSMAN AYIRMA VE YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ	95
II-ESKİŞEHİR ÇİMENTO SANAYİİNİN AMORTİSMAN AYIRMA VE YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	98
SONUÇ	102

GİRİŞ

Günümüzde vergi konusu, ekonomik hayatın en önemli konularından biri haline gelmiştir. Çünkü girişimciler, kazançlarının önemli bir kısmını (% 60'lara varan kısmını) devlete vergi olarak vermektedirler. Dolayısıyla, vergi aynı zamanda ekonomik büyüme ve kalkınma sürecini olumlu veya olumsuz yönde etkileyebilecek önemli mali araçlardan biridir. Ancak, amortismanların öneminin ülkemizde tam olarak anlaşıldığını söylemek, pek mümkün değildir. Genellikle, konuya salt bir gider unsuru olarak bakılıp, dönem sonunda yapılan mutad bir muhasebe işlemi olarak değerlendirilme yoluna gidilmektedir. Ülkemizde, sanayileşmenin henüz tamamlanmamış olması bugünkü ekonomik durumumuzun ve dolayısıyla, önemli bir mali araç olan amortismanların mali yapı içerisindeki öneminin anlaşıl-mamasının, en büyük nedenlerinden birisidir. Çünkü, amortis-

man uygulaması, büyük ölçekli işletmelerde, daha ağırlıklı bir konu olarak kendini göstermektedir. Bilindiği gibi, büyük ölçekli işletmelerin Türkiye'de kurulmasının yakın bir tarihi vardır.

Amortismanın ekonomik, finansal ve ticari yönlerden değişik etkisi bulunan geniş bir kavram olması bir yana, aynı zamanda ekonomik ve mali politika aracı olarak kullanılabilen önemli bir unsurdur. Nitekim, gelişmiş ülkelerin çoğunda amortismanlar aynı zamanda ekonomik hayatı yönlendirici bir araç olarak kullanılmaktadır. Örneğin, amortisman yöntemlerinde değişiklik yaparak veya amortisman ayırma süresini kısaltarak, yatırımların durduğu depresyon dönemlerinde iktisadi değerlere yatırılan fonların kısa sürede işletmelere geri dönmesi sağlanabilir. Ayrıca, amortismanları yatırımları teşvik edici bir unsur olarak da değerlendirmek mümkündür.

Amortisman uygulamasında asıl amaç, sermayeyi koruyup devam ettirebilecek bir fon birikimi sağlamak ve bu fonları işletmelerde ucuz finansman kaynağı olarak kullanabilmektir. Ancak, ülkemizde amortismanın hukuki, yani maddi temeli V.U.K.'daki düzenlemelerdir. Konunun değerlendirilmesi de bu çerçevede yapılmaktadır.

Amortismanların önemi tam olarak anlaşılabilmesi, ancak amortismanların ilişkili olduğu diğer bilim dallarında da yeterli ölçüde yer almasıyla mümkündür.

Ülkemizde, 1983 yılında amortismanlar konusunda yapılan önemli değişikliklerle yeniden değerlendirme ve yenileme fonu uygulamalarının işlerlik kazandırılması, gelecek açısından sevindirici bir gelişmedir.

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız konulara açıklık getirmeyi hedefleyen, çalışmamız üç bölümden ve eklerden oluşmaktadır. Birinci bölümde, amortisman kavramı ve tanımı üzerinde durulmuş, amortisman ayırma nedenleri incelenmiştir. Ayrıca, bu bölümde hangi iktisadi değerler üzerinden amortisman ayrıldığı ve amortisman oranları ile amortisman ayırma süreleri üzerinde de durulmuştur.

İkinci bölümde ise, amortisman ayırma yöntemleri örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca, amortisman tabii iktisadi değerlerin satılması, sigorta tazminatı alınması ve yenileme fonu konuları incelenmiş, konunun daha iyi anlaşılabilmesi için ilgili örneklerde verilmeye çalışılmıştır. İkinci bölümün sonuna doğru da, amortismanların muhasebeleştirilmesi ve gelişmiş ülkelerdeki amortisman uygulamalarına özet olarak değinilmiştir.

Uygulama bölümü ise; çeşitli büyüklükte ve değişik sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde bir anket çalışmasını içermektedir. Anket çalışması yapılan bazı kuruluşların hesap özetleri de temin edilerek ekte sunulmuştur. Bu hesap özetlerinin değişik sektörde faaliyet gösteren işletmelerden olmasına da dikkat edilmiştir.

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

AMORTİSMAN KONUSUNUN TEMELLERİ VE
VERGİ USUL KANUNUNDAKİ DURUMU

I- AMORTİSMAN KAVRAMI, TANIMI VE AMORTİSMAN AYIRMA NEDENLERİ

A- Amortisman Kavramı

Amortisman kavramı, Intincede "Ad" ve "Mortire" kelimelerinden oluşmuştur. Çeşitli dillerde de amortisman için benzer kavramlar kullanılmıştır. Örneğin, Almanca'da "Die Abschreibung", Fransızca'da "Amortissement", İngilizce'de "Amortization", İtalyanca'da "Amortizzazione" kavramları aynı anlamı taşıyan kavramlardır (1).

Türkçe'de de, amortisman kavramının karşılığı olarak; "amorti etmek, aşın payı, aşınma oranı, amortisman oranı, itfa, aşınma ve yıpranma payı" gibi kavramlar kullanılmaktadır (2).

B- Amortismanın Tanımı

Amortismanlarla ilgili olarak, literatürde bir çok tanım bulmak mümkündür.

Bunlardan bazıları şunlardır: Amortisman, işletmeye dahil ve ömrü bir yıldan fazla olan iktisadi kıymetlerin kullanma süresi gözönünde bulundurulurken itfası demektir (3).

-
- (1) Özcan ÖZAL, Oya YILDIRIM ve Nergis TEK, Muhasebe, Ege Üniv. Matbaası, İzmir, 1982, s.213.
 - (2) M. Ali AKTUĞLU, Amortisman ve Muhasebeleştirilmeleri, Ege Üniv. Matbaası, İzmir, 1969, s.2.
 - (3) Gıyasettin AKDENİZ, Türk Vergi Sistemi ve Tatbikatı, Özel İkt. ve Ticari İlimler Y.O. yayını, İstanbul, 1968, s.203.

Bir diğer tanım; dayanıklı sermaye mallarının değerinde, üretim süresince meydana gelen eksilmenin bir maliyet olarak hesaplanıp ayrı ayrı hesap dönemlerinde hasıllattan düşürülmesine amortisman denilir (4). Başka bir tanım, amortisman, işletmede iktisadi kıymetlerin değer kaybını gider olarak kabul etme olanağını sağlayan uygulama kolaylıklarıdır (5).

Örnekleri arttırmak mümkündür. Ancak bütün amortisman tanımlarında aşığıdaki üç unsurdan birini, ikisini veya her üçünü bulmak mümkündür.

Bu unsurlar;

- Bir rantın, bir borcun, duran bir varlığın
- Bölümlere ayrılarak (kademelendirilerek, basamaklandırılarak)
- Azar azar bitirilmesi, sona erdirilmesi, akışının durdurulması ve ödenmesidir (6).

Özet olarak amortisman, üretimde kullanılan ve aktife alınan bir iktisadi değerin hesap dönemleri itibariyle, belli oranlar üzerinde söz konusu iktisadi değerin maliyet bedeli üzerinden itfa edilmesidir, diyebiliriz. Ancak amortisman ayırma işleminin yapılabilmesi için bazı sebepler ve koşullar

-
- (4) Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, 5.Basım, İstanbul, 1976, s.356.
- (5) Veysi SEVİĞ, Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler, Yatırımlar ve K.D.V. Vergi Dünyası Dergisi H.U.D. Yayını, Kasım 1985, s.29.
- (6) Oktay GÜVEMLİ, Amortisman Kavramı ve Amortisman Konu Olan Varlıklar, Vergi Dünyası Derg.H.U.D.Yayını, Ağustos, 1987, s.3.

gereklidir. Biz burada V.U.K. açısından, bir iktisadi değer üzerinden amortisman ayrılabilmesi için, gereken koşullar üzerinde durmayacağız. Sadece niçin amortisman ayrılır sorusuna cevap vereceğiz.

C- Amortisman Ayırma Nedenleri

Vergi Usul Kanununda, amortisman ayırma nedenleri belirlenmiştir. Buna göre amortisman ayırma nedenleri "aşınma", "yıpranma" veya "kıymetten düşmeye maruz bulunma" diye sıralanmıştır (V.U.K. Md.313). Vergi kanunda belirtilen amortisman ayırma nedenlerini, uygulama bakışıyla da biraz ayrıntılı olarak şu şekilde açıklayabiliriz (7).

a) Yıpranma ve aşınma nedeniyle amortisman tabi iktisadi değerlerin kullanım ömrünün azalması; amortisman tabi iktisadi değerlerin üretimde kullanılması ve doğal nedenlerden dolayı zamanla meydana gelen değer kayıplarına yıpranma ve aşınma diyoruz. Amortisman tabi iktisadi değerlerin kullanım ömrü, bakım ve onarım çalışmalarıyla uzatılsa da sonuçta söz konusu iktisadi değer kullanılamaz duruma gelecektir. Bu nedenle, aşınma ve yıpranma amortisman tabi iktisadi değerler için amortisman ayrılmasını gerekli kılan nedenlerden biridir.

b) Olağanüstü durumlar nedeniyle iktisadi değerlerin kısmen veya tamamen kullanılamaz duruma gelmesi. Yer sarsın-

(7) A.Abdullah DOĞAN, M.Cengiz ÜNLÜ ve Cahit DİCLE, Amortismanlar, Ankara, 1984, s.20.

tısı, yangın, su basması ve infilak gibi doğal afetler ya da olağanüstü durumlar sonucu iktisadi değerler kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelebilir. Bu gibi durumlarda, amortisman ayırma nedeni sayılır. Ancak, uygulamada yukarıdaki gibi durumlara karşılaşıldığında amortisman ayırma işlemi özellik arz eder (Amortisman tabi değerlerin sigortalandırılması ve sigorta tazminatı alınması gibi).

c) Amortisman tabi iktisadi değerlerin niteliğine bağlı çürüme, küflenme, bozulma ve eskime, iktisadi değerlerin uğradığı değer kayıplarının bir kısmı da iktisadi değerlerin kendi niteliğinden kaynaklanır. Bu gibi durumlarda amortisman ayırma nedenlerinden biridir. Ancak, normal bakım ve onarım yoluyla söz konusu iktisadi değerlerin kullanım ömrü bir süre daha uzatılabilir. Fakat, sonuçta belli bir zaman sonra mutlaka iktisadi değerlerin kullanım ömrü sona erecektir. Bu tür iktisadi değerlere örnek olarak, metalik kazanları, elektrik ve havagazı tesisatları ile su ve kanalizasyon tesisatlarını verebiliriz.

d) Amortisman tabi iktisadi değerlerin faydalanma süresinin uzatılması için gerekli önlemlerin alınmaması; amortisman tabi iktisadi değerlerin kullanım ömrünü arttırmak için, söz konusu iktisadi değerlerin bakım ve onarımı zamanında ve yerinde yapılmalıdır. Ancak, bakım ve onarım faaliyetleri yerinde ve zamanında yapılmadığı takdirde, sonradan yapılacak bakım ve onarımlar hem çok masraflı olacaktır, hem de beklenen verim elde edilemeyecektir. Dolayısıyla, bu gibi durumlarda söz ko-

nusu iktisadi değerin yenilenmesi daha avantajlı olabilir. Bu nedenle, amortismanına tabi iktisadi değerin kullanım ömrünün uzatılması için, gerekli önlemlerin zamanında alınmaması, amortisman ayırma nedenlerinden biri sayılır.

e) Ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmeler sonucunda amortismanına tabi iktisadi değerin günün ihtiyaçlarına cevap veremez hale gelmesi; günümüzde teknolojik değişmelerin büyük bir hızla meydana gelmesi nedeniyle, eldeki iktisadi değerin kullanım ömrü ekonomik ömründen önce sona ermektedir. Dolayısıyla, teknolojik gelişmeler sonucunda eldeki iktisadi değerlerin planlanandan önce kullanım ömürlerini tamamlamalarına karşı önlem olarak amortisman ayrılması vergi usul kanununda yer almıştır (V.U.K. Md.317/2).

Böylelikle, teknolojik gelişmeler sonucu eldeki iktisadi değerin kullanım ömrünün planlanandan önce tamamlanması sonucu söz konusu iktisadi değerin yenisiyle değiştirilmesi desteklenmiştir.

II- AMORTİSMANLARIN KARŞILIK VE İHTİYATLARDAN FARKLI VE BENZER YÖNLERİ

Karşılık ve ihtiyatlar, V.U.K. ile Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanununda düzenlenmiş ve konuyla ilgili tanımlar yapılmıştır. V.U.K.'nun 288. maddesinde yapılan tanımlamaya göre karşılıklar: "Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı

kattiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyeti arz eden belli bazı zararları karşılamak amacıyla ayrılan meblağlardır".

İhtiyat (Yedek) ise; adındanda anlaşılacağı gibi, ilerisini görerek davranma, tedbirli bulunma, sakınma anlamlarına gelmektedir (8).

İhtiyat (Yedek) akçe kavramına gelince; işletmelerin bir emniyet subapı olarak, beklenmedik muhtemel zararlarını karşılamak amacıyla kârlarından ayırdıkları fonlardır (9).

Yedek akçe ayırma konusu ticaret kanunumuzun 466, 467, 469 ve 543 cü maddelerinde düzenlenmiştir. K.V.K.da ise; 15 inci maddenin 4. fıkrasında ayrılan yedek akçelerin gider olarak gösterilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca V.U.K.'nun geçici 11. maddesinde yeniden değerlemeden doğan değer artışlarının özel bir fon hesabında tutulmasını öngörmektedir. Ve 328. maddede de amortisman tabi malların satışından doğan kârların, yenileme işlerinde kullanılmak üzere en fazla üç yıl süreyle özel bir yedek akçe hesabına yazılmasını hükme bağlamaktadır.

(8) Ejder YILMAZ, Hukuk Sözlüğü, Seçkin Kitapevi, 1986.

(9) Rona TURANLI ve Tamer İŞGÜDEN, Ekonomi Sözlüğü, Bilim ve Teknik yayınları, 1987.

A- Amortismanların Karşılıklardan Farklı ve Benzer Yönleri

Karşılıklar ile amortismanların benzer yönleri, her ikisinin bir şeye karşılık olarak işletmeden ayrılan fonlar olmasıdır. Ancak, bu fonlar farklı amaçlar için ve farklı şekilde ayrılmaktadır. Bu farklılıklar şunlardır:

a) Karşılık ayırabilmek için, bir zararın söz konusu olması gerekir. Oysa, amortisman ayırmada üretimde kullanılan bir iktisadi değer aktife alınmış olması yeterlidir.

b) Karşılık olarak ayrılan zarar ilerde giderilirse, örneğin alacak tahsil edilirse, önceden karşılık olarak ayrılan fonlar tekrar işletmenin kârına eklenerek, vergisel işlemlere tabi tutulur. Ancak amortisman olarak ayrılan fonlarda, böyle bir durum söz konusu değildir.

c) Karşılıkların, ayrıldığı hesabın ismiyle bilançonun pasifinde yer alması gerekir (V.U.K. Md.323). Dolayısıyla, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler karşılık ayırabilirler. Buna karşın işletme esasına göre defter tutan mükellefler de, gerekli koşulları yerine getirdikleri takdirde, amortisman ayırabilirler, ancak bu mükellefler karşılık ayıramazlar.

d) Amortismanlar, iktisadi değerlerin uğradıkları değer kayıplarını gidermek amacıyla ayrılırlar. Karşılıklar ise; işletme dışındaki nedenlerden kaynaklanan değer kayıplarını karşılamak amacıyla ayrılırlar.

e) Amortismanlar, maddi sabit değerler üzerinden ayrılırlar, karşılıklar ise; hem maddi sabit değerler için, hem de maddi olmayan değerler için ayrılırlar. Örneğin, alacaklar için amortisman ayrılamaz.

B- Amortismanların İhtiyatlardan Farklı ve Benzer Yönleri

Amortismanlar ile ihtiyatların benzer yönleri her ikisinin işletmeden bir fon olarak ayrılması ve ilerde yine işletmenin amacı doğrultusunda kullanılabilme olanağının bulunması şeklinde özetlenebilir. Amortismanlar ile ihtiyatlar arasındaki farklılıkları ise şu şekilde sıralayabiliriz:

a) Amortismanlar, geçen kısımlarda değindiğimiz amortisman ayırma nedenlerinden dolayı meydana gelen değer kayıplarını karşılamak amacıyla ayrılırken, ihtiyatlar, ilerde meydana gelebilecek zararları karşılamak amacıyla ayrılırlar.

b) Amortisman olarak ayrılan fonlar, vergi matrahından düşülür, fakat ihtiyat olarak ayrılan fonlar vergi matrahından düşülmez (K.V.K. Md.15/4).

c) İşletme zarar etse dahi, amortisman ayırma işlemine devam edilir. Ancak zarar eden bir işletmenin yedek akçe ayırması söz konusu değildir.

d) Amortisman ayrılması konusunda yasal bir zorunluluk yoktur. Fakat ihtiyatların ayrılması işletmenin ana sözleşmesi ve genel kurul zararlarıyla yasal bir zorunluluk haline getirilebilir.

III- AMORTİSMAN AYIRMANIN GENEL ŞARTLARI

A- Konu Bakımından Amortisman Ayırma

Amortisman konusunu oluşturan unsurlar vergi kanunlarında belirtilmiştir (V.U.K. Md.313). Buna göre amortisman tabii varlıklar şunlardır.

- a) Gayrimenkuller,
- b) Gayrimenkul Gibi Değerlenen İktisadi Değerler,
- c) Alet, Edevat, Mefruşat, Demirbaş ve Sinema Filmleri.

V.U.K.'nin ilgili maddesinde sayılan yukarıdaki amortisman tabii iktisadi değerlerin kapsamını ayrıntılı olarak şu şekilde açıklamak olasıdır:

a) Gayrimenkuller: Vergi kanunları ile Medeni Kanununun gayrimenkuller için yaptıkları tanım farklıdır. Konumuzla direkt olarak ilgisi nedeniyle, vergi kanunlarında yapılan gayrimenkullerle ilgili açıklamaları temel alacağız.

Gayrimenkul mülkiyetinin konusu olabilen varlıklar medeni kanunun 632. maddesinde şöyle açıklanmıştır: Gayrimenkul mülkiyetinin konusu yerinde sabit olan şeylerdir. Medeni kanuna göre ise gayrimenkuller şunlardır:

- 1) Arazi,
- 2) Tapu sicilinde müstakil ve daimi olmak üzere ayrı ayrı kaydedilen haklar,
- 3) Madenler.

Gayrimenkul olarak sayılan yukarıdaki değerlerden başka "Kargir bir binanın bağımsız bir bölümü"nü de gayrimenkul olarak değerlendirmemiz gerekir. 634 sayılı kat mülkiyeti kanununa göre, bir binanın bağımsız bir bölümü, örneğin bir apartmanın dairesi, bir işhanındaki müstakil odalar, mağazalar, dükkanlar, depolar v.b. üzerinde de müstakil (bağımsız) hak kurulabilmektedir (10).

Madenlerde, buldukları araziden bağımsız olarak gayrimenkul sayılmaktadırlar. Madenlerle ilgili hükümler özel bir kanun olan "Madenler Kanununda" yer almıştır. V.U.K.'da da gayrimenkulun tanımı yapılmıştır, ancak gelir vergisi kanununda konu daha detaylı olarak ele alınmış ve nelerin gayrimenkul olduğu sayılmıştır (G.V.K. Md.70).

b) Gayrimenkul Gibi Değerlenen İktisadi Değerler:
V.U.K.'da gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi değerler sayılmıştır (V.U.K. Md.269). Buna göre;

- 1) Gayrimenkulün mütemim cüzleri ve teferruatı,
- 2) Tesisat ve makineler,
- 3) Gemiler ve diğer taşıtlar,
- 4) Ve gayrimaddi haklar, gayrimenkul gibi değerlendirilir.

(10) Turgut AKINTÜRK, Bankacılar İçin Medeni Hukuk Bilgisi, Bankacılık ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 7.Basımlı, Ankara, 1985, s.367.

V.U.K.nun ilgili maddesinde gayrimenkul gibi değerlendirmeye tabi tutacağı belirtilen ve yukarıda sıraladığımız iktisadi değerleri ayrıntılarıyla şu şekilde açıklayabiliriz:

1) Gayrimenkulün mütemmim cüzleri ve teferruat: Mahalli örf ve adetlere göre bir şeyin esaslı bir unsurunu teşkil eden, o şey yok olmadıkça veya zarar görmedikçe, ya da değişikliğe uğramadıkça, ondan ayrılması kabil olmayan cüzler o şeyin mütemmim cüzüdür (11). Zaten kelime anlamı olarak mütemmim; tamamlayıcı, bütünleyici, eksikliğini giderici, cüz ise; parça kısım anlamına gelmektedir (12). Dolayısıyla, mütemmim cüzü kavramını kısaca tamamlayıcı veya bütünleyici kısım ya da ek olarak tanımlayabiliriz.

Teferruat (ayrıntı) ise; bölgesel töreye (örf) veya malikin açık isteğine göre, bir şeyin işletilmesi veya korunması ya da ondan yararlanılması için, sürekli olarak ona tahsis olunan ya da takılan veya onunla birleştirilen taşınır mallar, asıl şeyin teferruatı (ayrıntısı) sayılır (13). Örneğin, bir işletmede kullanılan makinaların yedek parçası, söz konusu makinanın teferruatı sayılır. Açıklamaya çalıştığımız ve V.U.K.'-da değerlendirmeye tabi olacağına dair hüküm bulunan mütemmim cüzler ve teferruatı (ayrıntısı) na konu olan iktisadi değer-

(11) Süleyman GENÇ ve Emin TANRIVERMiş, Vergi Kanunları Yönünden Örneklerle Genel Muhasebe ve Beyanname Düzenlenmesi, İstanbul, 1977, s.281

(12) Ejder YILMAZ, a.g.e.

(13) Ejder YILMAZ, a.g.e.

ler üzerinden amortisman ayrılması mümkündür.

2) Tesisat ve makinalar: İşletmenin faaliyette bulunması ve faaliyetini yürütmesi amacıyla satın aldığı veya yaptırdığı her türlü tesisler (havalandırma, aydınlatma, su tesisleri gibi) ile makinalar gayrimenkul sayılırlar (14).

3) Gemiler ve diğer taşıtlar: Tahsis edildiği amaca uygun olarak kullanılması, denizde hareket etmesi imkanına bağlı bulunan ve pek küçük olmayan her türlü tekne gemi sayılır (T.T.K. Md.816). Diğer taşıtlar sınıfından sayılan kara nakil araçlarına motorsiklet, otomobil, kaptı kaçı, minibüs, kamyonet, panel, otobüs, kamyon, lastik tekerlekli traktör, at arabası örnek olarak verilebilir (15).

4) Gayrimaddi haklar: Maddi olmayan mallar üzerindeki haklar gayrimaddi (fikri) haklardır. Müellifin yazdığı eser üzerinde "telif hakkı", ticarethanenin müesseseye koyduğu ad "ticaret ünvanı", icat edilen şey üzerinde "ihtira hakkı", ticari eşyası üzerine koyduğu işaretler "alameti ferika" gayri maddi haklara örnektir (16). Şimdi, saydığımız gayrimaddi hakların tanımlarını yaparak, kapsamalarını açıklamaya çalışalım:

(14) Süleyman GENÇ, Emin TANRIVERMİŞ, A.g.e., s.282.

(15) Süleyman GENÇ, Emin TANRIVERMİŞ, A.g.e., s.282.

(16) Süleyman GENÇ, Emin TANRIVERMİŞ, A.g.e., s.282.

- Telif hakkı (Yazar hakkı): Bir düşünsel yapıt yaratan kişinin o yapıt dolayısıyla sahip olduğu haktır (17). Bir yazarın yazdığı roman veya bilimsel bir kitap, yazara telif hakkı kazandıracığı gibi, bir tablo yapan ressam veya bir müzik eseri yaratan müzisyende, eserleri dolayısıyla telif hakkına sahiptirler.

- Ticaret ünvanı: Tacirlerin, ticari işlerinde kullandıkları ad; firmada denilen ticaret ünvanı bir çekirdek, bir de ek bölümden oluşur. Yasa her ticaret ortaklığının ticaret ünvanı şeklini, ayrı ayrı düzenlemiştir (18).

Ticaret ünvanı işletmeden ayrı devredilemez. İşletme devredildiği takdirde, işletmeyle birlikte ticaret ünvanı da devr dilir. Bununla birlikte, taraflar ticaret ünvanının devredilmediğini kararlaştırabilirler (19). Bu açıklamayla görülüyor ki ticaret ünvanı işletmenin diğer iktisadi değerleri gibi işletmenin tamamlayıcı bir unsurudur.

- İhtira kelimesinin sözlük anlamı teknik buluştur. Dolayısıyla, ihtira hakkı; bulunan (keşfedilen) şey üzerinde hukuken korunmaya layık haktır (20).

(17) Ejder YILMAZ, a.g.e.

(18) Ejder YILMAZ, a.g.e.

(19) Ali BOZER, Bankacılar İçin Ticaret Hukuku Bilgisi, Bankacılık ve Ticaret Hukuku Araştırma Ens. 10. Basım, Ankara 1985, s.85.

(20) Ejder YILMAZ, a.g.e.

- Alameti farika; mamul bir şey veya eşya üzerine konan ve yapanın veya satanın isim, şöhret ve mevkiini bildiren her nevi işaret ve damgadır (21). Ticaret kanunumuzda bu konuda hükümler mevcuttur (Md.4, 39).

c) Alet, Edevat, Mefruşat, Demirbaş ve Sinema Filmler; İşletmenin faaliyette bulunması veya faaliyetinde yardımcı olması için kullandığı her çeşit alet, edevat, mefruşat, demirbaşlar ve filimler amortisman tabi iktisadi değerlerden sayılır (22).

Söz konusu amortisman tabi iktisadi değerlerin bir bölümünün amortisman oranlarını Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler.

B- Amortisman Ayırmada İstisnalar

Vergi sistemimizde hangi iktisadi değerlerin amortisman tabi olacağı belirtilmiştir. Ancak, yasada belirtilen koşullara uymasına rağmen bazı iktisadi değerlerin amortisman tabi olmasına çeşitli nedenlerle vergi yasalarımızda istisna hükümleri getirilmiştir. Söz konusu istisna hükümleri şunlardır:

a) Değeri 100.000.-lirayı aşan peştemallıklar ile işletmede kullanılan alet edevat, mefruşat ve demirbaşlar. Değ-

(21) Şakir ALTAY, Hukuk ve Sosyal Bilimler Sözlüğü, Bilgi yayınevi, 1.Basım, Kasım 1983.

(22) Süleyman GENÇ ve Emin TANRIVERMİŞ, A.g.e., s.282.

ri 100.000 lirayı aşmayan amortismanına tabi iktisadi değerler, amortismanına tabi tutulmayıp doğrudan doğruya gider olarak yazılır. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi değerler de bu had topluca dikkate alınır (V.U.K. Md.313).

Kanunda geçen peştemallık kavramının anlamı, hava parası, peştemaliyedir. Tanımını yapmak gerekirse, peştemaliye; bir ticarethanenin devri durumunda, ticarethanenin yeri, müşterileri, şöhreti gibi nedenlerin gözönünde bulundurulması asıl değerinin yanında alınan paradır (23).

Değeri 100.000.-liranın altında olan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşları doğrudan gider olarak yazılabilmesi için, söz konusu değerlerin iktisadi bir bütünün parçası olması gerekiyor. Örneğin bir tuhafiyecinin dükkanına aldığı ve değeri 100.000.-lirayı geçmeyen sandalye bedeli doğrudan gider yazılabilir. Buna karşılık bir sinema için satın alınan sandalyelerden her birinin değeri 100.000.-liranın altında olmakla beraber, bunların tümünün gider olarak yazılmaları mümkün değildir. Bunların tamamı aktifleştirilip, amortismanına tabi tutulması zorunludur (24).

Yukarıda geçen iktisadi ve teknik bütünlük kavramını açarsak, amortismanına tabi değerlerin birarada kullanımı sonu-

(23) Ejder YILMAZ, a.g.e.,

(24) Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Sermet Matbaası, İstanbul 1975, s.437.

cu işletmenin maliyetlerinin düşmesi daha verimli bir çalışmanın sağlanması açısından ortaya çıkan bütünlük görülür. Teknik bütünlük ise; mal ve hizmet üretimi için duran varlıkların birarada kullanımının zorunluluğunu ortaya koyan ve bunun çözümlerini sağlayan bütünlüktür (25).

b) Boş arsa ve arazilerde durum: Boş arsa ve araziler amortismanına tabi değildir. Ancak;

i. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fidanlık, zeytinlik ve güllükler ile incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri,

ii. İşletmede inşa edilmiş her nevi yollar ve parklar amortismanına tabi tutulur (V.U.K. Md.314).

V.U.K.'da da belirtildiği gibi, bir iktisadi değer üzerinden amortisman ayırabilmek için, söz konusu iktisadi değer üretimde kullanılması dolayısıyla, aşınma ve yıpranma sonucu değerinin düşmesi gerekir. Ancak, boş arsa ve arazilerde de yukarıda anlattığımız durumlar söz konusu olmadığı için, yasa koyucu boş arsa ve arazilerin ancak üretimde kullanıldığı zaman amortismanına tabi olacağını hükme bağlamıştır.

(25) Oktay GÜVEMLİ, Amortisman Kavramı ve Amortismanına Konu Olan Varlıklar, Vergi Dünyası Dergisi, S.72, s.14, Ağustos 1987.

IV- VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE AMORTİSMAN ORANLARI VE SÜRELERİ

A- Amortismanın Uygulanacağı Değer ve Oranlar

V.U.K. amortismanına tabi iktisadi değerlerin maliyet bedelleri üzerinden amortismanına tabi tutulacağını hükme bağlamıştır (V.U.K. Md.269).

- Maliyet bedeli ise, iktisadi bir kıymetin kazanılması veya değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara ait bütün giderlerin toplamıdır (26).

Eğer, maliyet bedeli kesin olarak belirlenemiyorsa ve bu bedel bina veya araziye aitse bunların vergi değerleri üzerinden amortisman ayrılır (V.U.K. Md.289).

Amortismanına tabi değer bina ve araziler dışında başka bir değer ise ve maliyet bedeli de bilinmiyorsa bu durumda sözkonusu değer varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri oda yoksa emsal bedeli üzerinden değerlendirilip, belirlenen değer üzerinden amortisman ayrılır (V.U.K. Md.267 ve 289).

Yaptığımız açıklamalarda geçen borsa rayici, mukayyet değer ve emsal bedelleri kavramlarını şu şekilde tanımlayabiliriz:

- Borsa rayici: Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıy-

metler değerlemeden evvelki son muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder (V.U.K. Md.263).

- Mukayyet değer: Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (V.U.K. Md.265).

- Emsal bedeli: Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde, emsaline nazaran haiz olacağı değerdir (V.U.K. Md.267).

V.U.K.'da amortismanına tabi iktisadi değerlerin yukarıda açıkladığımız şekilde belirlenen maliyet değerleri üzerinden tabi olacakları hükme bağlanmıştır. Ancak amortismanına tabi iktisadi değeri imal veya inşa eden firma, bu iktisadi değeri kendisi kullanırsa bu durumda uygulanacak olan amortisman oranı V.U.K.'nın ilgili hükümlerine göre belirlenecek olan maliyet bedelidir.

B- V.U.K.'na Göre Amortisman Süresi ve Süre Farklılıkları

a) V.U.K.'na Göre Amortisman Süresi

V.U.K. 'na göre amortisman süresi, amortismanına tabi iktisadi değerlerin aktife alındığı yıldan başlar. Amortisman ayırma süresinin yıl olarak bulunabilmesi için (1) rakamı mükellefçe uygun bulunan amortisman oranına bölünerek bulunur (V.U.K. Md.320). Sonucun kesirli çıkması halinde, bakiye kısım tam yıla iblağ edilir. Yüzde oniki nisbetine tabi bir

kıymetin amortisman süresinin bulunması için (1) rakamı % 12'ye bölündüğünde sonuç 8.5 yıl olarak çıkar. Kesirli yıl olmayacağından, amortisman süresi (9) yıl olarak kabul edilir. Dokuzuncu yılın amortismanı önceki yıldan eksik olur (27).

Amortismanın herhargi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan orandan düşük bir oran uygulanmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. Eğer bir yükümlü iktisadi değer aktife girdiği dönemde amortisman ayırmamış olursa bir ertesi yıl ayrılmayan amortisman kısmını telafi edici nitelikte amortisman ayıramaz. İlk yıl ayrılması unutulmuş amortismanın işletme bünyesinde eksik ayrılmış bulunan bir amortisman olarak kalması gerekmektedir. Çünkü bugüne kadar alınan içtihadî kararlarda ayrılmayan amortismanın ileriki yıllarda telafi edilmesine olanak sağlayıcı bir örneğe rastlanmamıştır (28).

Örneğin Danıştay 4 üncü dairesinin bir kararına göre amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortismanları aktife girdikleri yılda başlar. Herhangi bir yıl amortisman ayrılmasından dolayı amortisman süresi uzatılmaz (29).

Vergi usul kanununa göre bir iktisadi değer üzerinden amortisman ayrılabilinmesi için söz konusu iktisadi değer

(27) Yılmaz ÖZBALCI, s.448, a.g.e.

(28) Veysi SEVİĞ, Vergi Danışmanınız Köşesi, Dünya Gazetesi, 9 Mayıs 1989.

(29) Danıştay 4.Daire Kararları, Karar No: 1971/4537.
Karar No: 1975/574 Esas No: 1970/1035
Esas No : 1975/4462 Karar No: 1973/3475
Esas No: 1970/1772

aktife alınması zorunluluğu vardır. Amortisman ayırma süresi ise daha öncede anlattığımız gibi, belirlenen amortisman oranına (1) rakamının söz konusu orana bölünmesiyle bulunur.

Amortisman tabi iktisadi değler üzerinden amortisman ayırabilmek için, V.U.K.'da belirtildiği gibi söz konusu iktisadi değlerin aktife alınması gerekir. Ancak, aktife alınan amortisman tabi bir iktisadi değ üretimde kullanılmıyorsa "söz konusu değ amortisman işlemine tabi tutulacak mı?" sorusu tartışmalıdır. Bize göre, amortisman tabi bir iktisadi değ aktife alındığında amortisman ayırma işlemi de yapılır. Çünkü, söz konusu iktisadi değ üretimde mutlak kullanılacaktır, aksi durum mükellefin zararınadır. Fakat bir iktisadi değ üretimde kullanılıyor ise ve eğer söz konusu iktisadi değ aktife alınmamışsa, bu durumda amortisman ayırma işlemi yapılamaz. Çünkü, iktisadi değerin mutlaka aktife alınması gerekir. Danıştay kararı da bu yöndedir (Bkz.E. No:70/4557 K.No:70/8107).

~~X~~ b) Süre Farklılıkları

Amortisman ayırmada sürenin başlangıcı daha öncede anlattığımız gibi, amortisman tabi iktisadi değerin aktife alınmasıyla başlar. Fakat amortisman ayırma, amacı, nedenleri ve koşullarını birlikte ele aldığımız zaman, bir iktisadi değ üzerinden amortisman ayırma işleminin yapılabilmesi için, söz konusu iktisadi değerin sadece aktife alınması ye-

terli olmayacaktır. Amortisman tabi iktisadi değerin üretimde de kullanılması, amortisman ayırma işleminin yapılabilmesi için aranan bir diğer koşul olmalıdır. Çünkü aktife alınan ve üretimde kullanılmayan, bir kenarda bekletilen, amortisman tabi iktisadi değer üzerinden amortisman ayırma işlemi yapılırsa, bu durumun amortisman uygulamasının amacına ters düşeceğini söyleyebiliriz.

Ancak sürenin başlayıp, kesildiği ve tekrar başladığı bazı özel durumlar söz konusudur. Bunlar;

- 1) Adi ortaklıklarda ve şahıs şirketlerinde durum,
- 2) Ölüm hali,
- 3) Kurumlar vergisi kanununa göre amortisman tabi değerin devridir.

- 1) Adi ortaklıklarda ve şahıs şirketlerinde durum

Adi ortaklık, Türk ticaret kanununda, "şirketlerin ayırdedici niteliklerine sahip değilse, adi şirket sayılır" şeklinde tanımlanmıştır (T.T.K. Md.156). Yıl içersinde adi ortaklığa yeni bir ortak alınması ya da ortaklardan birinin ayrılması veyahut ferdi işletmeye ortak olunması durumları hesap dönemini etkileyecektir (30).

(30) Ali Abdullah DOĞAN, M.Cengiz ÜNLÜ, Cahit DİCLE, Amortismanlar, Şafak Matbaası, Ankara, 1984, s.67.

Dolayısıyla, hesap dönemleri değişeceğinden, amortisman uygulanması açısından, kıst dönem uygulamasına gitmek gerekir. Şahıs şirketlerinde de aynı durum söz konusudur.

2) Ölüm hali

İster ferdi işletmelerde olsun, isterse adi ortaklık şeklindeki işletmelerde olsun, işletme sahiplerinden birinin ölümü işletmenin faaliyetini durdurma anlamına gelir. Dolayısıyla ölüm anına kadar oluşan faaliyet sonucunun belli edilmesi, başka bir deyişle defterin kapatılması gerekir. İşletme sahibinin ölümünden sonra faaliyete devam edilmesi, ara verilmesi veya işletmenin başkasına devri veyahut işletmenin tasfiyesi bu sonucu değiştirmez (31).

Ancak amortismanlar konusunda yazarlar farklı düşüncelere sahiptirler. Bazı yazarlara göre amortisman tabii iktisadi kıymetler için yıl başından ölüm anına dek geçen süreye ait kıst amortismanı hesap edilerek gider yazılması söz konusu olamaz (32).

Bazı yazarlara göre ise; ölüm halinde amortismanda, mükellefler itibariyle kıst yapmak ve herbirine ait kısmı kendisiyle ilgili vergilendirme döneminde zarar yazmak gerekir (33).

(31) Nevzat SAYGILIOĞLU ve Erol GÖKER, Defterler ve Dönem Sonu İşlemleri, s.299, Ankara, 1984.

(32) Nevzat SAYGILIOĞLU ve Erol GÖKER, a.g.e., s.299.

(33) Yılmaz ÖZBALCI, a.g.e., s.454.

Ölüm halinde amortismanlar, uygulamasının sonucu ne olacağı konusunda V.U.K.'nda herhangi bir düzenleme yapılmadığı gibi, bu güne kadar, bu konuda herhangi bir danıştay kararına da rastlanmamıştır. V.U.K.'daki bu boşluğa karşın Fransada'ki uygulamada ölüm, devir veya işi bırakma aşnı sayılmıştır. Ölüm sonucunda, mirasçılar veya kalan ortaklar arasında oluşturulacak yeni şirket tarafından faaliyete devam edildiği takdirde (ölüm, devir veya işi bırakma sonucu ortaya çıkan değer fazlalarının vergiye tabi kazançların dışında kalabilmesi için) eski müteşebbüsün son bilançosundaki mevcut aktifler aynen yeni oluşturulan şirket kayıtlarına geçirilmesi gerekir. Bu durumda amortismanlarda da eski müteşebbüsün muhasebesindeki esas değerler üzerinden ve aynı oranlar tatbik edilmek suretiyle amortisman ayırma işlemine devam edilir (34).

3) Kurumlar vergisi kanununa göre amortisman tabi değerlerin devri

Kurumlar vergisi kanununun 37. maddesi kapsamında bir devir işleminden söz edebilmek için şunlar gereklidir:

i. Birleşme sonucunda tüzel kişiliği sona eren kurum ile birleşilen kurumun yasal veya iş merkezlerinin Türkiye'de olması.

(34) Ayrıntılı bilgi için bkz.: M.Ali CANOĞLU, Fransa'da Mali Bilanço ile Ticari Bilanço Arasındaki Alaka ve Münasebet, Müsterek Unsurlar, Farklı Noktalar, Maliye Tetkik Kurulu Yayını Yay.No:1959-103.

ii. Münfehis kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini aynen birleşilen (Devir alan) kurum tarafından bir bütün olarak devr almalı ve bilançosuna aynen geçilmesi.

iii. Birleşilen kurum, münfehis (yani tüzel kişiliği sona eren) kurum ortaklarına veya sahiplerine devredildiği oran kadar pay verilmesi.

Devralan kurum, devraldığı kurumun bilançosundaki amortismanına tabi iktisadi değerleri de aynen devralacaktır. Ancak, "devir ve trampa satış hükmünde" olduğundan dolayı (V.U.K. Md.328) devralan kurum devraldığı amortismanına tabi iktisadi değerler için V.U.K.'nun ilgili maddelerine göre yeniden belirlenecek oranlar üzerinden amortisman ayrılacaktır.

Katma değer vergisi açısından devir işlemi K.V.K. Md. 37 ile 39. ve G.V.K. Md.81'e göre yapıldığı takdirde, söz konusu devir işlemi K.D.V.'den istisna olacaktır (K.D.V.K. Md. 17/4-c). Dolayısıyla devir gerçekleştiği zaman amortismanına tabi iktisadi değerler için K.D.V. açısından herhangi bir işlem söz konusu değildir.

Birinci bölümü bitirmeden önce özet bir değerlendirme yapmakta yarar vardır. Bu bölümde genellikle amortismanın tanıtılması ve hangi tür iktisadi değerler üzerinden amortisman ayrılacağı konuları ağırlık taşımaktadır.

Ülkemizde amortisman uygulaması 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313-330'uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Bu dü-

zenlemenin bir iki nokta dışında yeterli olduğunu söyleyebiliriz. Özellikle 1.1.1983 tarihinden itibaren amortisman oranlarının Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmesi işleminin kaldırılması isabetli bir karar olmuştur (1.1.1983 tarihine kadar Bakanlık her iktisadi değer için ayrı ayrı amortisman oranlarını belirleyerek listeler halinde yayınlamaktaydı).

Amortismanına tabi iktisadi değerlerin kapsamının, kanunda geniş tutulmasının, yeni yatırımların ve teknolojik ilerlemenin sağlanması açısından yararlı olabileceği söylenebilir. Ancak amortisman uygulamasının, özellikle küçük girişimciler tarafından yeterince bilindiği söylenemez. Kıst amortisman konusunun vergi kanunlarımızda gerekli açıklıkta yer almadığını da belirtmekte yarar görüyoruz. Bir diğer eksik veya giderilmesi gereken konuda birçok alanda olduğu gibi, amortisman uygulaması alanında da kurumlar vergisi mükelleflerine, gelir vergisi mükelleflerine göre daha fazla avantaj sağlanmasıdır. Amortismanına tabi iktisadi değerlerin geniş bir yelpazeye yayılmış olması isabetli, ancak konunun bazı bölümlerinin vergi kanunlarında daha açıklıkla yer alması yararlı olacaktır.

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VE
ÇEŞİTLİ YABANCI ÜLKELERDE
AMORTİSMAN UYGULAMASI

I- VERGİ USUL KANUNLARINA GÖRE AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ

V.U.K.'da amortisman ayırma konusunda değişik yöntemler benimsenmiştir. İleride değineceğimiz amortisman ayırma yöntemlerinden bazılarının seçimi mükellefin tercihinine bırakılırken, bazılarının seçimi de koşulların ve yapılan işin niteliği gereği tercih edilme zorunluluğu vardır.

Amortisman ayırma yöntemlerinden biri olan karma yöntem göre amortisman ayırma yöntemi her ne kadar V.U.K.'da açıkça belirtilmemişse de başlangıçta azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayıran bir mükellef dilerse bu yöntemden normal amortisman ayırma yöntemine geçebilir. Ancak söz konusu değişikliği bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmek zorundadır (V.U.K. Mükerrer Md.32/3).

A- Normal Yönteme Göre Amortisman Ayırma

Ülkemizde V.U.K.'nun uygulanmaya başlandığı 1950 yılından beri amortisman tabi iktisadi kıymetler için, ayrı ayrı saptanan amortisman oranları üzerinden amortisman ayrılmakta, amortisman oranları saptanmamış değerler için benzer iş kolunda benzer değerler için belirlenen oran üzerinden, bu da yoksa, genel tablodaki benzer bir değer için belirlenen orana göre amortisman ayırma işlemi yürütülmekteydi (35). Fakat bu

(35) O.S.KOCAHANOĞLU, M.Naci YÜKSEL, Amortisman Uygulaması ve Hukuku, Temel Yayınları, s.54, 1984.

sistem 1.1.1983 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Normal amortisman ayırma yöntemi V.U.K.'nun 315. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre mükellef amortismanına tabi iktisadi değerlerinin maliyet bedelleri üzerinden % 25 oranını geçmemek koşuluyla amortisman ayırma oranını serbestçe belirleyebilir. Ancak arazi ve binalar ile % 25 oranından daha yüksek oranlar üzerinden amortisman ayrılması gereken iktisadi değerler için Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği oranlar uygulanır (V.U.K. Md.315).

Normal amortisman ayırma yönteminde, amortisman ayırma süresi; (1) rakamının belirlenen amortisman oranına bölünmesiyle bulunur.

Normal amortisman ayırma yöntemini aşağıdaki örneksel çözümle daha kolay anlaşılır hale getirebiliriz (36).

ÖRNEK

Sabit bir kıymetin amortisman nisbetinin % 25 olduğunu kabul edelim. Amortisman süresinin hesaplanabilmesi için (1) rakamının amortisman oranına bölüneceğinden; bu iktisadi değer için amortismanına tabi tutulabileceği süre (1:25:100-4 yıl) olarak belirlenecektir.

(36) A.Abdullah DOĞAN, M.Cengiz ÜNLÜ ve Cahit DİCLE, a.g.e. s.48.

Örneğimizdeki iktisadi değerin amortisman oranı % 15 olarak tespit edilmiş olsaydı; yukarıdaki hesap şekli sonucunda amortisman ayırma süresi 6.66 yıl olarak belirlenecek, ancak uygulamada kesirli yıl söz konusu olmadığından amortisman ayırma süresi (7) yedi yıl olarak kabul edilir.

Uygulamada amortisman oranını seçerken iktisadi kıymetin gerçek kullanılabilme süresi gözönünde bulundurulmalı ve belirlenen bu oran iktisadi değerin envantere alındığı hesap döneminden başlayarak her yıl muntazaman tatbik edilmek suretiyle itfa işlemi gerçekleştirilmelidir. Çünkü ilk yılda seçilen orandan sonraki yıllarda bir başka orana geçmek mümkün olmadığı gibi ilgili hesap dönemlerinden birinde ayrılmayan ve eksik ayrılan amortisman sonraki dönemlerde giderilmesi mümkün değildir, işlemin tam olarak yapıldığı kabul edilir.

B- Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma

Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırma vergi sistemimizde 1963 yılında 205 sayılı kanunla girmiştir. Kanunun gerekçesinde de belirtildiği gibi bu yöntem bir teşvik tedbiri niteliğindedir (37). Çünkü bu yöntemle mükellefler ödeyecekleri verginin bir kısmını ödememektedirler. Ancak bu yöntemin mükelleflere en iyi şekilde yararlı olabilmesi için,

(37) Yılmaz ÖZBALCI, a.g.e., s.438.

söz konusu mükelleflerin amortisman ayırdıkları dönemlerde kâr oranınının yüksek olması daha uygun olur.

Vergi usul kanununun mükerrer 315. maddesinde belirtildiği gibi azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırabilmek için aşağıdaki koşullar gereklidir:

a) Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırabilmek için bilanço esasına göre defter tutmak zorunluluğu vardır. İkinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler, gayrimenkul sermaye iradı sağlayanlar azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayıramazlar (38).

b) Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayırmada ilk yıl normal amortisman ayırma yönteminde olduğu gibi amortismanına tabi iktisadi değerın maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılır. Ancak sonraki yıl, bir önceki yıl ayrılan amortisman miktarınının amortismanına tabi iktisadi değerın maliyet bedelin-den düşüldükten sonra kalan değer üzerinden amortisman ayrılır ve işlem bu şekilde devam eder.

c) Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmada uygulanacak oran % 50'yi geçmemek üzere normal amorman oranı-

(38) Yılmaz ÖZBALCI, a.g.e., s.439.

nın iki katıdır (x).

d) Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmada uygulanacak süre, normal amortisman ayırma yönteminde hesaplandığı gibi hesaplanacaktır.

Konuyu bir örnekle daha anlaşılır hale getirebiliriz:

ÖRNEK

İşletmenin aktifine 25.09.1983 tarihinde 1.000.000.- lira maliyet bedeli intikal ettirilen amortismanına tabi iktisadi değer için mükellef tarafından % 20 amortisman oranı tercih edilmiştir, amortisman ayırma yöntemi olarak da azalan bakiyeler yöntemi seçilmiştir.

Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman uygulanmasında amortisman oranı normal amortisman oranının iki katı olduğundan, örneğimizdeki iktisadi değere uygulanacak amortisman oranı ($\% 20 \times 2$) = $\% 40$ olacaktır. Azalan yöntemine göre amortisman ayırmada uygulanacak süre, normal amortisman yöntemine göre hesaplandığından örneğimizdeki söz konusu iktisadi değer

(x) Burada hem normal amortisman oranının iki katı ve hem de % 50 oranını geçmeme gibi iki koşul birlikte getirilmiştir. Daha önce anlattığımız gibi amortisman ayırma oranı en fazla % 25'dir. Ancak bazı durumlarda bakanlık bu oranı bazı iktisadi değerler için yükseltebilmektedir. Örneğin bakanlık "A" iktisadi değer için normal amortisman oranı olarak % 35 oranını belirlediği zaman ve söz konusu iktisadi değer azalan bakiyeler yöntemine göre amortismanına tabi tutulursa bu takdirde uygulanacak amortisman oranının iki katı olan % 70 değil, % 50 olacaktır. Bu gibi durumlarla karşılaşılmaması için yukarıdaki iki koşul birlikte getirilmiştir.

amortisman süresi (1:20:100) (5) beş yıl olacaktır. Dolayısıyla örneğimizdeki iktisadi değer beş yıl içinde % 40 oranı ile azalan bakiyeler yöntemine göre amorti edilecektir. Ancak bu beş yıllık sürenin uzatılması söz konusu olmadığından beşinci yıla devreden amortisman tabi değerinin tümü, amortisman payı olarak itfa edilecektir.

C- Karma Yönetime Göre Amortisman Ayırma

Normal amortisman ayırma yöntemine göre amortisman ayırmaya başladıktan sonra, azalan bakiyeler yöntemine geçmek mümkün değildir. Ancak başlangıçta azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırma işlemine başladıktan sonra normal amortisman ayırma yöntemine geçilebilir. Fakat tekrar azalan bakiyeler yöntemine dönülmez. Böyle bir değişikliğe giden mükellef durumu bağlı olduğu vergi dairesine bildirmelidir. Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman ayırma yöntemine geçilmesi halinde, geçiş tarihi itibarıyla amortisman tabi iktisadi değer henüz yok edilmemiş kısmı, kalan amortisman süresine bölünerek eşit miktarlar halinde oran üzerinden yok edilir. Konuyu bir örnekle de açıklayabiliriz:

ÖRNEK

400.000.-lira aktif değerli amortisman tabi bir iktisadi değer için % 10 amortisman oranı esas alınarak ilk üç yıl için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmış ve dördüncü yıldan itibaren normal amortisman oranına geçil-

miş olsun. Buna göre uygulanacak amortisman oranı ve ayrılacak miktar tabloda belirtildiği gibi olacaktır (39):

<u>Yıl</u>	<u>Amortismanına Tabi İktisadi Değerin Maliyet Bedeli</u>	<u>Amortisman Oranı</u>	<u>Ayrılan Amortis. Miktarı</u>
1	400.000. TL.	% 20	80.000.TL.
2	320.000. "	% 20	64.000. "
3	256.000. "	% 20	51.200. "
4	204.000. "	-	29.257. "
5	204.000. "	-	29.257. "
6	204.000. "	-	29.257. "
7	204.000. "	-	29.257. "
8	204.000. "	-	29.257. "
9	204.000. "	-	29.257. "
10	204.000. "	-	29.257. "

Görüldüğü gibi normal amortisman yöntemine geçilen dördüncü yıldan itibaren amortisman süresinin sonuna kadar eşit miktarlarla amortisman ayrılmış ve yıllar itibariyle ayrılan bu miktarlar, azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman uygulanmasında esas alınan % 10 oranının üzerinde bir oranla gerçekleşmiştir.

(39) A.Abdullah DOĞAN, M.Cengiz ÜNLÜ ve Cahit DİCLE, a.g.e.,
s.

D- Olağanüstü Yönteme Göre Amortisman Ayırma

Kanun koyucu normal amortisman oranlarının uygulanması suretiyle amortisman müessesesinin amacını gerçekleştirilmesine olanak bulunmayan bazı iktisadi değerler için olağanüstü aşınma, yıpranma ve kayıplardan dolayı farklı bir amortisman uygulamasını gerekli görmüştür (40).

Bu düzenleme sonucu vergi usul kanununun 317. maddesine göre amortisman tabi olup;

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler sonucunda değerini tamamen veya kısmen kaybeden,

- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve değerleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelen,

- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle, haklara mükellefin başvurusu üzerine ve ilgili bakanlıkların görüşleri alınmak suretiyle maliye ve gümrük bakanlığının her işletme için ayrı ayrı belirleyeceği "Fevkalede ekonomik ve teknik amortisman oranları" uygulanacaktır. Bunun için, afetlerin kanıtlanması ve uğranılan değer kaybının maliye ve gümrük bakanlığınca saptanması, yeni buluşlar nedeniyle kullanılamaz hale gelen değerlerin doğrudan

(40) A.Abdullah DOĞAN, M.Cengiz ÜNLÜ ve Cahit DİCLE, a.g.e.

üretimle ilgili olduğunun belirlenmesi, cebri çalışmanın ise normalden fazla olduğunun kanıtlanması gerekmektedir (41).

Olağanüstü amortisman oranları, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirlediği süreler içinde uygulanır. Olağanüstü ekonomik ve teknik amortisman oranının uygulandığı yılda ayrıca normal veya azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılamaz ve daha önce amortisman ayrılmaması veya başlangıç oranından daha düşük ayrılması nedeniyle kaybedilen amortisman ayırma hakkı, olağanüstü ekonomik ve teknik amortisman oranı uygulamasıyla kazanılamaz (42).

Şimdi de konuyu biraz daha genişletmek amacıyla, doğal afetler, yeni icatlar ve cebri çalışma durumlarının olağanüstü ekonomik ve teknik amortisman uygulamasında özellik gösteren noktaları açıklamaya çalışacağız (43).

a) Doğal afet sonucu olağanüstü amortisman uygulaması,

Doğal afet sonucu sabit kıymetlerde meydana gelen değer kayıpları, olağanüstü amortisman yoluyla zarar yazılır. Bu şekildeki bir değer kaybının olağanüstü amortisman yoluyla zarar yazılabilmesi için, aşağıda belirtilen koşulların gerçekleşmesi gerekir.

(41) Nevzat SAYGILIOĞLU, Erol GÖKER, Defterler ve Dönem Sonu İşlemler, s.245, Ankara, 1984.

(42) Nevzat SAYGILIOĞLU, Erol GÖKER, a.g.e., s.245.

(43) O.S.KOCAHANOĞLU, Naci YÜKSEL, a.g.e., s.58.

1) Değer kaybının doğal afet sonucunda meydana gelmesi ve bu durumun kanıtlanması gerekir.

2) Meydana gelen değer kayıplarının olağanüstü amortisman yoluyla gider yazılabilmesi için Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na başvurulması gerekir.

3) Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yapılacak başvurunun, doğal afetin meydana geldiği hesap dönemi içinde yapılması gerekir. Çünkü ayrılacak olan amortisman payı ancak doğal afetin meydana geldiği yıla ait olacaktır.

Olağanüstü amortisman ayırma konusunu bir örnekle daha açık olarak açıklayabiliriz:

ÖRNEK

"A" işletmesinin işyerinde bulunan 1.000.000.TL. maliyet bedelli, normal amortisman oranı % 15 olarak belirlenen ve 1981 yılında alınmış bulunan makina 1984 yılında sel baskını sonucu değer kaybına uğramıştır. Mükellef aynı yıl Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na başvuruda bulunmuş, Bakanlık başvuruyu değerlendirerek değer kaybının 250.000. TL. olduğunu belirlemiş ve mükellefin % 25 oranında ekonomik ve teknik amortisman ayrılabilceğini uygun görmüştür. Mükellef söz konusu makina için başlangıçtan beri % 15 oranında ve normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaktadır. Buna göre mükellefin bu makinası için uygulayacağı amortisman aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi olacaktır (44):

(44) Nevzat SAYGILIOĞLU, Erol GÖKER, a.g.e., s.246.

<u>Yıl</u>	<u>Amortismana Tabi İktisadi Değerin Maliyet Bedeli</u>	<u>Amortisman Oranı</u>	<u>Ayrılan Amortis. Miktarı</u>
1981	1.000.000.TL.	% 15	150.000. TL.
1982	1.000.000. "	% 15	150.000. "
1983	1.000.000. "	% 15	150.000. "
1984	1.000.000. "	% 25	250.000. "
1985	1.000.000. "	% 15	150.000. "
1986	1.000.000. "	% 15	150.000. "

Tabloda görüldüğü gibi normal amortisman ayırma işlemi olağanüstü dönemden önce ve sonra düzenli bir şekilde devam etmektedir. Ancak, sadece olağanüstü durumun meydana geldiği yılda Bakanlık tarafından uygun görülen oran üzerinden amortisman ayrılmaktadır.

Eğer mükellef başlangıçta azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmaya başlamış ve bu yöntemden ayrılmamışsa, bu durumda olağanüstü amortisman uygulamasıyla birlikte meydana gelecek olan tablo aşağıdaki gibi olacaktır:

<u>Yıl</u>	<u>Amortismana Tabi İktisadi Değerin Maliyet Bedeli</u>	<u>Amortisman Oranı</u>	<u>Ayrılan Amortis. Tutarı</u>
1981	1.000.000.TL.	% 30	300.000.TL.
1982	1.000.000-300.000) 700.000.TL.	% 30	210.000.TL.
1983	(700.000-210.000) 490.000.TL.	% 30	147.000.TL.
1984	1.000.000.TL.	% 25	250.000.TL.
1985	(490.000-147.000.- 250.000) 93.000 TL.	% 30	27.900.TL.
1986	65.100 TL.	-	65.100.TL.

Tabloda da görüldüğü gibi olağanüstü amortismanın uygulandığı 1984 yılında sadece Bakanlığın belirlediği oran üzerinden amortisman ayrılmaktadır, bunun dışında başkaca bir amortisman ayrılmamaktadır.

b) Cebri (Fazla) çalışma dolayısıyla olağanüstü amortisman uygulanması

Genellikle üretimde kullanılan iktisadi değerlerin ortalama ömrü bilinmektedir. Bu nedenle amortisman tabi iktisadi değerlerin ortalama kullanım ömürleri olağan kullanma ve çalışma koşullarına göre belirlenerek, bu süreler içerisinde amortisman ayırmak suretiyle yok edilmektedir. Ancak bazı durumlarda amortisman tabi iktisadi değerler normalin üzerinde kullanılmakta ve dolayısıyla bu durum söz konusu iktisadi değerlerin kullanım ömrünün planlanandan önce sona ermesine neden olmaktadır. Bu nedenle de fazla çalışmadan dolayı değer kayıpları olağanüstü amortisman yöntemiyle giderilmektedir.

Cebri çalışma dolayısıyla olağanüstü amortisman uygulanmasıyla ilgili uyulacak esaslar şunlardır (45):

1) Cebri çalışma nedeniyle olağanüstü amortisman uygulayabilmek için, işletmenin üretime başlamış ve sabit kıymetlerin normalden fazla çalışmaya tabi tutulmuş olması gerekir. Üretime doğrudan katılmayan sabit kıymetler için cebri çalışma nedeniyle olağanüstü amortisman uygulanamayacağı gibi, he-

(45) O.S.KOCAHANOĞLU, M.Naci YÜKSEL, a.g.e., s.63.

nüz üretime geçmemiş ve aşırı çalışmaya başlamamış sabit kıymetlerin ileride olabilecek aşırı çalışmalarla ilgili olarak da olağanüstü amortisman ayrılamaz.

2) Daha önce açıklanan olağanüstü amortisman yönteminde olduğu gibi, cebri çalışma dolayısıyla olağanüstü amortisman uygulanacak iktisadi değerlerin listesiyle birlikte, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na başvurulur. Maliye Bakanlığı konuyla ilgili Bakanlığı'nda görüşünü alarak, işletme içersindeki cebri çalışmayı da tesbit ederek uygulanacak olağanüstü amortisman oranını belirler.

Cebri çalışma sonucu ayrılması gereken olağanüstü amortisman oranları şu şekilde belirlenmiştir (46). Sabit değer yılda en az (3000.) saat çalıştığı zaman olağanüstü amortisman ayırma olanağı verilmektedir. Yılda (3000) saat ile (4800.) dört bin sekizyüz saat arasında çalışma yapıldığı zaman normal amortisman oranının % 25'i kadar olağanüstü amortisman ayrılabilir. Yılda (4800) dört bin sekizyüz saatten fazla çalışma yapıldığı takdirde normal amortisman oranının % 30 kadar olağanüstü amortisman ayrılabilir.

Konuyu bir örnekle daha anlaşılır hale getirebiliriz.

(46) YILMAZ ÖZBALCI, a.g.e., s.522.

ÖRNEK

1983 yılı başında yatırımı tamamlanarak üretime geçen 10 tezgahlı bir dokuma fabrikasında, aktif değeri 100.000.000. ₺. olan tezgahlar için normal amortisman ayırma oranı olarak % 20 belirlenmiştir. Fabrika günde üç vardiyadan, yılda (7000) yedi bin saat çalışmaktadır. Bu durumda uygulanacak olan olağanüstü amortisman oranı şu şekilde hesaplanır:

Olağanüstü amortisman oranı, örneğimizde (4800) saati geçtiği için, % 20 Normal + % 6 (% 20'nin % 30'u) % 26 normal amortisman oranınının % 30, yani toplam yıllık % 26 oranında olacaktır. Bu % 26'lık amortisman oranı normal amortisman oranında kapsadığı için ayrıca başka amortisman ayrılamaz. Örneğimizdeki işletme, çalışma saatlerinde herhangi bir değişiklik yapmadığı sürece aynı oran üzerinden amortisman ayırmaya devam eder (47).

c) Yeni buluşlar nedeniyle olağanüstü amortisman ayrılması

Günümüzde teknolojik değişiklikler büyük bir hızla gerçekleşmektedir. Teknolojik gelişmeler sonucu eldeki üretim araçlarının verimliliği ve değeri düşebilir. Dolayısıyla söz konusu iktisadi değerlerin yenilenmesi gerekebilir. İşte, bu nedenle bu tür iktisadi değerlerin maliyet bedellerinin itfasının daha çabuk yapılması gerekir. Burada da, olağanüstü

(47) O.S.KOCAHANOĞLU ve M.Naci YÜKSEL, a.g.e., s.64.

amortisman uygulamasına gidilir. Amaç, yeni buluşlar ve teknolojik gelişme nedeniyle teknik ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelen sabit kıymetlerin kalan değerinin bir defada zarar yazılarak yerlerine üretim gücü yüksek ve ekonomik olan yenilerini koymaktır (48).

Olağanüstü amortisman ayırabilmek için, bir dilekçeyle Maliye ve Gümrük Bakanlığına başvuruda bulunmak gerekir.

E- Madenlerde Amortisman Ayırma

1982 Anayasasınının 168. maddesi hükmüne göre doğal servetler ve kaynaklar devletin hüküm ve tasarrufu altındadır. Devlet bu hakkını belli bir süre için gerçek ve tüzel kişilere devredebilir (49).

Bir madenin işletilmesini üstlenen mükellef, üretimde kullandığı amortismanına tabi iktisadi değerler için normal yollardan amortisman ayırabilir. Ancak maden üzerinden amortisman ayırma konusu V.U.K.'nun 316. maddesinde "Madenlerde Amortisman" başlığı altında düzenlenmiştir.

Söz konusu madde şöyledir: "İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz ve maliyet bedelleri, ilgilile-

(48) O.S.KOCAHANOĞLU ve M.Naci YÜKSEL, a.g.e., s.64.

(49) Şaban ERKİLET, Madenlerde Amortisman Ayırma, Maliye Postası Dergisi, S.170, s.63, 1987.

rin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve maliyetleri göz-
önünde tutulmak ve her maden veya taş ocakları için ayrı ayrı
olmak üzere maliye ve sanayi bakanlıklarınca belli edilecek
oranlar üzerinden yok edilir".

Kanun maddesinde geçen imtiyaz ve maliyet bedeli kav-
ramları da şöyledir:

- İmtiyaz bedeli: İmtiyazın alınabilmesi için, imtiya-
zın alınmasından önce yapılan giderlerdir. (Maden sahasına gön-
derilen personelin ücreti, topoğrafik haritanın yapılması, son-
daj masrafları, imtiyaz harcı, damga vergisi vs. gibi) (50).

- Maliyet bedeli ise; İktisadi bir değer kazanılması
veya değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle
bunlara ait giderlerin toplamıdır (51).

Madde metninde de belirtildiği gibi, madenlerde amor-
tisman oranı ilgililerin başvurusu üzere Maliye ve Sanayi
Bakanlıklarınca saptanır. Bu saptama, madenin imtiyaz ve mali-
yet bedelinin Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nca belirle-
necek muhtemel rezerv miktarına bölünmesi yoluyla bulunacak
birim maliyet üzerinden yapılabileceği gibi, her yıl çıkarıl-
an maden miktarının muhtemel rezerv miktarına oranı kadar
tükenme payı da ayrılabilir (52).

(50) A.Abduallah DOĞAN, M.Cengiz ÜNLÜ ve Cahit DİCLE, a.g.e.,
s.56.

(51) Ejder YILMAZ, a.g.e.

(52) O.S.KOCAHANOĞLU, M.Naci YÜKSEL, a.g.e., s.67.

Konuyu bir örnekle de açıklayabiliriz.

ÖRNEK

İmtiyaz bedeli 100 milyon lira olan bir maden ocağının muhtemel rezerv miktarı 200 tondur. 1985 yılında 20.-bin ton, 1986 yılında 30.-bin ton, 1987 yılında 50.-bin ton ve 1988 yılında 100.-bin ton maden çıkarılmıştır.

Yukarıda anlattığımız iki ayrı yöntemle amortisman ayırma işlemini yapabiliriz.

Birinci yol:

Ton başına tükenme payını, imtiyaz maliyetini muhtemel rezerve bölerek buluruz. Daha sonra ton başına tükenme payını, çıkarılan yıllık maden miktarıyla çarpıyoruz, çıkan rakam yıllık ayrılacak olan amortisman payıdır. Şimdi bunu rakamsal olarak açıklayalım:

Ton başına tükenme payı: 100.-milyon:200.000. 500.₺/-
ton üzerinden

1985 yılında	20.000 ton	x500	10.000.000.₺.	amortisman ayrılacak,
1986 "	30.000 "	x500	15.000.000.₺.	" "
1987 "	50.000 "	x500	25.000.000.₺.	" "
1988 "	<u>100.000</u> "	<u>x500</u>	<u>50.000.000.₺.</u>	" "
	<u>200.000.-ton</u>		<u>100.000.000.-₺.</u>	

Böylelikle toplam imtiyaz maliyeti ve toplam muhtemel rezerv itfa edilmiş olur.

İkinci yol ise şöyledir:

Çıkarılan maden miktarı, muhtemel rezerve bölünür. Çıkan sonuç imtiyaz maliyetiyle çarpılır ve sonuçta ayrılacak amortisman miktarı elde edilir. Bu anlattıklarımızı rakamsal olarak da açıklayabiliriz:

1985 yılında 20.000.:200.000. % 10x100.000.000. 10.000.000.
TL. amortisman ayrılacaktır.

1986 yılında 30.000.:200.000. % 15x100.000.000. 15.000.000.
TL. amortisman ayrılır,

1987 yılında 50.000.:200.000. % 25x100.000.000. 25.000.000.
TL. amortisman ayrılır,

1988 yılında 100.000:200.000 % 50x100.000.000. 50.000.000.
TL. amortisman ayrılır.

Toplam: 200.000.-ton. 100.000.000.₺.

Mükellef yukarıda anlattığımız iki yoldan birini tercih ederek amortisman ayırabilir. Ancak amortisman ayırmak istediğine dair mükellefin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na başvurması gerekir.

Genellikle petrol işletmelerinde kullanılan bir başka amortisman ayırma yöntemi vardır ki, buna da "Nispi usul" denilmektedir.

Nispi usulde, tükenme payı geçmiş yılların ortalamaları esas alınarak, her yıl üretilen maden biriminin, tükenme

payı ilave edilmeden önceki maliyet bedeline bir katsayı uygulamak suretiyle bulunur. Petrol işletmelerinde genellikle kuyubaşı maliyeti üzerinden % 27.5 olarak kabul edilen nispi tükenme payı diğer nedenlerde daha düşüktür. Örneğin bakırda bu oran % 12.5'dir (53).

Petrol kanununun 104. maddesinde, nispi esasa göre tükenme payınının nasıl tespit edileceği gösterilmektedir. Bu madde hükmüne göre, vergilendirme dönemi içinde her bir münferid alanda üretilip, depolanan petrol birimi sayısı, her birimin kuyubaşı fiyatıyla çarpılarak tükenme payı bakımından o münferid alanın gayrisafi geliri bulunur. Gayrisafi gelirden münferid alana ait olmak üzere, devlete ödenmiş veya ödenecek devlet hissesi ve hakları indirilerek geri kalan bedelin % 27.5'i tükenme payı olarak kabul edilir. Bu suretle hesaplanan tükenme payı gayrisafi gelirden tükenme payı dışında kalan indirimler yapıldıktan sonra, kalan safi gelirin % 50'sini geçmez (54).

Konuyu bitirmeden önce, özellikle belirtmek gerekir ki, madenin çıkarılmasında kullanılan makina, alet ve edavatlar vergi usul kanununun ilgili hükümlerine göre amortisman tabii tutulmalıdır. Bu konu madenlerde amortisman ayırma konusundan farklıdır.

(53) Rüştü ERİMEZ, Değerleme ve Mali Tablolar, Üçer Matbaacılık, s.194, İstanbul/Nisan/1975.

(54) Rüştü ERİMEZ, a.g.e., s.201.

II- AMORTİSMANA TABİ DEĞERLERİN SATILMASI, SİGORTA TAZMİNATI
ALINMASI VE YENİLEME FONU AYRILMASI

A- Amortisman Tabi Değerlerin Satılması

Amortisman tabi değerlerin satılması halinde yapılacak işlemler V.U.K.'nin 328. maddesinde düzenlenmiştir. Amortisman tabi değerlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterindeki kayıtlı değerleri arasındaki fark kâr/zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest kazanç defteri tutan mükellefler (satıştan doğacak) bu farkı defterlerine hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağlardır.

Devir ve trampa satış hükmündedir".

Madde metninden de anlaşılacağı gibi, amortisman tabi iktisadi değerler satıldığı zaman, daha önceden ayrılan amortisman payı varsa bu da dikkate alınarak satıştan kâr ve zarar edildiği hesaplanıp kayıtlara geçirilmelidir.

Öte yandan, iktisadi değerlerin devri ve trampa satış hükmünde kabul edilmiştir. O halde trampa halinde dahi birikmiş amortisman dikkate alınarak hesaplama yapılmalıdır. Bu durumda trampada borçlar kanununun 232. maddesinde belirtildiği üzere satım kuralları uygulanacaktır. Trampa edenlerden her biri, vermeyi yükümlendiği nesne bakımından satıcı ve kendi-

sine verilmesi yükümlenilen nesne bakımından alıcı durumundadır. İktisadi kıymetin devrinde de satım kuralları uygulanacaktır (55).

Amortismanına tabi iktisadi değerlerin satışı halinde yapılacak işlemleri anlattıktan sonra, konuyu rakamsal bir örneklerle de açıklayabiliriz:

ÖRNEK

"A" Şirketi 1982 yılında 1.000.000.-₺'ye satın alarak aktifine dahil ettiği bir makinayı 1983 yılında 1.5 milyon ₺.sına satmıştır. Makinanın amortisman oranı % 10 olup, 1982 ve 1983 yıllarında 200.000.-₺. toplam amortisman ayrılmış bulunmaktadır. Satış sonrası ortaya çıkan kâr veya zararı aşağıdaki gibi hesaplayabiliriz (56).

Makinanın maliyet bedeli	1.000.000.₺.
Birikmiş amortisman	<u>- 200.000.₺.</u>
Makinanın envanter değeri	800.000.₺.
Makinanın satış bedeli	1.500.000.₺.
Makinanın envanter değeri	<u>- 800.000.₺.</u>
Satıştan elde edilen kâr	700.000.₺.

Bu satıştan zarar da doğabilirdi. Makinanın 600.000.₺.ye satıldığını varsayarsak, aşağıdaki gibi bir durum ortaya

(55) A.Abdullah DOĞAN, M.Cengiz ÜNLÜ ve Cahit DİLCE, a.g.e., s.77.

(56) Çetin BARDIZ, Amortismanına Tabi Malların Satılması, Vergi Sorunları Dergisi, 1983/4, s.20.

çıkar (57).

Makinanın maliyet bedeli	1.000.000.₺.
Birikmiş amortisman	<u>- 200.000.₺.</u>
Makinanın envanter değeri	800.000.₺.
Makinanın envanter değeri	800.000.₺.
Makinanın satış bedeli	<u>- 600.000.₺.</u>
Satıştan elde edilen zarar	200.000.₺.

Ortaya çıkan sonuç birinci sınıf defterlerde kâr/zarar hesabına, işletme defterine veya serbest meslek kazanç defterine tabi olanlar ise sonucu bir kaleme hasılat veya gider yazılır.

Amortismanına tabi iktisadi değerın satılmasında karşılaşılan önemli noktalar vardır. Bunlardan bazıları şunlardır;

a) Eğer, satılan iktisadi değer amortismanına tabi tutulmamışsa, bu durumda iktisadi değerın maliyet bedeli ile satış fiyatı arasındaki fark kâr veya zarar olarak kabul edilir.

b) Götürü usulde vergiye tabiyken, gerçek usulde vergilendirilenler götürülük döneminden devreden iktisadi kıymetlerin satılması halinde, birikmiş amortismanın dikkate alınması konusunda gerçek usule geçtikten sonra mükellefin amortisman ayırıp ayırmadığına bakmak gerekir. Eğer gerçek

(57) Çetin BARDIZ, a.g.m., s.20-21.

usulde vergilendirme döneminde amortisman ayrılmamışsa, bu takdirde götürü usule tabi olduğu yıllarda da amortisman ayrıldığı kabul edilerek satışın sonucu buna göre değerlendirilmelidir. Çünkü götürü usule esas matrah tesbitinde amortismanlar da bir gider unuru olarak dikkate alınmaktadır (58).

c) Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi değerlerin satılması halinde satılan iktisadi değerlere isabet eden değer artışları aynen birikmiş amortismanlar gibi dikkate alınırlar.

B- Sigorta Tazminatı Alınması

Amortismanına tabi malların sigorta tazminatı V.U.K.'nun 329. maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin birinci fıkrasına göre "yangın, deprem, sel ve su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyana uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı, bunların değerinden (amortismanlı olanlarda ayrılmış amortisman miktarı çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde, farkı kâr veya zarar hesabına geçirilir".

Yani değer kaybına uğrayan kıymetin kayıtlı değerinden, şayet ayrılmışsa ayrılan amortismanlar düşülür. Geriye kalan değer ile alınan sigorta tazminatı mukayese edilir. Mukayese

(58) A.Abdullah DOĞAN, M.Cengiz ÜNLÜ ve Cahit DİCLE, a.g.e., s.83.

sonucunda sigorta tazminatı kalan değerden fazla ise aradaki fark kâr, az ise zarar olarak geçirilir (59).

Ancak bu hükümlerin uygulanabilmesi için, amortisman tabi iktisadi kıymetin yangın, deprem, su basması gibi afetlere maruz kalması ve bir sigorta tazminatı konusunun ortaya çıkması gerekir. Örneğin teknik gelişme nedeniyle ekonomik ömrünü yitiren bir iktisadi kıymetin bu hükümlerden yararlanması mümkün değildir (60).

Konuyu bir örnekle de şöyle açıklayabiliriz (61):

"B" Şirketinin aktifinde kayıtlı olup, maliyet bedeli 50 milyon olan ilaçlama uçağı yangın geçirmiş olup, kazadan sonra uçağı sıfır değer biçilmiştir. Uçak 1981 yılında satın alınmış olup, kaza tarihi olan 1983 yılı dahil yılda % 20 oranında toplam 30 milyon lira amortisman ayrılmış bulunmaktadır. Sigorta şirketi, yapmış olduğu ekspertiz sonucunda 25 milyon lira sigorta tazminatı ödemeyi kararlaştırmıştır.

Bu olayın sonucunda ortaya çıkan kâr ve zararı aşağıdaki gibi hesaplayabiliriz:

Uçağın maliyet bedeli	50.000.000.₺.
Birikmiş amortisman	<u>-30.000.000.₺.</u>
Uçağın envanter değeri	20.000.000.₺.

(59) A.Abdullah DOĞAN, M.Cengiz ÜNLÜ ve Cahit DİCLE, a.g.e., s.87.

(60) Çetin BARDIZ, a.g.m. s.21.

(61) Çetin BARDIZ, a.g.m. s.22.

Alınan sigorta tazminatı	25.000.000.₺.
Uçağın envanter değeri	<u>-20.000.000.₺.</u>
Sağlanan kâr	5.000.000.₺.

Eğer, tazminat olarak 15.000.000.₺. alındığını varsayarsak, bu durumda aşağıdaki gibi bir tablo ortaya çıkacaktır.

Uçağın maliyet bedeli	50.000.000.₺.
Birikmiş amortisman	<u>-30.000.000.₺.</u>
Uçağın envanter değeri	20.000.000.₺.
Alınan sigorta tazminatı	15.000.000.₺.
Uçağın envanter değeri	<u>-20.000.000.₺.</u>
Uğranılan zarar	5.000.000.₺.

Alınan sigorta tazminatlarını bilanço esasına göre defter tutan mükellefler kâr/zarar hesabına sonucu kaydederler. İşletme hesabına göre defter tutan mükellefler ise, sonucu bir kalemde gider veya hasılat olarak yazarlar.

V.U.K.'nun 330. maddesi de sigorta tazminatlarıyla ilgilidir. Söz konusu madde şöyledir:"Emtia, zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde hasır nedeniyle alınan sigorta tazminatları söz konusu değerlerin maliyet bedellerinden fazla ise aradaki fark bilanço esasına göre defter tutuluyorsa kâr, işletme hesabı esasına göre defter tutuluyorsa, tazminatın tamamı gelir yazılır".

V.U.K.'nun 329. maddesinin ikinci fıkrasına göre, alınan fazlalık sigorta tazminatları söz konusu amortismanına tabi iktisadi değerlerin yenilenmesi amacıyla pasifte bir hesapta üç yıl süreyle tutulabilir. Ancak Danıştay'ın bir kararına göre hasara uğrayan emtia için alınan sigorta tazminatlarından fazla (kâr) kısmı yenileme fonu hesabına intikal ettirilemez (Dş.4.D. 9/6/1982 gün ve E. 1982/215, K.1982/-2586 sayılı kararı).

C- Yenileme Fonu Ayrılması

Yenileme fonu vergi usul kanununun 328 ve 329. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre amortismanına tabi iktisadi değerlerin satışından ve doğal afetler sonucu alınan tazminatlardan doğan kârların yenileme fonu olarak ayrılabilmesi için aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi gerekir:

a) Yenileme fonu, ancak bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ayırabilirler. Çünkü V.U.K.'nun 328. maddesinde de belirtildiği gibi "satıştan doğan kâr veya tazminat fazlasının pasifte geçici bir hesapta en fazla üç yıl süreyle tutulacağı" açıkça belirtilmiştir. Bu nedenle, işletme hesabı esasına göre defter tutanlarla serbest meslek kazanç defteri tutanlar yenileme fonu ayıramazlar. Bu konuda Danıştay'ında kararı mevcuttur (Bkz. Dş.4.D. 19/01/1982 gün ve E. 1981/-306, K. 1982-100 sayılı kararı).

b) Sabit kıymetin yenilenmesinin zorunlu olması veya işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş bulunması.

Elde edilen kâr yenileme fonu olarak ayrılabilmesi için, söz konusu iktisadi değer yenilenmesinin işletme açısından zorunlu olması veya işletmeyi idare edenlerin eldeki fonu aynı tüzden bir iktisadi değer alınmasına karar vermesi ve bu konuda somut girişimlerde bulunması gerekir.

Burada aynı türden bir iktisadi değer denilmesinden amaç, satılan veya hasara uğrayan sabit değer yerine konacak ve aynı işlevi görecektir bir iktisadi değer olması istenmektedir (62).

c) Yenileme fonu pasifte en fazla üç yıl süreyle beletilebilir.

Sabit kıymetlerin satışı veya sigorta tazminatı nedeniyle yenileme fonuna ayrılan meblağlar, yenileme giderlerini karşılamak amacıyla azami üç yıl süreyle pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Ancak her ne sebeple olursa olsun bu süre içerisinde kullanılmamış olan fonlar üçüncü yılın sonunda o yılın matrahına eklenir (63).

Buradaki üç yıllık süre söz konusu iktisadi değer satışından veya sigorta tazminatının alınmasından doğan kârın elde edildiği yıldan başlar, üçüncü yılın bitiminde sona erer. Örneğin, 5/6/1990 tarihinde satılan veya sigorta tazminatı alınması sonucu elde edilen kâr söz konusu iktisadi değer

(62) O.S.KOCAHANOĞLU, Naci YÜKSEL, a.g.e., s.119.

(63) O.S.KOCAHANOĞLU, Naci YÜKSEL, a.g.e., s.120.

yenilenmesi için pasifte yenileme fonu hesabına alındığını varsayalım. Söz konusu meblağ, en fazla 1992 yılı sonuna kadar yenileme fonu hesabında bekletilebilir. Bu tarihe kadar kullanılmayan fon, 1992 yılı kârına eklenmesi gerekir.

III- AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu kısımda, mükelleflerin değişik amortisman yöntemlerinin kullanılması halinde sağlayacakları vergi avantajı üzerinde duracağız.

Önce, 1983 yılında yürürlüğe konulan ve 1984 yılında da fiilen uygulanabilir hale getirilen yeniden değerlendirme konusu üzerinde durmak uygun olur. Çünkü amortisman ayırma işlemiyle yeniden değerlendirme arasında önemli bir yakınlık söz konusudur. Bu nedenle yeniden değerlendirme işlemi özet olarak açıklamak gerekir.

Yeniden değerlendirme işleminin amacını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz; İşletme bilançolarında yer alan iktisadi değerler kayıtlı değerleri ile gerçek değerleri arasında enflasyon nedeni ile ortaya çıkan farklılıkların giderilmesi, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortisman ayırma işlemi, reele yakın değerler üzerinden yapılması, yeniden değerlendirme işlemiyle mümkün olabilmektedir.

Ayrıca, yeniden değerlendirme işlemi ile fiktif kârların oluşması önlenmediği gibi amortisman tabi iktisadi değerlerin

yenilenmesi için gerekli fonlar reele yakın olarak sağlanması olasıdır.

Ancak, yeniden değerlendirme işleminin uygulanabilmesi için bazı ön koşullar gereklidir. Özet olarak, bir iktisadi değer için yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulabilmesi için, söz konusu iktisadi değer aktifte kayıtlı bulunması, işletmede fiilen kullanılması ve iktisadi değer kanunen amortisman tabi olması gerekir.

Ayrıca yeniden değerlendirme işlemini yapacak olan mükellefin mutlaka bilanço esasına göre defter tutması gerekiyor (★).

ÖRNEK

Mükellef X 1989 yılında işletmede kullanılmak üzere 15.000.000 TL.lık makina satın almıştır. Mükellef X bilanço esasına göre defter tutmakta ve 1990 yılında da net olarak 15.000.000 Tl. kâr elde etmiştir. Ayrıca mükellefimiz 1989 yılında % 20 oranında normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırdığını varsayıyoruz.

Örneğimizi kurumlar ve gelir vergisi oranlarına göre yeniden değerlendirme işlemini de dikkate alarak değerlendirip, sağlanan vergi avantajını hesaplayacağız.

(★) Bkz. Ayrıntılı bilgi için Yılmaz ÖZBALCI, V.U.K. Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985.

a) Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Amortisman Ayırma Yöntemlerinin Değerlendirilmesi

Konuya girmeden önce kurumlar vergisi oranının hal-ka açık şirketlerde ve kalkınmada öncelikli yörelerde değiştiğini belirterek, örneğin çözümünde % 46 oranını esas alacağız.

Buna göre mükellef X eğer amortisman ayırma işlemini yapmazsa ödeyeceği vergi $15.000.000 \times 0.46 = 6.900.000.₺$ olacaktır.

Konunun başında da belirttiğimiz gibi mükellef X 1989 yılında % 20 oranında normal amortisman, % 40 oranı üzerinden de azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmıştır. Buna göre 1990 yılı için amortisman tabi iktisadi değer maliyet bedeli yeniden değerlendirme sonucu aşağıdaki gibi olacaktır.

$15.000.000 \times 0.20 = 3.000.000.₺$ amortisman ayrılmıştır. 1990 yılı için yeniden değerlendirme oranı % 55.5 olduğuna göre

$15.000.000 - 3.000.000 = 12.000.000 \times 0.55,5$
 $= 6.660.000 + 12.000.000 = 18.660.000.₺$ amortismanın uygulanacağı maliyet bedeli olur.

1989 yılında ayrılan amortisman miktarı $3.000.000.₺$ olduğuna göre, yeniden değerlendirme sonucu $3.000.000.₺$ kısımda;

$3.000.000 \times 0.55,5 = 1.665.000 + 3.000.000 = 4.665.000.₺$ olur.

Yeniden değerleme sonucu amortismana tabi iktisadi değerin toplam maliyet bedeli:

$$18.660.000 + 4.665.000 = 23.325.000 \text{ ₺. } \text{olmaktadır.}$$

Mükellef X 1989 yılında azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmış olabileceğini dikkate alarak yeniden değerleme işlemini bu yönteme göre uygulamaya çalışalım (amortisman oranı % 40'dır):

$15.000.000 \times 0.40 = 6.000.000 \text{ ₺.}$ amortisman ayrılmış olması gerekir. 1990 yılı için yeniden değerleme oranı % 55.5 olduğuna göre:

$$\begin{aligned} 15.000.000 - 6.000.000 &= 9.000.000 \times 0.55,5 \\ &= 4.995.000 + 9.000.000 = 13.995.000 \text{ ₺. } \text{amortismanın} \\ &\text{uygulanacağı bedeldir.} \end{aligned}$$

1989 yılında azalan bakiyeler yöntemine göre 6.000.000 ₺. amortisman ayrıldığını kabul edersek, yeniden değerleme sonucu bu miktar da,

$$\begin{aligned} 6.000.000 \times 0.55,5 &= 3.330.000 + 6.000.000 \\ &= 9.330.000 \text{ ₺. } \text{olmaktadır.} \end{aligned}$$

Amortismana tabi iktisadi kıymetin yeniden değerleme sonucunda toplam maliyet bedeli;

$$13.995.000 + 9.330.000 = 23.325.000 \text{ ₺. } \text{olmaktadır.}$$

Şimdi amortisman ayırma yöntemlerini örneğimize göre kurumlar vergisi açısından değerlendirmeye çalışalım.

1) Normal Amortisman Ayırma Yöntemi

Mükellef X yeniden değerlendirme işlemi sonucunda amortismanına tabi iktisadi değerini yukarıda yaptığımız işlemler sonucunda 23.325.000.₺. olarak hesapladık. Buna göre mükellef X 1990 yılında;

$23.325.000 \times 0.20 = 4.665.000.₺.$ lık amortisman ayırması gerekiyor. Bu durumda örneğimizdeki mükellefin 1990 yılında ödeyeceği kurumlar vergisi miktarı da aşağıdaki gibi olacaktır;

Mükellefin 1990 yılı kârı	15.000.000.-
1990 yılında ayrılan amortisman	<u>-4.665.000.-</u>
Kurumlar vergisi matrahı	10.335.000.-

Ödenmesi gereken kurumlar vergisi de;

$$10.335.000 \times 0.46 = 4.754.100.₺.dır.$$

Mükellef X amortisman ayırmak suretiyle sağladığı vergi avantajı ise;

$$15.000.000 \times 0.46 = 6.900.000 - 4.754.100 \\ = 2.145.900.₺.dir.$$

2) Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma

Azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırma, önceki sayfalarda da anlattığımız gibi, % 50 oranını aşmamak koşuluyla normal amortisman oranının iki katı üzerinden amortisman ayırma olanağı vermektedir.

Buna göre mükellef X 1990 yılında azalan bakiyeler yöntemi ile ayırabileceği amortisman miktarı, yeniden değerlendirme sonucunda bulunan, amortisman tabi iktisadi değer maliyet bedeliyle, amortisman oranının (% 40) çarpımıyla hesaplanır.

Bu durumda mükellef X 1990 yılında, $13.995.000 \times 0.40 = 5.598.000$.T. amortisman ayırabilir. Ayrılan amortismanın sağladığı vergi avantajı ise, şu şekilde hesaplanır:

Mükellef X 1990 yılı kârı	15.000.000.-
1990 yılında ayrılan amortisman	<u>5.598.000.-</u>
Kurumlar vergisi matrahı	9.402.000.-

Mükellef X 1990 yılında ayırdığı amortisman ile sağladığı vergi avantajı ise;

$$5.598.000 \times 0.46 = 2.575.080 \text{ T. dir.}$$

Örneğimizin çözümünde de görüldüğü gibi, yeniden değerlendirme ve amortisman uygulaması sonucunda kişiler belli oranlarda vergi avantajı, başlangıçta sağlamaktadırlar. Örnekteki rakamları büyümesi sonucunda sağlanacak olan vergi avantajının artacağı da doğaldır.

b) Gelir Vergisi Kanununa Göre Amortisman Ayırma Yöntemlerinin Değerlendirilmesi

Konuda bütünlük sağlamak açısından başlangıçta verdiğimiz örneğin aynısını burada, gelir vergisine tabi kişilerin, normal ve azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayırdık-

larını kabul ederek, sağlayacakları vergi avantajının hesaplanmasında da kullanacağız. Böylelikle, kurumlar vergisine tabi kişilerle de karşılaştırma olanağı sağlayacağız.

1) Normal Amortisman Ayırma Yöntemi

Bilindiği gibi normal amortisman yöntemi ile amortisman ayırma, amortisman tabi iktisadi değerlerin maliyet bedeli ile belirlenen oranın (örneğimizde % 20) çarpımıyla olmaktadır.

Örneğimizde 1990 yılında yeniden değerlendirme sonucu bulunan 23.325.000.₺. maliyet bedeli üzerinden hesaplanan 4.665.000.₺. amortisman ayrılacağı belirtilmişti. Buna göre mükellef X gelir vergisine tabi olarak, ayırdığı amortisman miktarının kendisine sağlayacağı vergi avantajını hesaplayalım:

Mükellef X 1990 yılı kârı	15.000.000.-
1990 yılında ayrılan amortisman	<u>- 4.665.000.-</u>
Gelir vergisi matrahı	10.335.000.-

Mükellef X amortisman ayırmadığını kabul edersek; ödeyeceği gelir vergisi miktarı,

$$12.000.000 \times 0.25 = 3.000.000.-$$

$$3.000.000 \times 0.30 = \underline{+ 900.000.-}$$

$$3.900.000.-₺. \text{ olur.}$$

Ancak, ayrılan amortisman sonucu bu miktar;

$10.335.000 \times 0.25 = 2.583.750.$ ₺.dir. Sağlanan vergi avantajı ise;

$$3.900.000 - 2.583.750 = 1.316.250.$$
 ₺. olacaktır.

2) Azalan Bakiyeler Yöntemi İle Amortisman Ayırma

Mükellef X yeniden değerlendirme sonucu, bulunan 13.995.000.-₺. maliyet bedeli üzerinden azalan bakiyeler yöntemiyle, 5.598.000.-₺. amortisman ayırabileceğini hesaplamıştık.

Ayrıca, mükellef X amortisman ayırma işlemini yapmadığı takdirde, 3.900.000.-₺. gelir vergisi ödeyeceğini de belirlemiştik.

Buna göre mükellef X azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayırdığını kabul edersek;

Mükellef X'in 1990 yılı kârı	15.000.000.-
1990 yılında ayrılan amortisman	<u>- 5.598.000.-</u>
Gelir vergisi matrahı	9.402.000.-₺. olur.

Bu durumda mükellef X

$9.402.000 \times 0.25 = 2.350.000.$ ₺. gelir vergisi ödemesi gerekir. Sağladığı vergi avantajı ise; $3.900.000 - 2.350.500 = 1.549.500.$ ₺. olacaktır.

Örneğimizdeki yeniden değerlendirme ve amortisman uygulaması sonucunda da görüldüğü gibi, söz konusu uygulamaların kişilere belli miktarlarda vergi avantajı sağlamaktadır. Ancak,

sağlanan vergi avantajı, kişilerin elde ettikleri kârlar ve amortisman tabi iktisadi değerlerin miktarıyla yakın ilişkilidir. Yani kâr oranıyla, ayrılacak olan amortisman miktarı ne kadar fazla olursa kişilerin sağlayacağı vergi avantajı da daha fazla olacaktır. Fakat kalkınmada öncelikli yörelerde ve halka açık şirketlerde kurumlar vergisi oranı daha düşük olduğu için (% 20-30), doğal olarak (konumuz anlamında) sağlanacak olan vergi avantajı da daha az olacaktır. Örneğimizin çözümünde de görüleceği gibi yeniden değerlendirme işlemi sonucunda, sağlanan vergi avantajı miktarı artmakla birlikte söz konusu amortisman tabi iktisadi değerlerin ileride satılma olasılığı da gözönünde bulundurulmalıdır. Çünkü, bu satıştan yüksek oranda kâr elde edilebilir ve bunun da vergisi oldukça fazla olabilir.

Vergi avantajı sağlayan amortisman ayırma yöntemlerinin gelir ve kurumlar vergisi açısından değerlendirilmesi konusunu daha anlaşılır hale getirebilmek için, dört yıllık bir süreyi kapsayan başka bir örneği ele alarak, sonuç rakamlarını tablolar halinde bir araya getirip, böylelikle karşılaştırma yapma olanağını da sağlayacağız.

ÖRNEK

Mükellef A, B kurumlar vergisine, C, D ise gelir vergisine tabi olup, mükellef A, C normal amortisman yöntemiyle amortisman ayırmakta, mükellef B, D ise azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmaktadır. Her dört mükellefinde

150.000.000.-T. amortismanına tabi iktisadi değeri mevcut olup, söz konusu iktisadi değerler 1987 yılında aktife alınmış ve bu tarihten itibaren amortisman ayırma ve yeniden değerlendirme işlemine başlanmıştır. Mükelleflerin kâr miktarları da aşağıdaki gibidir;

<u>Yıllar</u>	<u>Mükellef D ve B nin Kârı</u>	<u>Mükellef A ve C nin Kârı</u>
1987	30.000.000.-	15.000.000.-
1988	40.000.000.-	25.000.000.-
1989	60.000.000.-	40.000.000.-
1990	90.000.000.-	60.000.000.-

Tablodaki değerler, başlangıçtaki örneğimizin çözüm yöntemi izlenerek bulunmuştur. Mükellefler amortisman ayırma ve yeniden değerlendirme işlemini yapmamış olsalardı, ödeyecekleri vergi miktarları da Tablo V ve VI ayrıca gösterilmiştir. Söz konusu tabloların yardımıyla, sağlanan vergi avantajlarının mükellefler arasında karşılaştırma yapmakta mümkündür.

Tablo -I-

Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Sağlanan Vergi Avantajı
Kurumlar Vergisine Tabi "A" Mükellefinin Normal Amortisman
Yöntemiyle Amortisman Ayırarak Sağladığı Vergi Avantajı

Yıllar	Amortismanına Tabi İkt.Değr.	Yeniden Değr. Değr.Art.Fonu	Ayrılan Amortisman	İşletmenin Kârı	Ödenen Vergi	Sağlanan Vergi Avant.
1987	50.000.000.-	-	10.000.000.-	15.000.000.-	2.300.000.-	4.600.000.-
1988	81.600.000.-	31.600.000.-	16.320.000.-	25.000.000.-	3.992.800.-	7.507.200.-
1989	139.046.400.-	57.446.400.-	27.809.280.-	40.000.000.-	5.607.731.-	12.792.269.-
1990	216.217.150.-	77.170.752.-	43.243.430.-	60.000.000.-	7.708.023.-	19.891.977.-
		166.217.152.-	97.372.710.-	140.000.000.-	19.608.554.-	44.791.446.-

- Amortisman oranı %20 olarak alınmıştır.
- Kurumlar vergisi oranı her yıl için % 46 olarak alınmıştır.
- Amortismanına tabi iktisadi değerlerin 1987 yılında aktife alındığı kabul edilmiştir.
- Yeniden değerlendirme katsayıları, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından yayınlanan rakamlardır. (1988 yılı için %63.2, 1989 yılı için %70.4, 1990 yılı için %55.5)

Tablo -II-

Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Sağlanan Vergi Avantajı

Kurumlar Vergisine Tabi "B" Mükellefinin Azalan Bakiyeler

Yöntemiyle Amortisman Ayırarak Sağladığı Vergi Avantajı

Yıllar	Amortismanına Tabi İkt.Değr.	Yeniden Değr. Değr.Art.Fonu	Ayrılan Amortisman	İşletmenin Kârı	Ödenen Vergi	Sağlanan Vergi Avant.
1987	50.000.000.-	-	25.000.000.-	30.000.000.-	2.300.000.-	11.500.000.-
1988	56.600.000.-	31.600.000.-	28.300.000.-	40.000.000.-	5.382.000.-	13.018.000.-
1989	110.746.400.-	57.446.400.-	55.373.200.-	60.000.000.-	2.128.328.-	25.471.672.-
1990	160.843.950.-	77.170.752.-	80.421.975.-	90.000.000.-	4.405.892.-	36.994.108.-
		166.217.152.-	189.095.175.-	220.000.000.-	14.216.220.-	86.983.780.-

- Amortisman oranı %50 olarak alınmıştır.
- Kurumlar vergisi oranı her yıl için %46 olarak alınmıştır.
- Amortismanına tabi iktisadi değerlerin 1987 yılında aktife alındığı kabul edilmiştir.
- Yeniden değerlendirme katsayıları, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından yayınlanan rakamlardır. (1988 yılı için %63.2, 1989 yılı için %70.4, 1990 yılı için %55.5).

Tablo -III-

Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Sağlanan Vergi Avantajı

Gelir Vergisine Tabi "C" Mükellefinin Normal Amortisman Yöntemiyle

Amortisman Ayırarak Sağladığı Vergi Avantajı

Yıllar	Amortismana Tabi İkt.Değr.	Yeniden Değr. Değr.Art.Fonu	Ayrılan Amortisman	İşletmenin Kârı	Ödenen Vergi	Sağlanan Vergi Avant.
1987	50.000.000.-		15.000.000.-	15.000.000.-	1.250.000.-	2.650.000.-
1988	81.600.000.-	31.600.000.-	16.320.000.-	25.000.000.-	2.170.000.-	4.780.000.-
1989	139.046.400.-	57.446.400.-	27.809.280.-	40.000.000.-	3.057.216.-	9.142.784.-
1990	216.217.150.-	77.170.752.-	43.243.430.-	60.000.000.-	4.424.971.-	15.373.029.-
		166.217.152.-	102.372.710.-	140.000.000.-	10.904.187.-	31.945.813.-

- Amortisman oranı %20 olarak alınmıştır.
- Gelir vergisi oranı olarak, 3689 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucunda 1990 yılı için belirlenen oranlara göre vergi hesaplanmaları yapılmıştır.
- Amortisman tabi iktisadi değerlerin 1987 yılında aktife alındığı, kabul edilmiştir.
- Yeniden değerlendirme katsayıları, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından yayınlanan rakamlardır. (1988 yılı için %63.2, 1989 yılı için %70.4, 1990 yılı için %55.5).

Tablo -IV-

Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Sağlanan Vergi Avantajı

Gelir Vergisine Tabi "D" Mükellefinin Azalan Bakiyeler Yöntemiyle

Amortisman Ayırarak Sağladığı Vergi Avantajı

Yıllar	Amortisman Tabi İkt.Değr.	Yeniden Değr. Değr.Art.Fonu	Ayrılan Amortisman	İşletmenin Kârı	Ödenen Vergi	Sağlanan Vergi Avant.
1987	50.000.000.-	-	25.000.000.-	30.000.000.-	1.250.000.-	7.450.000.-
1988	56.000.000.-	31.600.000.-	28.300.000.-	40.000.000.-	2.925.000.-	9.275.000.-
1989	110.746.400.-	57.446.400.-	55.373.200.-	60.000.000.-	1.156.700.-	18.643.300.-
1990	160.843.950.-	77.170.752.-	80.421.975.-	90.000.000.-	2.394.506.-	29.405.494.-
		166.217.152.-	189.095.175.-	220.000.000.-	7.726.206.-	64.773.794.-

- Amortisman oranı %50 olarak alınmıştır.
- Gelir vergisi oranı olarak, 3689 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucunda 1990 yılı için belirlenen oranlara göre vergi miktarı hesaplanmıştır.
- Amortisman tabi iktisadi değerlerin 1987 yılında aktife alındığı kabul edilmiştir.
- Yeniden değerlendirme katsayıları, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından yayınlanan rakamlardır. (1988 yılı için %63.2, 1989 yılı için %70.4, 1990 yılı için %55.5).

Tablo -V-

Normal Amortisman Yöntemiyle Amortisman (Yeniden Değerleme İşlemini de Yaparak)
Ayıran Mükellef "A" ve "C" nin Sağladıkları Vergi Avantajları

Yıllar	Kurumlar Vergisine Tabi Mükellef "A" nın Sağladığı Vergi Avantajı			Gelir Vergisine Tabi Mükellef "C" nin Sağladığı Vergi Avantajı		
	Ödenmesi Gereken Vergi	Ödenen Vergi	Sağlanan Vergi Avant.	Ödenmesi Gereken Vergi	Ödenen Vergi	Sağlanan Vergi Avant.
1987	6.900.000.-	2.300.000.-	4.600.000.-	3.900.000.-	1.250.000.-	2.650.000.-
1988	11.500.000.-	3.992.800.-	7.507.200.-	6.950.000.-	2.170.000.-	4.780.000.-
1989	18.400.000.-	5.607.731.-	12.792.269.-	12.200.000.-	3.057.216.-	9.142.784.-
1990	27.600.000.-	7.708.023.-	19.891.977.-	19.800.000.-	4.426.971.-	15.373.029.-
	64.400.000.-	19.608.554.-	44.791.446.-	48.850.000.-	10.904.187.-	31.945.813.-

- Her iki mükellefinde yıllar itibariyle kâr rakamları aynıdır.

- Her iki mükellefin amortismanına tabi iktisadi değeri 50.000.000.- TL olup; 1987 yılında aktife alınmıştır.

Tablo -VI-

Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman (Yeniden Değerleme İşlemini de Yaparak)
Ayıran Mükellef "B" ve "D" nin Sağladıkları Vergi Avantajı

Yıllar	Kurumlar Vergisine Tabi Mükellef "B" nin Sağladığı Vergi Avantajı			Gelir Vergisine Tabi Mükellef "D" nin Sağladığı Vergi Avantajı		
	Ödenmesi Gereken Vergi-	Ödenen Vergi	Sağlanan Vergi Avant.	Ödenmesi Gereken Vergi-	Ödenen Vergi	Sağlanan Vergi Avant.
1987	13.800.000.-	2.300.000.-	11.500.000.-	8.700.000.-	1.250.000.-	7.450.000.-
1988	18.400.000.-	5.382.000.-	13.018.000.-	12.200.000.-	2.925.000.-	9.275.000.-
1989	27.600.000.-	2.128.328.-	25.471.672.-	19.800.000.-	1.156.700.-	18.643.300.-
1990	41.400.000.-	4.405.892.-	36.994.108.-	31.800.000.-	2.394.506.-	29.405.494.-
	101.200.000.-	14.216.220.-	86.983.780.-	72.500.000.-	7.726.206.-	64.773.794.-

- Her iki mükellefin yıllar itibariyle kâr rakamları aynıdır.

- Her İki mükellefin amortismanına tabi iktisadi değeri 50.000.000.- TL olup, 1987 yılında aktife alınmıştır.

IV- AMORTİSMANLARIN VERGİ TEŞVİK TEDBİRİ OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergicilik alanında, gerek teori gerekse pratikte, vergi teşvik tedbirleri bilhassa yirminci yüzyılda üzerinde en fazla durulan konulardan biridir. Özellikle gelişme halindeki memleketler, sermaye terakümü ve teşekkülünde ve yatırılabilir fonların arzulanan alanlara yöneltmesinde vergileme tedbirlerinden büyük ölçüde faydalanmak durumundadırlar (64).

Vergiler günümüzde modern devletin gerçekleştirmek istediği birçok amaca ulaşmada bir araç olarak kullanılabilir. Devlet ekonomik istikrarı sağlamak, gelir dağılımını iyileştirmek ve ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamak için maliye politikasının araçları olan kamu harcamaları ve kamu borçlanması ile vergiyi sık sık kullanmaktadır (65).

A- Vergi Teşvik Kavramı ve Tanımı

Sözlük anlamı olarak vergi; kamu hizmetlerine harcamak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı madde fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı paradır. Teşvik ise; isteklendirme, özendirme anlamına gelmektedir (66).

(64) İlhan UÇKUN, Türkiye'de Vergi Politikası ve Meseleleri, İstanbul 1969, s.45.

(65) Ziyaettin BİLDİRİCİ, Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Tedbirleri, A.U.İkt. ve İd. Bil.Fak.Yayını, Eskişehir 1989, s.3.

(66) Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlüğü, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurulu Yayını, Yeni Baskı.

Vergi teşviki; belirli bir kazanç veya iradın vergiden istisna edilmesi veya işletmelerin vergilerini çeşitli yollarla erteleme olanaklarıdır (67) diye tanımlayabiliriz.

Literatürde vergi teşvikleri kuramına yaklaşım genelde iki açıdan olmaktadır. Bunların birincisinde olaya yatırımcı açısından yaklaşmakta ve vergi yükünün azalması nedeniyle bir gelir olarak düşünülmektedir. İkinci yaklaşım ise; vergi teşviğine devlet tarafından bakılarak, bu teşvikle belirli kaynaklardan vergi geliri elde edilecek iken, bu vergiden vazgeçilmesi nedeniyle bir gider veya kayıp olarak değerlendirilmektedir.

B- Vergi Teşvik Tedbirlerinin Çeşitleri

Vergi teşvik tedbirleri, genel olarak belli bir ekonomik politikanın öngördüğü hedeflere ulaşılması için alınması gerekli tedbirler olarak değerlendirilmektedir. Ekonomik politikaların hedefleri, ülkeden ülkeye, bölgeden bölgeye ve sektörden sektöre değişebilir. Buna rağmen ekonomik hedefleri gerçekleştirmek için uygulanacak teşvik politikalarını özet olarak şu şekilde sıralayabiliriz (68):

- 1) Tasarrufların teşviki,
- 2) Sermaye teşekkülü ve terakümünün teşviki,

(67) Ziyaettin BİLDİRİCİ, a.g.e., s.10.

(68) İlhan UÇKAN, a.g.e., s.47.

3) Tasarruf edilerek sermaye haline inkilap eden fonların yatırımlara tahsil edilmesinin teşviki,

- i. Prodüktif sınai yatırımlarının teşviki,
- ii. İhracatın teşviki,
- iii. Turizmin teşviki.

4) Gemi inşaatı ve dış deniz nakliyatının teşviki.

Belirlenen ekonomik hedeflere ulaşabilmek için alınması gereken teşvik politikalarını özet olarak sıraladıktan sonra, bu teşvik politikalarının, vergi politikasıyla desteklenebilmesi için gereken vergi teşvik tedbirlerini de özet olarak şöyle sıralayabiliriz (69).

- 1) Vergi istisnası,
- 2) Hızlandırılmış amortisman,
- 3) Vergi kredisi,
- 4) Yatırım indirimi,
- 5) Yatırım rezervi,
- 6) Vergi oranı indirimi.

Vergi teşvik tedbirleri ve uygulaması ülkelerarasında farklılık gösterebilmektedir. Çünkü ülkelerin ekonomik hedefleri de değişebilmektedir. Vergi teşvik tedbirleri arasında sayılan amortismanları ayrıntılı bir şekilde inceleyelim.

(69) Ziyaettin BİLDİRİCİ, a.g.e., s.10.

C- Amortismanların Bir Teşvik unsuru olarak Değerlendirilmesi

Teşvik edici vergi politikası devletin iktisadi hayata müdahale etmek için kullandığı vasıtalarından biridir (70). Amortismanlar da vergi politikasının önemli araçlarından biri olduğu için, aynı zamanda vergi teşvik tedbirlerinin de önemli bir unsurudur.

Ayrıca, amortismanlar ile yatırımlar arasında organik bir bağıntı mevcuttur. Bu nedenle A.B.D.lerine kadar sanayileşmiş en ileri memleketlerde dahi amortismanlardan gereği gibi faydalandıkları görülür. Amortismanlar sisteminden yatırıma teşvik politikası olarak şu şekilde faydalanılırlar (71).

1) Amortisman oranları, işletmeciliğe uygun akıcı ve yumuşak bir sisteme göre tespit edilir ve uygulanır,

2) Hızlandırılmış amortisman sistemi uygulanır,

3) Munzam veya ilâve amortisman usulü uygulanır. Yani normal amortismanın yanında, ayrıca fazladan yüksek oranlarda özel amortismanlar uygulanır.

Amortisman uygulaması, işletmeler açısından aşağıda belirtilen sonuçları doğurur (72):

(70) İsmail TÜRK, İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası, A.U.Siyasal Bil.Fak.yayını, Ankara, 1961, s.81.

(71) Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt V, İstanbul 1971, s.313.

(72) Öztin AKGÜÇ, Vergilerimizin Yatırım Kararları Üzerindeki Etkileri, Vergilerimizin İşletmelerin Yatırım ve Finansman Kararlarına Etkileri, adlı seminerden, İstanbul 1975, s.33-34.

1) Her dönemi için hesaplanan amortisman tutarı, ilgili hesap döneminin faaliyet sonucunu, diğer bir deyişle kâr veya zarar durumunu etkiler.

2) Amortismanlar bir gider olarak vergi matrahı hesaplanırken dikkate alındığından, kârlı işletmelerde bir vergi tasarrufu sağlayarak, ödenecek gelir veya kurumlar vergisi tutarını azaltır.

3) Amortismanların vergi tasarrufu yaratması, diğer bir deyişle, işletmelerin vergi otoritelerine devredecekleri kâr payı tutarını azaltması, işletmenin elinde kullanılabilir, yeniden yatırılabilir kaynak hacmini arttırır.

4) Uygulanan amortisman yöntemi, işletmenin gerçekleştireceği yatırımların kârlılık oranını, dolayısıyla yatırım kararlarını etkiler.

5) Verginin, girişimcilerin risk alma konusundaki frenleyici etkisini azaltabilir.

6) Amortismana tabi varlığın yenilenmesinin gerektiği anda, birikmiş amortisman karşılıklarının, yenileme için yeterli olup olmasını tayin eder.

Amortismanların yukarıda belirtilen etkileri, uygulanan amortisman yöntemine ve amortismana esas olan değerlerin hesaplanmasına bağlıdır.

Modern amortisman anlayışına göre amortismanlar, sermaye teşekkül ve terakümünde yatırımları teşvikte kullanılabilecek en önemli araçlardan biridir. Mevzuatımıza 1963 yılında girmiş bulunan "Azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırma" yöntemi birçok ülkede uygulanan modern bir amortisman şeklidir. Bu yöntemin amacı, bir taraftan işletmelerin ilk kuruluş yıllarında maruz buldukları likidite sıkıntısını hafifletmek, diğer taraftan da eskimiş ve modası geçmiş aktif değerlerin süratle yenileriyle değiştirilmesine imkan vermektedir (73).

Vergi kanunlarında yer alan azalan bakiyeler yöntemi, bir nevi hızlandırılmış amortisman olarak değerlendirilmektedir.

Hızlandırılmış amortisman ise; yatırımcıya yatırım maliyetini daha kısa bir zamanda geri alma olanağı ve ayrıca, vergi kazancı da yaratmaktadır. Böylece yatırımcı, yeni yatırımlara gitmesi için bir nevi teşvik tedbirinden yararlanmaktadır (74).

Hızlandırılmış amortisman yöntemi girişimciye makine, teçhizat v.s.'ye yatırdığı kapitali kısa sürede kurtarma ola-

(73) Bülend ÇAYCIK, Vergi Sistemimizde Koruma ve Teşvik Esasları, İ.Ü.İktisat Fak.Maliye Enstitüsü yayınları, İstanbul 1968, s.81.

(74) Aykut HEREKMEN, Türkiye'de Yatırımları Teşvik Tedbirleri, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi yay. Ankara 1973, s.31.

nağı vermesi, dolayısıyla rizikoyu azaltması ve yeni yatırılabilir fonlar sağlaması bakımından önem taşır (75).

Gelişmekte olan ülkelerde sermaye kıt bir üretim faktörü olduğu ve faiz haddi de genellikle yüksek bir seviyede bulunduğundan, yatırımların itfasını hızlandıracak ve dolayısıyla firmaların dahili fonlarını arttıracak herhangi bir önlem büyük faydalar sağlayacaktır (76).

Ayrıca, şu husus da belirtilmelidir ki, hızlandırılmış amortismandan en büyük avantajı sağlayacak olan işletmeler devamlı bir şekilde net yatırım yapmayı kendilerine amaç edinenlerdir. Hal böyle olunca statik ve gerileyen firmalar kâr elde etmeye devam etseler bile bu metodun nimetlerinden faydalanamazlar. Kalkınmanın gerçekleştirilmesinde büyük ölçüde rol oynayan faktörün net yatırımlar olduğu hatırlanacak olursa hızlandırılmış amortisman sadece kârlı firmaları veya yatırımları öngören diğer özendirici önlemlere nazaran az gelişmiş ülkeler yöneticileri elinde daha etkin bir araç olduğu kendiliğinden ortaya çıkar (77).

(75) Arif NEMLİ, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, İstanbul 1979, s.144.

(76) Arif NEMLİ, a.g.e., s.148.

(77) Arif NEMLİ, a.g.e., s.148.

V- GELİŞMİŞ ÜLKELERDE AMORTİSMAN UYGULAMASI

Buraya kadar, V.U.K. çerçevesinde ülkemizdeki amortisman uygulamasını, karşılaşılan sorunların nasıl giderileceği üzerinde durulmuştur. Bu kısımda ise, gelişmiş ülkelerdeki amortisman uygulamalarına değineceğiz. Belçika, Federal Almanya, Fransa, İtalya ve Hollanda'yı örnek olarak inceleyip bir karşılaştırma yapmaya çalışacağız.

A- Belçika'da Amortisman Uygulaması

Belçika'da amortismanlar gelir vergisi kanununda (md:45) giderden sayılırken, şu şekilde yer almaktadır;

"Özellikle şunlar gider sayılmıştır: Vergileme dönemindeki gerçek bir değer düşüşünü karşılayacak şekilde, faaliyetin icrasına yarayan malzeme ve gayrimenkul malların gerekli amortismanları"

Bu çerçeve, hüküm, vergi idaresince belli bir yumuşaklıkla uygulanmaktadır. İşletmeler tarafından, yeterli şartlar doğduğunda, ekonomik ve teknik nedenlerden oluşan değer azalışları üzerine değerlendirme yapılabilmekte, ancak vergi idaresi bunları kontrol etmektedir (78).

Belçika'da amortisman tabi iktisadi değerler şu şekilde sıralanmıştır (79):

(78) Şefik ÇAKMAK, Ortak Pazar Ülkelerinde Vasıtasız Vergilerin Ahenkleştirilmesi, Vasıtasız Vergilerdeki Yakınlaştırmanın T.V.S. Açısından İncelenmesi, M.B.T.K. Yay.No: 166-1975.

(79) Hazırlayan, Confederation Of British Industry Çev.A. Rasm DURU, Batı Avrupa'da Vergileme, İ.S.O. Yay. 1968, s.36.

1- Sınai ve gayrı sınai her türlü binalar. Fakat aşağıda sayılanlar bunun dışındadır.

a) Kira ile tutulan binalar kiracı tarafından amortisman-
na tabi tutulamaz, fakat mal sahibi amortisman ayırabilir.

b) Emlak üzerinde iş yapan şirketlerin aktifleri arasın-
da ticari stok (satılık mal) olarak bulunan arazi ve binalar,
bu şirketlerce amortismanına tabi tutulamaz.

2- Tesisler, makinalar ve aletler,

3- Sanayide kullanılan arazi (değerini kayıpten bakımın-
dan amortismanına tabi tutulan maden ocakları gibi),

4- İşveren tarafından inşa edilen sosyal tesisler ve loj-
manlar,

5- Peştemallık, patent hakkı, alameti farika ve know-how-
lar (başkasına ait imalat ve istihsal tekniklerinden faydalan-
ma) için maktuen ödenen paralar.

Belçikada amortisman ayırmak zorunlu değildir. Ayrıl-
mamış amortismanlar (ister karlı dönemlerde, ister zararlı
dönemlerde olsun), normal kullanma süresinden sonraya devre-
dilebilir. Söz konusu iktisadi değer normal kullanma süresi
sonunda üretim faaliyetine katılmaya devam ediyor ve değeri
hala amorti edilmemişse (daha önceden amortisman ayrılmamış
olması nedeniyle), iktisadi değer amorti edilinceye kadar a-
mortisman ayrılmaya devam edilebilir (80).

(80) Şefik ÇAKMAK, a.g.e. s.24.

Belçika'da, menkul ve gayrimenkul mallar için genel olarak düz amortisman metodu kullanılır. Yani, sabit bir oranın malın başlangıç değerine uygulanması ve sabit oranın malın tahmini kullanma yıllarına göre tespitidir.

20 Kasım 1962 tarihli kanunun 13.ncü maddesi, azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırma konusunda hükümete detaylı hükümler koyma yetkisini vermiştir. Bu yetkiye dayanarak, 8 Ekim 1963 tarihli kraliyet kararnamesi (sonra 4-Mart 1965 tarihli kararname ile) azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırma kesin olarak kabul edilmiştir. Ancak, birtakım sınırlamalar da getirilmiştir. Mükellefin düz amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemi arasında seçim yapma hakkı vardır. Ayrıca, farklı mal gruplarının maliyeti, kullanma süresi ile uygulanacak amortisman oranı hakkında gerekli bilgilerin (maliyeye) verilmiş olması gerekir. Mükellef, seçiminden, bildirim yaptığı yılda vazgeçemez ve mükellef tarafından aksine beyan olmadıkça seçilmiş olan yöntem ileriki yıllarda da otomatik olarak uygulanır (81).

Belçika'da arazinin dışında işletmede kullanılan çoğu maddi ve gayrimaddi sabit kıymetler, amortismana tabi tutulmaktadır. Bu ülkede (yukarıda da değindiğimiz gibi), normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaktadır. Ancak, kullanılan esas yöntem normal amortisman ayırma yöntemi-

(81) Şefik ÇAKMAK, a.g.e. s.24.

midir. Belçika'da sabit kıymetin maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılır. Yasalardaki amortismana daha çok mükellefler için rehber mahiyetindedir. Vergi idaresi ve mükellef uygulanacak oranlar üzerinde anlaşma sağlarlar. Azalan bakiyeler yöntemindeki amortisman oranları, normal amortisman oranının iki katını geçmemektedir. Ayrıca, patent, marka ve peştelalıklarda amortismana tabi tutulmaktadır (82).

B- Almanya'da Amortisman Uygulaması

Almanya'da amortismanların yasal dayanağı gelir vergisi kanununun 6. ve 7. ci paragraflardır. 6'ıncı paragrafa göre değer azalışlarına konu olan sabit kıymetler, bilançoya sataılma veya imalat bedeli ile yazılmalıdır.

7.ci paragrafta da mükellefler tarafından kullanılması, tecrübeye göre bir yıldan fazla süreye yayılan malların her yıl maliyet bedellerinin bir kısmı indirilmektedir. İstisnai ekonomik ve teknik değer düşüşü içinde amortisman ayrılabilir. Ancak, Alman mevzuatında kullanılan "yıpranma için amortisman" deyimi, geniş anlamda değer düşüşüne konu mallar için bütün değer azalışlarını tam olarak karşılamayı hedef tutan bir amortisman kavramını sınırlamaktadır (83).

(82) Ziyaeddin BİLDİRİCİ, Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Amortisman Uygulaması, A.Ü. Kütahya İkt. ve İda. Bil. Fak. 15.nci Yıl Armağanı, s.258.

(83) Şefik ÇAKMAK, a.g.e. s.17.

Almanya'da amortismanına tabi mallar şunlardır: İşte kullanılan gayrimenkuller (arsa bedeli hariç) başkasının arazisi üzerine kurulu endüstri bina ve tesisler, sabit aktifte kayıtlı bulunan konutlar, gayrimenkulü ve değerini arttıran harcamalar, demirbaşlar, avadanlıklar, sabit aktifte yer alan ödünç verilmesi mutad veya konsinye ambalaj malzemesi, taş ocakları, maden kömürü ocakları, kum ocakları vb.

Amortismanına tabi gayrimaddi mallarda şunlardır: Brove, alameti farika, telif hakları vs. Bir bedel karşılığı edinilmiş ve sınırlı bir geçerliliği olan kullanma veya intifa hakları, aktifleştirilmiş arama masrafları (84).

Uzun zaman kullanılacak, ekonomik sonuçları olmayan teknik ve ilmi araştırmalarla ilgili harcamalara Alman hukuku belli ve otonom bir değer atfetmektedir. Bu tip harcamalar aktifleştirilmeyerek, cari harcamalar gibi muhasebeleştirilmektedirler. Bu harcamaların nedenleri bir imalatın başı veya bitirilmemiş bir mamülün geliştirilmesi şeklinde telakki edilebiliyorsa, bu harcamaları mamul veya yarı mamullerin imal giderlerinin aktifte yazılışı sırasında muhasebeleştirmek gerekecektir. Anılan harcamalar toplam harcamaların % 2'sine kadar götürü olarak değerlendirilebilir. Araştırma sonucu gerçekleştirilmiş yatırım ve broveler aktifte geçirilecektir ve doğal olarak amortismanına tabi tutulacaktır.

(84) Şefik ÇAKMAK, a.g.e. s.19.

Bir şirketin kuruluş masrafları, derhal indirilebilir işletme masraflarıdır (85).

Almanya'da kural olarak amortisman ayırmada düz hat metodu uygulanır. Bununla birlikte menkul iktisadi varlıklarda (mobilya, mefruşat gibi) azalan bakiyeler yöntemi uygulanabilir (86). Azalan bakiyeler sisteminde, malın mukayyet değerine sabit bir yüzde uygulanır ve bu şekilde hesaplanan miktar mukayyet değerden indirilir. Bu sabit oran, ne düz amortisman oranının iki katını, ne de % 20'yi geçmez (87).

Başlangıçta düz metod seçilmişse, artık bu metoddan yani azalan bakiyeler sisteminden, düz amortisman sistemine geçmek kabul edilmiştir. Amortisman metodu her mal için ayrı ayrı seçilir (88).

Özet olarak, Almanya'da normal amortisman usulü, azalan bakiyeler usulü ve hızlandırılmış amortisman usulleri uygulanmaktadır. Binalar dışındaki taşınmaz sabit varlıklar, normal amortisman yöntemine tabi tutulmak zorundadır. Taşınabilir varlıklar azalan bakiyeler veya normal amortisman usullerinden biriyle amortisman tabi tutulabilir (89).

(85) Şefik ÇAKMAK, a.g.e. s.19.

(86) Confederation Of British Industry a.g.e. s.92.

(87) Şefik ÇAKMAK, a.g.e. s.24.

(88) Şefik ÇAKMAK, a.g.e. s.25.

(89) Ziyaeddin BİLDİRİCİ, a.g.e. s.260.

C- Fransa'da Amortisman Uygulaması

Amortismanına tabi iktisadi değerler; zaman geçmesiyle değerini zaruri olarak muhafaza eden (Peştemallık, arazi, mali haklar gibi) değil, yitiren (binalar, tesisler, patentler, madenler gibi) aktif unsurlardır. İşletmeler, zamanla aşınma ve yıpranmaya maruz kalmamakla beraber, istisnai koşullardan ötürü belli miktarda değer kaybına uğramış olan değerlerede amortisman uygulama hakkı tanımıştır (90).

Fransa'da mali mevzuat amortismanına tabi maddi ve gayrimaddi malları aynen saymıştır. Peştemallık, Fransa'da bir bütün olarak ele alınmıştır. Bir vergileme döneminde, bütün olarak peştemallık bir değer azalışına maruz kalabiliyorsa amortismanına tabi tutulmaktadır. Peştemallık amortismanı istisnai bir karakter görünümündedir.

Araştırma masrafları, araştırmada kullanılan teçhizat, alet ve binalara harcandığı ölçüde yazılır ve amortismanına konu edilir. Cari araştırma masrafları, genel masraflar arasında değerlendirilir (91).

Fransa'da, üç tür amortisman ayırma yönteminin uygulanmasına izin verilmektedir. Bu yöntemler; normal amortisman ayırma yöntemi, azalan bakiyelerle amortisman ayırma yöntemi ve olağanüstü amortisman ayırmalıdır. Bütün sabit

(90) Confederation Of British Industry, a.g.e. s.73.

(91) Şefik ÇAKMAK, a.g.e. s.20.

varlıklar normal amortisman ayırma yöntemine göre amortismana tabi tutulabilir. Ekonomik ömrü üç yıldan az olan sabit kıymetde sanayi binalarına ve ikinci elden alınan sabit kıymetlere azalan bakiyeler yöntemi uygulanmamaktadır. Bunun dışındaki varlıklar, normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman tabi tutulabilirler. Bir yöntemden diğer bir yönteme geçebilmektedir (92).

Amortisman oranları, idari makamlarla münferiden yapılacak görüşmeler sonunda tesbit edilmektedir. Önceden hazırlanmış resmi bir tarife (tablo) yoktur. Teamülde, aşınmaya ve yıpranmaya tabi iktisadi değerler oranların tayini bakımından, geniş kategorilere ayrılmıştır. Oranların tayini ve tespitinde, iktisadi değerlerin eskime ve modadan düşme faktörlerinde değişme olduğu zamanda, itfa süreleri revizyona tabi tutulmaktadır (93).

Ancak, amortisman ayırmada bazı özel durumlarda söz konusudur. Örneğin özel otomobillerin belirli bir tutarı aşarsa amortisman tabi tutulamaz. Maden şirketleri, kazançlarını belirli araçlara yatırırlarsa, bu kazançları vergilendirilmektedir. Hava kirliliğini önleyici yatırımlarda, % 50 oranındahızlandırılmış amortisman ile sanayi yatırımlarına olağanüstü amortisman uygulanmasına izin verilmektedir (94).

(92) Ziyaeddin BİLDİRİCİ, a.g.e. s.259.

(93) Confederation Of British Industry a.g.e. s.75

(94) Ziyaeddin BİLDİRİCİ, a.g.e. s.260.

D- İtalya'da Amortisman Uygulaması

İtalya'da amortismana tabi iktisadi değerler, kullanım süreleri bir yılı aşan bütün iktisadi değerlerdir (95). Ancak, dikkate değer bir kaç istisnada vardır. Nitekim, işletmelerin sabit aktifinin bir kısmını teşkil etseler bile, konutlar için amortisman kabul edilmiyor. Taş ocakları, maden kömürü ocakları, kum ocakları vb. (genel kurala uygun olarak) arazinin değerini azaltmıyorsa amortismana tabi tutulmazlar. Taş ocakları, özellikle mermer ocakları üzerinden, eğer ocağın tükenmesinden sonra arazi bir endüstriyel veya tarımsal kullanıma uydurulacaksa ve dolayısıyla bir değer azalışına uğrayacaksa, bu varlıklar üzerinden amortisman ayrılması kabul edilmiştir (96),

İtalya mevzuatına göre, bir işletmenin elde edilmesi sırasında, peştemallık ödenmiş meblağ, bilançonun aktifine yazılması gereken bir yatırım malı mahiyetindedir ve bu halde işletmeye intikal eden peştemallık amorti edilebilir. Amortisman oranının hesabı işletmeye bırakılmıştır. Bununla birlikte, başlangıç değerinin her yıl için % 20'sini geçmez.

Genel olarak, pozitif sonuçları olmayan bütün bilimsel araştırma ve inceleme ile deneme masrafları dönem kârından indirilebilir. Buna karşılık, olumlu sonuçları doğmuş araştırmalarla ilgili harcamalar, araştırma sonuçlarının değerlendirilmesinde

(95) Confederation Of British Industry a.g.e. s.133.

(96) Şefik ÇAKMAK, a.g.e. s.20.

dirilmeye başlandığı yıldan itibaren, beş yıllık bir devrede amorti edilebilir (97),

İtalya'da normal amortisman yöntemi uygulanmakta olup, bazı durumlarda hızlandırılmış amortisman uygulanabilmektedir. Normal amortisman oranlarının üst sınırı ilgili bakanlık (Maliye) tarafından belirlenmektedir. Eğer, makina ve tesisler iki veya üç vardiya çalışıyorsa, bu tür tesislerde hızlandırılmış amortisman uygulanmasına izin verilmektedir. Hızlandırılmış amortisman yıllık en fazla % 15 oranında olmak üzere ilk üç yılda sabit değerin % 45'i amortismanına tabi tutulmaktadır (98).

İtalya'da amortisman uygulaması, amortismanına tabi iktisadi değerin kullanılmaya başlanmasından itibaren başlar. Oranların tayin ve tespitinde modanın geçeceği dikkate alınmaz (99).

E- Hollanda'da Amortisman Uygulaması

Hollanda'da amortismanına tabi mallar Almanya'dakilerinin aynıdır. Satınalma, hibe veya miras ile edinildiği zaman, peştemallıklarda her zaman amortisman ayrılabilir. Araştırma harcamaları, ancak faydalılığı bir kaç yıla yayıldığı zaman amortismanına konu edilebilir (100).

(97) Şefik ÇAKMAK, a.g.e. s.21.

(98) Ziyaeddin BİLDİRİCİ, a.g.e. s.262.

(99) Confederation Of British Industry a.g.e. s.133.

(100) Şefik ÇAKMAK, a.g.e. s.21.

Amortisman, bir işletme tarafından kullanılan malların, henüz amorti edilmemiş satınalma veya imal maliyeti esas alınarak tesbit edilebilir (101).

Hollanda'da normal ve azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaktadır. Tüm sabit kıymetler, genel olarak amortisman tabi tutulur. Vergi idaresi tarafından belirlenen kesin amortisman oranları yoktur. Amortisman oranları, sabit kıymetlerin ekonomik ömrüne göre karşılıklı olarak belirlenmektedir. Eğer, işletmede kullanılan sabit kıymetlerin geliri sonraki yıllarda giderek azalıyorsa, bu takdirde sabit kıymetler üzerinde azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılabilir. Ayrıca, amortisman tabi sabit kıymetlerin satışından elde edilen gelir vergiye tabi tutulmayarak yeni sabit kıymetlerin alımında kullanılabilir, dört yılda satılan sabit kıymet yenilenmezse bu takdirde kazanç vergilendirilmektedir (102).

(101) Şefik ÇAKMAK, a.g.e. s.18.

(102) Ziyaeddin BİLDİRİCİ, a.g.e. s.263.

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

ESKİŞEHİR'DE SANAYİ KURULUŞLARININ AMORTİSMAN
UYGULAMASI KONUSUNDA YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI
VE İKİ ÖRNEK UYGULAMA; ESÇİM VE SEK.

BU YÜKSEK LİSANS (MASTER) TEZİNİN UYGULAMA TEMELİNE
DAYANDIRILMASI AMACIYLA YAPILAN BİR ANKET ÇALIŞMASIDIR.

- 1- İşletmenizin hukuki yapısı aşağıdakilerden hangisine
uymaktadır?
a) Sermaye şirketi, b) Şahıs Şirketi, c) Adi Ortaklık
- 2- İşletmenin mülkiyet yapısı nasıldır?
a) Tamamen özel sermayelidir, b) Bir kamu kuruluşudur,
c) Karma sermayelidir.
- 3- İşletmenizde amortisman ayırma işlemini yapıyor musunuz,
niçin?
- 4- Hangi yönteme göre amortisman ayırıyorsunuz, amortisman
ayırma yöntemini neye göre belirlediniz?
- 5- Amortisman ayırma oranını belirlerken, neleri dikkate a-
lıyorsunuz ve işletmenizde uyguladığınız oranlar nedir?
- 6- İşletmenizde yeniden değerlendirme işlemini yapıyor musunuz,
neden?
- 7- Bu konuyla ilgili görüş, düşünce veya önerileriniz varmı?

Soruları Cevaplayanın

Adı :

Soyadı :

Ünvanı :

Nusret TUNÇ

Yedi sorudan oluşan anket formumuza verilen cevapların genel değerlendirmesini şu şekilde yapabiliriz (x).

1- İşletmenizin hukuki yapısı aşağıdakilerden hangisine uymaktadır?

- a) Sermaye şirketi (14), b) Şahıs şirketi (0)
- c) Adi ortaklık (0)

2- İşletmenin mülkiyet yapısı nasıldır?

- a) Tamamen özel sermayeli (10)
- b) Bir kamu kuruluşudur (1)
- c) Karma sermayelidir (3)

3- İşletmenizde amortisman ayırma işlemini yapıyor musunuz?

- a) Evet (14) b) Hayır (0)

Niçin sorusuna verilen cevaplarda şunlardır:

- a) Cevap yok (2)
- b) Vergi bakımından avantajlı olduğu için (5)
- c) Amortisman ayırmak yasal hakkımızdır (5)
- d) Yıpranan iktisadi değerlerin yerine yenisinin almak için fon oluşturmak (2)

4- Hangi yönteme göre amortisman ayırıyorsunuz?

- a) Normal amortisman yöntemine göre (7)
- b) Azalan bakiyeler yöntemine göre (3)
- c) Hem azalan bakiyeler, hem normal yönteme göre (4)

(x) Anket formu kısmın başında sunulmuştur.

Amortisman ayırma yöntemini neye göre belirledikleri sorusuna kimse cevap vermedi.

5- Amortisman ayırma oranını belirlerken neleri dikkate alıyorsunuz?

- a) Daha az vergi vermek için (2)
- b) Yasal hakkımız olan en yüksek oranlara göre ayırıyoruz (7)
- c) Amortisman ayırma oranları genel müdürlük belirliyor (Sümerbank, S.E.K.) (2)
- d) Cevap yok (3)

İşletmenizde uyguladığınız oranlar nedir?

- a) % 6 - % 25 arasında değişen oranlar (2)
- b) Sadece % 25 oranında (1)
- c) % 25 - % 50 arasında değişen oranlar (2)
- d) Sadece % 50 oranında (2)
- e) Cevap yok (7)

6- İşletmenizde yeniden değerlendirme işlemini yapıyor musunuz?

- a) Evet (13)
- b) Hayır (1)

Neden sorusuna ise şu cevaplar verildi.

- a) Sermaye artışı sağlamak amacıyla (2)
- b) Enflasyona karşı korunmak için (1)
- c) Yasal hakkımız olduğu için (1)
- d) İktisadi değerlerin maliyet bedellerini reel olarak bilmek için (4)
- e) Önemli oranda vergi avantajı sağlamak için (2)

f) Yasal zorunluluk olduğu için (2)

g) Cevap yok (2).

Çeşitli büyüklükte ve değişik sektörlerden seçilen 14 işletmenin muhasebe işlemlerinden sorumlu kişilerle yapılan yüzyüze görüşmelerde yönelttiğimiz sorulara verilen cevapları yukarıda belirttik. Yedinci soruya da genellikle cevap verilmedi. Bu soru ile yeni görüş ve düşüncelerin ortaya çıkmasını bekliyorduk.

Sınırlı olarak gerçekleştirdiğimiz anket çalışmasında mümkün olduğu kadar değişik ölçeklerden, değişik sektörden kamu ve özel işletmeler seçilmesine dikkat edilmiştir. Bu yolla anket çalışmasının sonucunu daha geniş bir şekilde değerlendirmek mümkün olabilirdi. Ancak işletme sorumlusunun sorularımızı cevaplandırmaktan kaçınması ve hesap özetlerini vermemeleri de çalışmamızın sınırlı kalmasının nedenlerinden biridir.

Sorulara verilen cevapların genel bir değerlendirmesini yaparsak; üçüncü sorudaki "niçin amortisman ayırıyorsunuz?" sorusu ile yedinci soruya genelde cevap alamadık, diğer sorular ise genelde cevaplandırıldı. Bu anketi yapmamızdaki amaç, yeniden değerlendirme ile amortisman işleminin teoriyle uygulama arasındaki ilişkileri ortaya koymaktı. Örneğin yeniden değerlemenin amacı, işletme bilançolarında yer alan iktisadi değerlerin kayıtlı değerleriyle piyasadaki gerçek değerleri arasında enflasyon nedeniyle ortaya çıkan farklı-

lıkların giderilerek, amortismanların gerçek değerler üzerinden ayrılmasına imkan vermek, fiktif kârların oluşmasını engellemek ve böylece aktif kıymetlerin yenilenmesini sağlayacak yeterli fonların teşekkül etmesini sağlamaktır.

Sonuç olarak, yaptığımız anket çalışmasında işletmelerin amortisman ayırma ve yeniden değerlendirme uygulamasının, büyük ölçüde teorideki esas ve amaçlar doğrultusunda yapıldığını, ancak, söz konusu uygulamayla sağlanan vergi avantajında önemli bir unsur olduğu bir gerçektir.

Bir diğer önemli noktada kamu işletmelerinde yönetimin (özellikle muhasebe yönetiminin) merkezden gerçekleştirildiğidir. Doğal olarak amortisman ayırma işlemide merkezden yönetiliyor. Genel müdürlük veya merkezi yönetim uygulanacak olan amortisman yöntemini ve oranlarını belirleyerek işletmelere bildiriyor. Bağlı işletmelerin muhasebe sorumlularıda gelen talimatlara göre amortisman ayırma işlemlerini kayıtlara geçiriyor. Bazı kamu işletmelerinde ise, hesap dönemi kapanmadan önce bağlı işletmelerin muhasebe sorumlularını toplayarak konuyla ilgili bilgiler direkt olarak verilmektedir.

Çalışmamızda belirlediğimiz diğer bir sonuçta amortisman tabi iktisadi değerlerden, maliyet bedeli 100.000.-tl'ye kadar olan bölümün direkt olarak gider yazılmasına imkan veren, V.U.K.'daki ilgili maddenin 100.000.-tl'lik haddin, günün koşullarına uygun bir şekilde yükseltilmesi isteğidir.

Anket çalışmasının daha geniş şekilde değerlendirilmesine sonuç kısmında yer vermeye çalışacağız.

I- SÜT ENDÜSTRİSİ KURUMU, ESKİŞEHİR MÜESSESE MÜDÜRLÜĞÜNÜN
AMORTİSMAN AYIRMA VE YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASININ
DEĞERLENDİRİLMESİ

Süt endüstrisi kurumu (S.E.K.) sermayesinin önemli kısmı devlete ait olan bir kamu kuruluşudur. Ülkemizin değişik yörelerinde işletmeleri mevcut olan bu kuruluşun ağırlıklı yönetimi genel müdürlük tarafından yürütülmektedir. Bu nedenle kurumun muhasebe işleri de genel müdürlüğün, ilgili kısmı tarafından belirlenen yöntemlerle yürütülmektedir. Amortisman uygulaması da kurumun, bağlı işletmelerinde, amortisman tabi iktisadi kıymetler hemen hemen aynı değerleri kapsadığı için, merkezi yönetim her iktisadi değer için ayrı ayrı amortisman oranlarını belirleyerek, bağlı kurumlara bildirmekte ve söz konusu kurumlar da belirlenen oranlara göre amortisman ayırmaktalar. Amortisman oranlarının belirlenmesinde, amortisman tabi iktisadi değerlerin ekonomi ömrü esas alınmaktadır. Eskişehir S.E.K. İşletmesi son yıllarda önemli bir yatırım yapmadığı için, amortisman rakamları işletme hacmine göre küçük kalmaktadır. Buna rağmen hesaplarını incelediğimiz üç yıllık dönemde, amortisman ayırma ve yeniden değerlendirme sonucunda kurum 1.155.342.430.-TL. vergi avantajı sağlamış durumda (Tablo -VII).

Sağlanan vergi avantajı, ayrılan amortisman miktarını, kurumlar vergisi oranı olan % 46 ile çarparak hesapladık. S.E.K. kâr/zarar rakamlarını genel merkez tek rakam olarak belirlemektedir. Bu nedenle sağlanan vergi avantajının kuruma ne ölçüde

ve ne şekilde yararlı olduğu hakkında somut bir değerlendirme yapamıyoruz. Çünkü vergi avantajından yararlanabilmek için kurumun öncelikle kârlı durumda olması gerekir. Sürekli zarar eden bir işletme, amortisman ayırmak suretiyle sağladığı vergi avantajından ne ölçüde yararlanabildiğı tartışılabilir. Fakat vergi sistemimizde zararların beş yıl süreyle kârlardan düşülmesi de dikkate alınması gerek bir konudur.

Tablo -VII-

Türkiye Süt Endüstrisi Kurumu, Müessese Müdürlüğünün Amortisman
Ayrırma Sonucu Sağladığı Vergi Avantajı

Yıllar	Amortismanına Tab.İkt.Değerler	Ayrılan Amortisman	Yeniden Değr.Sonucu Net Değer Artışı	Sağlanan Vergi Avantajı
1988	3.516.709.716.-	933.323.676.-	541.583.743.-	249.128.500.-
1989	5.179.586.927.-	1.113.769.685.-	1.113.769.685.-	512.333.740.-
1990	6.535.847.017.-	1.217.429.965.-	856.261.037.-	393.880.190.-
		4.021.004.541.-	2.511.614.465.-	1.155.342.430.-

- Kurumlar vergisi % 46 olarak alınmıştır.

- Amortisman ayırma oranlarını S.E.K. genel müdürlüğü belirlemektedir.

II- ESKİŞEHİR ÇİMENTO SANAYİNİN AMORTİSMAN AYIRMA VE YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Eskişehir Çimento Sanayi (ESÇİM) bir özel sektör kuruluşudur. Bilindiği gibi ülkemizde çimento sanayi genelde kârlı bir sektör olarak değerlendirilir. Çünkü, söz konusu sektörde yatırımlar için çok büyük sermayeler gerektirmektedir. Ayrıca son yıllarda inşaat sektörünün hızla gelişmesi de çimento sektörünün kârlılığını arttırmaktadır.

Eskişehir Çimento Sanayinde de, son yıllarda kârlılık oranı giderek artmıştır. Enflasyon rakamlarının yüksek olması da, kâr rakamlarının nominal olarak artmasına neden olmuştur. Doğal olarak kurumun ödemesi gereken vergi rakamları da milyarları bulmuş ve söz konusu verginin nakit ödenmesi zaman zaman finansman sorunlarına da neden olabilmektedir. Benzeri sorunların etkisi ve kişilerin vergiden kaçınma güdüsü sonucu yöneticiler, daha az vergi vermek için, vergi kanunlarımızdaki vergiden kaçınma olanaklarından en iyi şekilde yararlanmaya yönelmişlerdir. Dolayısıyla amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamasıyla kurum 7-8 milyarlık bulan vergi avantajı sağlama olanağına kavuşmuştur (Bkz.Tablo-VIII).

Kurum söz konusu vergi avantajını sağlayabilmek için, yenileme yatırımlarına yönelmiştir. Böylelikle yatırımlara harcadığı paranın % 46'sını devletten sağlamış oldukları gibi, söz konusu verginin ödenmesinde karşılaşılabilecek nakit sorununu da

azaltmış olmaktadır. Sağlanan bir diğer önemli avantajda, yeniden değerlendirme sonuca, önemli miktarlara ulaşan değer artış fonlarının sermayeye eklenmesi olanağıdır. Böylelikle sermaye piyasası kanununa tabi olan kurum, değer artış fonuyla sağlanan sermaye artışı, piyasadaki hisselerin değerinin artmasına yardımcı bir unsur olmaktadır. Bilindiği gibi borsadaki kağıtların değerini arttıran en önemli unsurlardan biri kurumun ödemiş sermaye miktarı ve kârlılığdır. Yeniden değerlendirme sonucu sağlanan değer artış fonları sermayeye eklenerek, sermaye miktarını arttırdığı gibi, amortisman tabi iktisadi değerlerin rakamını da arttırarak, ayrılan amortisman oranını da yükseltmektedir.

Tüm bu olanaklardan yararlanmak için kurum başlangıçta uyguladığı normal amortisman yönteminden, azalan bakiyeler yöntemine geçerek en kısa sürede, en yüksek faydayı sağlama yolunu seçmiştir. Bunun için gerekli olan yüksek kârlılık, yeniden değerlendirme katsayılarının yüksek olması gibi bazı koşullarda mevcuttur.

Sonuç olarak ortaya çıkan, yeniden değerlendirme ve amortisman uygulaması, enflasyonist ortamda büyük ölçekli ve kârlı kuruluşlarda önemli oranlarda vergi avantajı sağlaması dışında, kurumun kendisini yenilemesi, sermaye piyasasındaki konumunu güçlendirmek gibi ek olanaklarda bu yolla sağlanmaktadır. Zarar eden kuruluşlar ise bu olanaktan daha az veya sürekli zarar ediyorsa, belki de zarar ettiği sürece yeniden değerlendirme ve amortisman uygulamasından yeterince yararlanamayabilirler.

Tablo -VIII-

Eskişehir Çimento Sanayiinde Amortisman Ayırma ve Yeniden
Değerleme Sonucunda Sağlanan Vergi Avantajı

Yıllar	Amortismana Tab.İkt.Değerler	Ayrılan Amortisman	Yeniden	
			Değr.Sonucu Net Değer Artışı	Sağlanan Vergi Avantajı
1987	11.223.202.964.-	2.338.692.016.-	455.678.808.-	1.075.798.300.-
1988	22.592.601.403.-	3.705.981.503.-	2.528.974.404.-	1.704.751.200.-
1989	37.690.517.908.-	5.225.501.720.-	6.470.131.750.-	2.403.730.400.-
1990	76.531.395.438.-	17.251.856.563.-	6.754.422.410.-	7.935.853.700.-
		22.522.031.802.-	16.209.207.372.-	13.120.133.600.-

- Kurumlar vergisi oranı % 46'dır.
- İşletmede normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaktadır.
- Faaliyeti esas alınan yıllarda işletme sürekli kâr etmiştir.
- İşletme 1987 yılından itibaren yeni yatırımlara başlamıştır.

Tablo -IX-

Eskişehir Sanayiinde Normal ve Azalan Bakiyeler Yöntemiyle
Amortisman Ayırma Sonucu Sağlanan Vergi Avantajı

Yıllar	Normal Amort. Ayır. Yönt. İle Ayrılan Amort.	Sağlanan Vergi Avantajı	Azalan Bakiyeler Yönt. İle Ayrılan Amort.	Sağlanan Vergi Avantajı
1987	1.641.780.112.-	755.218.852.-	402.631.904.-	185.210.676.-
1988	1.816.821.310.-	835.737.803.-	1.712.311.599.-	787.663.336.-
1989	1.915.225.501.-	881.003.731.-	3.101.009.219.-	1.426.464.241.-
1990	1.751.857.563.-	805.854.479.-	15.552.858.000.-	7.154.314.680.-
	7.125.684.486.-	3.277.814.865.-	20.768.810.722.-	9.553.652.933.-

- Kurumlar vergisi oranı % 46 olarak alınmıştır.

SONUÇ

Günümüzde toplumlar ve ülkeler, sosyal refah düzeyini yükseltme için, büyük bir mücadele içindedirler. Sosyal refah düzeyini yükseltmek için ekonomik gelişme ve kalkınma sürecini hızlandırmak gerekir. Bunun için de sermaye birikimine ihtiyaç vardır. Bu durum tüm ekonomi-politik sistemler için geçerlidir. Örneğin sosyalist sistemde, sermaye birikimi devlet eliyle sağlanarak ekonomik kalkınma ve gelişme sürecini hızlandırmaya çalışılırken, kapitalist sistemde de sermaye birikimi özel girişimciler aracılığıyla oluşturulmaya çalışılır.

Amortisman uygulamasıda sermaye birikimini sağlama sürecini hızlandıran unsurlardan biri sayılabilir. Özellikle, ülkemiz gibi gelişme sürecinde olan ülkelerde enflasyon oranının yüksek olması ve kredilerinde oldukça pahalı olması amortisman yoluyla sağlanan fonların önemini arttırmaktadır. Ancak

amortisman uygulaması yoluyla sağlanan fonlar eğer yeni yatırımlarda kullanılırsa, bu takdirde sermaye birikiminin artışına katkı sağlanmış olur. Bunun için de amortisman uygulamasına giden kurumların, kâr oranları ile vergi oranlarının yüksek olması önemli bir rol oynar.

Yukarıda da değindiğimiz gibi, amortisman yoluyla sağlanan fonların kullanımı da büyük bir önem taşımaktadır. Ayrıca son yıllarda ülkemizde uygulanan yeniden değerlendirme işlemi de sağlanan fonların miktarını nominal olarak arttırmaktadır. Doğal olarak amortisman uygulamasına giden kurumun büyüklüğü ve kârlılığın yanı sıra, amortisman tabi iktisadi değer miktarının fazla olması ve kullanılan amortisman ayırma yöntemi de büyük önem taşımaktadır. Sağlanan fonların yeni yetarımlarda kullanılması da amortisman uygulamasının önemini arttırmaktadır.

Vergi sistemimizde geniş bir şekilde yer alan amortismanların ülkemizdeki uygulaması özet olarak şöyledir; 1983 yılından önce Maliye ve Gümrük Bakanlığı amortisman tabi iktisadi değerleri ve bu değerlere uygulanacak oranları tek tek belirleyerek listeler halinde yayınlanmaktaydı. Bu uygulama gerek bakanlık için ve gerekse mükellefler için çok büyük sorunlara ve tereddütlere neden olmaktaydı. Vergi tarihimize bir reform olarak geçecek olan ve 1.1.1983 tarihinden itibaren yürürlüğe konulan kararlarla birlikte yukarıda anlattığımız amortisman uygulaması da tarihe mal oldu. Yeni amortisman uygulaması da şu şekilde düzenlenmiştir.

Mükellefler, amortismanına tabi iktisadi değerleri, vergi kanunlarında belirtilen amortisman ayırma yöntemlerine göre amortisman ayırmakta serbesttirler. Amortisman oranları da üst sınırları kanunla belirlenerek, mükelleflerin, üst rakamları belirlenen oranları geçmemek koşuluyla diledikleri oranlarda amortisman ayırmak konusunda da serbest bırakılmışlardır. Böylelikle uygulamaya basitlik ve sadelik kazandırılmıştır. Ayrıca yeni düzenlemeyle, yeniden değerlendirme kurumunda işlerlik kazandırılmıştır. Yenileme fonu uygulamasında, işletmelerin teknolojik gelişmeleri yakından izleme ve kullanılan araçların yenilenmesine önemli katkılar sağlamaktadır. Anlattığımız amaçlar doğrultusunda yapılması gerekir.

Son düzenlemelerle ülkemizdeki amortisman uygulaması ile gelişmiş ülkelerdeki amortisman uygulamaları arasındaki farklılıklar asgari düzeye indirilmiştir. Ancak teorik amaçlarda asgari müştereklik sağlanmasına rağmen ayrıntılarda bazı farklılıklar doğal olarak mevcuttur. Örneğin ülkeler arasındaki amortisman oranları ve söz konusu oranların belirlenme şekilleri, ülkeler arasındaki farklılıklardan biridir. Ayrıca çeşitli ülkeler, bazı sektörleri teşvik etmek veya geri kalmış bölgelerde kalkınma sürecini hızlandırmak amacıyla özel amortisman uygulamasına gidilmesi de ülkeler arasında görülen farklılıklardan biridir.

Bilindiği gibi ülkemizde geri kalmış yöreler mevcuttur. Bu bölgelerde ekonomik gelişme ve kalkınmayı sağlamak için çeşitli teşvik tedbirleri alınmıştır. Hatta bazı yazarlar ülkemizde teşviklerin oldukça karışık bir mevzuata dayandırıldığı ve çözüm içinde teşvikler konusunun yeniden sade ve basit bir şekilde düzenlenmesi gerektiğini ileri sürerler.

Amortismanlarında bir teşvik unsuru olarak değerlendirilebileceği belirtildi. Bu nedenle amortisman uygulamasında, günümüzdeki ekonomik koşullar ve mevzuat çerçevesinde en uygun olan, kurumlar vergisine tabi olup, azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmaktır. Çünkü bu uygulama ile amortisman tabi iktisadi değerlere harcanan fonların süratle geri dönmesi sağlanmaktadır. Kredi maliyetleri ve enflasyonun yüksek olduğu bir ortamda yatırımlara harcanan fonların en kısa sürede geri dönmesi çok önemlidir. Ayrıca amortisman olarak ayrılan fonların vergi matrahından düşülmesi, % 49'lara varan kurumlar vergisi oranından da yararlanma olanağı vardır. Yani 100 birimlik yatırım yapan bir kişi yukarıda anlattığımız şekilde amortisman ayırdığı takdirde, ilk yıl 50 birimini geri aldığı gibi 50 birimin % 46 sı olan 23 birim kurumlar vergisi ve artı fonları da devlete vermemektedir. Bu önemli bir kaynaktır, ancak bu kaynaktan yararlanabilmek için kurumun kâr elde etmesi gerekir. Yukarıda anlattığımız şekilde amortisman ayıran kurum sermaye piyasası kanununa tabi ise, bu durumda yeniden değerlendirme ile sağlanan değer artış fonlarını sermaye-

ye ilave ederek, sermaye piyasasındaki konumunu da güçlendirebilir. Nitekim örnek olarak Eskişehir Çimento Sanayinin, yeniden değerlendirme ve amortisman uygulaması sonu yaklaşık 8 milyar lira vergi avantajı sağlandığı ve bunun 7 milyarı aşan kısmının azalan bakiyeler yöntemiyle sağlandığını belirtirsek, sanırım konunun önemi daha iyi anlaşılır. Ayrıca son dört yılda yeniden değerlendirme sonucu 16 milyarı aşan değer artış fonunun sermayeye ilave edilmesi, sermaye piyasası kanununa tabi olan, Eskişehir Çimento Sanayinin sermaye piyasasındaki konumunu olumlu yönde etkileyebilir.

Carı Dönem		Önceki Dönem	
31/12/1988		31.12.1988	
I. DÖNEM VARLIKLAR			
		16.853.474	14.418.150
A- Hareketli Değerler			2.079.370
1- Kasa	1.456.720	431.985	
2- Bankalar	1.791.310	1.646.927	
3- Diğer Hareketli Değerler	456	458	
B- Menkul Kıymetler			
1- Hisse Senetleri	-	-	
2- Özel Kesim Tah.Senet ve Bono	-	-	
3- Kamu Kesim Tah.Senet ve Bono	-	-	
4- Diğer Menkul Kıymetler	-	-	
5- Menkul Kıy.Değ. Am. Karş. (-)	-	-	
C- Kasa Vadeli Alacaklar			8.628.597
1- Alacaklar	116.408	450.710	
2- Alacak Senetleri	6.019.690	2.518.865	
3- Alacak Senetleri Reeskontu(-)	-	-	
4- Var. Depozito ve Teminatlar	-	-	
5- Diğ. Kasa Vad. Ticari Alacakl.	606.662	5.659.022	
6- Şüpheli Alacakl. Karşılığı(-)	-	-	
D- Diğer Kasa Vadeli Alacaklar			32.560
1- Ortaklardan Alacaklar	-	-	
2- İştiraklerden Alacaklar	-	-	
3- Bağlı Ortaklardan Alacak.	-	-	
4- Kasa Vad. Diğer Alacaklar	35.371	32.560	
5- Şüpheli Al. Karşılığı (-)	-	-	
E- Stoklar			3.346.774
1- İb. Madde ve Malzeme	3.908.365	2.082.375	
2- Yan Malzemeler	2.379.707	93.877	
3- Ara Malzemeler	-	-	
4- Mamuller	153.398	277.578	
5- Emme	13.867	528.053	
6- Diğer Stoklar	108.636	188.840	
7- Stok Değ. Düşüküğü Karş. (-)	149.626	176.051	
8- Verilen Sipariş Avansları	-	-	
F- Diğer Dönen Varlıklar			330.859
		112.158	
II. DURAN VARLIKLAR			
		21.634.872	17.313.335
A- Uzun Vadeli Ticari Alacaklar			443.526
1- Alacaklar	-	-	
2- Alacak Senetleri	-	-	
3- Alacak Senetleri Reeskontu(-)	-	-	
4- Verilen Depozito ve Tem.	703.912	443.526	
5- Diğer Uzun Vad. Tic. Alacakl.	-	-	
6- Şüpheli Alacakl. Karş. (-)	-	-	
B- Diğer Uzun Vadeli Alacaklar			
1- Ortaklardan Alacaklar	-	-	
2- İştiraklerden Alacaklar	-	-	
3- Bağlı Ortaklardan Alacaklar	-	-	
4- Uzun Vad. Diğer Alacaklar	-	-	
5- Şüpheli Alacakl. Karş. (-)	-	-	
C- Finansal Duran Varlıklar			7.677.966
1- Bağlı Menkul Kıymetler	-	-	
2- Bağ. Men. Kıym. Değ. Am. Karş. (-)	-	-	
3- İştirakler	8.784.211	7.754.961	
4- İst. Sermaye Taahhütleri(-)	173.000	76.995	
5- İst. Değ. Artış Karşılığı(-)	-	-	
6- Bağlı Ortaklar	-	-	
7- Bağlı Ort. Sermaye Taah. (-)	-	-	
8- Bağlı Ort. Değ. Düş. Karş. (-)	-	-	
9- Diğer Finansal Duran Varlıkl.	-	-	
D- Meddî Duran Varlıklar			9.191.843
1- Arazi ve Araçlar	69.326	26.082	
2- Yarıstü ve Yarıstü Düzeneç.	147.344	113.798	
3- Binalar	5.572.093	3.387.367	
4- Makine, Teçhiz ve Cihazlar	29.156.994	17.487.271	
5- Taahh. araç ve parçaları	1.082.447	1.091.398	
6- Döner ve Duran Varlıklar	1.662.315	486.686	
7- Diğer Meddî Duran Varlıklar	-	-	
8- Birikmiş Amortismanleri(-)	(25.391.689)	(13.400.759)	
9- Yıpranmış Olun Yarıstümler	20.920	-	
10- Verilen Sipariş Avansları	-	-	
E- Meddî Olmayan Duran Varlıklar			
1- Kuruluş ve Tez. Sıhırları	-	-	
2- Hakklar	-	-	
3- Araştırma ve Geliştirme Gid.	-	-	
4- Diğ. Meddî Olm. Duran Varlıkl.	-	-	
5- Verilen Avanslar	-	-	
F- Diğer Duran Varlıklar			
		-	-
AKTF VARLIKLAR TOPLAMI		38.488.346	31.731.495

Carı Dönem		Önceki Dönem	
31/12/1988		31.12.1988	
I. KISA VADELİ BORÇLAR			
		13.029.940	14.252.552
A- Finansal Borçlar			9.843.583
1- Banka Kredileri	5.586.715	8.665.053	
2- Uzun Va. Kre. Anap. Tah. Faizl.	1.299.918	993.805	
3- Tahvil, Anap. Tahs. ve Faizleri	3.007.367	184.725	
4- Çat. Bonolar ve Senetler	7.000	-	
5- Diğer Finansal Borçlar	-	-	
B- Ticari Borçlar			623.077
1- Satıcılar	1.283.489	1.294.581	
2- Borç Senetleri	10.000	-	
3- Borç Senetleri Reeskontu(-)	-	-	
4- Alınan Depozito ve Teminatl.	-	-	
5- Diğer Ticari Borçlar	1.092	-	
C- Diğer Kasa Vadeli Borçlar			654.105
1- Ortaklara Borçlar	29.507	1.225.519	
2- İştiraklere Borçlar	-	-	
3- Bağlı Ortaklara Borçlar	-	-	
4- Ödenen Giderler	22.103	117.948	
5- Od. Var., Harç ve Diğ. Kesintil.	512.624	29.587	
6- Eri. ve Tah. Bağ. Devlet Alacakl.	-	389.871	
7- Kasa Vadeli Diğer Borçlar	661.285	116.689	
D- Alınan Sipariş Avansları			2.581.787
		56.840	
E- Borç ve Gider Karşılıkları			550.000
1- Vergi Karşılıkları	-	-	
2- Diğ. Borç ve Gid. Karşılıkları	550.000	550.000	
II. UZUN VADELİ BORÇLAR			
		4.532.256	7.246.627
A- Finansal Borçlar			6.921.770
1- Banka Kredileri	2.467.463	3.300.075	
2- Çatılamış Tahviller	-	3.000.000	
3- Çat. Diğer Menkul Kıymetler	-	-	
4- Diğer Finansal Borçlar	128.117	621.695	
B- Ticari Borçlar			324.857
1- Satıcılar	-	-	
2- Borç Senetleri	-	-	
3- Borç Senetleri Reeskontu(-)	-	-	
4- Alınan Depozito ve Teminatl.	436.676	324.857	
5- Diğer Ticari Borçlar	-	-	
C- Diğer Uzun Vadeli Borçlar			
1- Ortaklara Borçlar	-	-	
2- İştiraklere Borçlar	-	-	
3- Bağlı Ortaklara Borçlar	-	-	
4- Eri. ve Tah. Bağ. Devlet Alacakl.	-	-	
5- Uzun Vadeli Diğer Borçlar	-	-	
D- Alınan Sipariş Avansları			
		-	-
E- Borç ve Gider Karşılıkları			
1- Kistem Taahhütleri Karşılıkları	1.500.000	1.500.000	
2- Diğ. Borç ve Gid. Karşılıkları	-	-	
III. ÖZ SERMAYE			
		20.926.150	10.232.316
A- Sermaye			5.550.000
		5.550.000	
B- Sermaye Taahhütleri(-)			
		-	
C- Emisyon Proları			
		-	
D- Yan. Değerleme Değer Artış.			2.622.124
1- Duran Varlıklar Değer Artış.	9.002.256	2.539.698	
2- İştiraklerdeki Değer Artış.	82.426	82.426	
E- Yedekler			1.016.737
1- Yasal Yedekler	346.248	246.376	
2- Statik Yedekler	-	-	
3- Özel Yedekler	928.735	769.361	
4- Dispozisyon Yedekleri	-	-	
F- Net Dönem Kâr			1.044.485
		5.013.485	
G- Dönem Zaman (-)			
		-	
H- Geçmiş Yıllar Zamanları (-)			
1- Yıl Zaman	-	-	
2- Yıl Zaman	-	-	
PASIF KAYNAKLAR TOPLAMI			
		38.488.346	31.731.495

S İ F

ZKAYNAKLAR

5.540.117.765,1

.Sermaye	1.005.000.000.-
.Birikmiş Amortisman Karşılığı	2.472.943.117,93
.İhtiyatlar	1.344.992.926.-
a. 1.Tertip Kanuni İhtiyat	193.330.930.-
b. 2. Tertip Kanuni İhtiyat	188.351.840.-
c. Olağanüstü İhtiyatlar	<u>963.310.156.-</u>
.Değer Artış Fonu	<u>717.181.721,18</u>

ISA VADELİ BORÇLAR

1.217.481.526,1

.Senetsiz Borçlar	336.895.607,10
a.Müşteri Avansları	71.967.244.-
b.Diğer Senetsiz Borçlar	<u>264.928.363,10</u>
.Sair Borçlar	430.585.919.-
.Tedavüldeki Tahvillerimiz	<u>450.000.000.-</u>

AR

9.447.759.775,8

1989 Yılı Kârı

*Devletlerin borçları
güvenli devletler.*

*Devletlerin diğer borçları + İd. tahvil faizi + SSK Primi
+ İd. DÜ + İd. Zorunlu İht. + İd. Konut + İd. Sand. İst.
+ İd. SSK Primi + İd. SSK Primi*

NAZIM HESAPLAR

132.051.000.-

16.337.410.067,0

31.12.1989 AYRINTILI BİLANÇO (1.000 TL)

AKTİF (VARLIKLAR)

I- DÖNEN VARLIKLAR

A. HAZİR DEĞERLER	37.458.515	✓	480.095.089
1. Kasa (Not 5)	19.806		
2. Bankalar (Notlar 9, 14)	32.438.709		
B. MENKUL DEĞERLER	53.931.472	✓	
1. Karne, Keşide, Tahvil, Senet ve Bonolar	53.931.472		
C. KISA VADELİ TİCARİ ALACAKLAR	276.798.990	✓	
1. Alacaklar (Notlar 7, 10 ve 14)	8.007.592		
2. Alacak Senetleri (Not 10)	271.038.674		
3. Alacak Senetleri Rekontolu (-)	-17.111.569		
4. Verilen Depozito ve Teminatlar	1.252.395		
5. Diğer Kısa Vadeli Tic. Alacaklar (Not 10)	7.591.898		
6. Siparişli Alacaklar	3.300		
7. Siparişli Alacaklar Karşılıkları (-)	-3.300		
D. DİĞER KISA VADELİ ALACAKLAR	19.354	✓	
1. Kısa Vadeli Diğer Alacaklar	19.354		
E. STOKLAR (Not 6)	112.536.059	✓	
1. İli Madde ve Malzeme	24.130.421		
2. Yarı Mamuller	4.820.076		
3. Mamuller	51.172.749		
4. Emia	8.749.212		
5. Verilen Sipariş Avansları (Not 10)	23.633.501		
F. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR (Not 20)	10.364.699	✓	

II- DÜMEN VARLIKLAR

A. UZUN VADELİ TİCARİ ALACAKLAR	548.302	✓	125.718.860
1. Verilen Depozito ve Teminatlar	548.302		
B. DİĞER UZUN VADELİ ALACAKLAR	96.088	✓	
1. Uzun Vadeli Diğer Alacaklar	96.088		
C. FİNANSAL DURAN VARLIKLAR (Notlar 11 ve 12)	34.471.742	✓	
1. İstisnalar	9.100.585		
2. Borç Çıkarımları	25.371.157		
D. MADDİ DURAN VARLIKLAR (Notlar 5, 6 ve 13)	69.625.323	✓	
1. Arazi ve Anlatlar	55.825		
2. Yerüstü ve Yeraltı Düzenlemeleri	1.532.836		
3. Binalar	19.976.696		
4. Makine Tesis ve Cihazlar	184.104.910		
5. Taahhüt Aracı ve Gereçleri	2.097.729		
6. Döşeme ve Demirbaşlar	5.191.223		
7. Birikmiş Amortismanlar (-)	-160.085.164		
8. Yapılmakta Olan Yatırımlar	9.069.297		
9. Verilen Sipariş Avansları	7.229.971		
E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	977.405		
1. Haklar	708.225		
2. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	269.180		

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI

585.817.949

El yazının tamamlayıcı bir parçası olarak dipnotlar ekidir.

PASİF (KAYNAKLAR)

I- KISA VADELİ BORÇLAR

A. FİNANSAL BORÇLAR	57.701.584	338.865.277
1. Banka Kredileri (Not 10)	16.911.633	✓
2. Uzun Vad. Kredi Anapara Taksitleri	8.118.526	✓
3. Tahvil Anapara Taksitleri	1.500.000	
4. Çıkarılmış Bonolar ve Senetler (Not 15)	31.171.425	
B. TİCARİ BORÇLAR	55.956.933	
1. Satıcılar (Not 10)	55.944.659	
2. Alınan Depozito ve Teminatlar	12.274	
C. DİĞER KISA VADELİ BORÇLAR	39.954.046	
1. Ortaklara Borçlar (Not 10)	198.979	✓
2. Ödenecek Giderler (Not 19)	30.545.138	
3. Ödenecek Vergi Harç ve Diğer Kesintiler	6.815.928	
4. Kısa Vadeli Diğer Borçlar	2.434.000	
D. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI (Not 10)	153.995.644	✓
E. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	29.217.070	✓
1. Vergi Karşılıkları (Not 20)	29.217.070	

II- UZUN VADELİ BORÇLAR

A. FİNANSAL BORÇLAR	55.178.337	79.182.018
1. Banka Kredileri (Notlar 5, 8, 10, 14 ve 15)	54.178.337	
2. Çıkarılmış Tahviller (Not 15)	1.000.000	
B. DİĞER UZUN VADELİ BORÇLAR	3.663.312	
1. Emisyon ve Tevdiye Bağlanan Devlet Alacakları	177.312	
2. Uzun Vadeli Diğer Borçlar	3.486.000	
C. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	20.340.369	
1. Kurumlar ve Diğer Karşılıkları (Notlar 3 ve 21)	20.172.040	
2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	168.369	

III- ÖZ SERMAYE

A. SERMAYE (Not 16)	45.000.000	✓	167.770.654
B. EMİSYON PRİMİ	180.678		
C. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI	31.277.773	✓	
1. Duran Varlıklardaki Değer Artışı (Not 13)	21.648.116		
2. İşletmelerdeki Değer Artışı (Not 12)	8.639.302		
3. İstisnaların İşletme Hisse Satış Karı (Not 12)	990.355		
D. YEDEKLER	36.912.418	✓	
1. Yasal Yedekler	8.991.861		
2. Özel Yedekler	7.002.637		
3. Olağanüstü Yedekler	20.917.920		
E. NET DÖNEM KARI	54.399.785		

PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI

585.817.949

PAK UN SANAYİ VE TİCARETİ ANONİM ŞİRKETİ
31.12.1989 HİSAPLARI

AKTİF

PASİF

KASA H.	10.753.261.-
BANKALAR H.	46.790.557.-
ALACAK SENETLERİ H.	333.430.566.-
ALACAKLAR H.	185.214.093.25
ŞÜPHELİ ALACAKLAR H.	11.686.800.-
PERSONEL H.	13.514.608.-
İSTİRAKLER H.	61.028.-
ANELER H.	966.307.460.28
SARIT KIYMETLER H.	250.413.098.42
DEPOZİTE VE TEMİNATLAR H.	10.473.244.-
PEŞİN ÖDENEN VERGİLER H.	38.198.330.-
KATMA DEĞER VERGİSİ H.	86653.805.-

SERKAYE H.	1.500.000.-
BANKA KREDİLERİ H.	129.991.506.-
BORÇLAR H.	128.986.533.-
PERSONEL H.	500.000.-
E.AMORTİSMANLAR H.	156.736.967.12
ORTAKLAR C.H.	240.669.169.72
YEDEK AKÇELER H.	13.506.610.05
ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI H.	11.686.800.-
YENİDEN DEĞERLEME AKTİF FONU H.	45.294.552.26
BORÇ SENETLERİ H.	240.046.600.-
MOV, ALACAKLILAR H.	550.621.931.32
KATMA DEĞER VERGİSİ H.	2.292.790.86
GİDER TAHAKKÜTLERİ H.	27.285.823.-
KAR-ZARAR H.	366.397.507.62

AKTİF YERÜNÜ..... 1.923.498.850.95

PASİF YERÜNÜ..... 1.923.498.850.95

1989 YILI BİLANÇOSU

ES-EN

AKTİF	TL.	TL.	TL.	PASİF	TL.	TL.	TL.
I- DÖKEN VARLIKLAR			1.756.269.555.01	I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			1.635.386.075.41
A- HAZİR DEĞERLER		57.385.544.89		A- UZUN VADELİ BORÇ TAKSİTLERİ	1.975.276.-		
1- Kasa	4.129.777.89			B- BANKA KREDİLERİ	441.970.596.-		
2- Bankalar	53.255.747.-			C- DİĞ. KISA VADELİ YAB. KAYN.	1.191.440.203.41		
B- KISA VADELİ ALACAKLAR		691.966.231.94		1- Senetli Borçlar	599.000.000.-		
1- Senetli Alac.	389.980.146.-			2- Senetsiz Borçlar	304.036.355.20		
2- Senetsiz Alac.	286.896.385.94			3- Diğer Borçlar	488.403.848.21		
3- Akreditifler	15.089.200.-			II- ORTA VE UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			552.000.-
C- SFOZLAR		986.033.428.78		A- ORTA VADELİ BANKA KREDİLERİ	552.000.-		
1- Men/Y.Medde	215.047.216.-			III- ÖZ KAYNAKLAR			15.819.929.222.51
2- Men/Y.Mamul	770.986.212.78			A- SERMAYE	14.000.000.000.-		
D- DİĞER DÖKEN VARLIKLAR		20.883.349.40		1- Ödenmiş Serm.	14.000.000.000.-		
II- DURAN VARLIKLAR			15.699.598.742.91	B- DEĞER ARTIŞ FONLARI	2.964.144.762.-		
A- VERİLEN DEPOZİTÖRLER		8.448.944.-		1- 1984 Bekiye	479.274.-		
B- İŞTİRAKLER		11.834.330.000.-		2- 1985 Bekiye	2.157.685.-		
C- SABİT DEĞERLER		4.056.819.198.91		3- 1986 Bekiye	40.424.594.-		
1- Arsa/Arazi	305.210.-			4- 1987 Değ.Art.	327.120.510.-		
2- Binalar	1.760.368.599.25			5- 1988 Değ.Art.	903.499.199.-		
3- Makin/Tesisl.	5.093.681.632.43			6- 1989 Değ.Art.	1.628.633.500.-		
4- Takım/Alet	55.278.273.37			7- İst.Değ.Artışı	61.830.000.-		
5- Tasıt Araçl.	108.277.157.05			C- ZARARLAR (-)	1.144.215.539.49		
6- Demirbaş/Döşeme	176.006.467.26			1- Geçmiş Yıllar Z.	343.202.269.39		
7- Diğ.Med.Varl.	6.160.515.30			2- Dönem Zararı	801.013.250.10		
8- (-) Amortisman.	7.200.077.854.36						
	3.143.258.056.05						
			17.455.867.297.92				17.455.867.297.92

KASA		273.681.707.-
-Para kasası	3.182.799.-	
-Pul kasası	20.000.-	
-Çek kasası	270.478.908.-	
<u>SABİT KIYMETLER</u>		450.099.575.-
-Binalar	121.815.215.-	
Makina tesisler	259.258.876.-	
-Arazi,arsalar	2.648.054.-	
-Demirbaşlar	56.377.430.-	
<u>BANKALAR</u>		128.657.439.-
<u>MAMULLER</u>		25.032.418.-
<u>ANBALAT MALZEMESİ</u>		13.632.366.-
<u>ANBARLAR</u>		5.091.101.-
<u>BORÇLU VE ALACAKLI</u>		42.902.896.-
-Depozitolar	4.450.000.-	
-Müşteriler	29.354.944.-	
-Tak.Şüp.Al.	517.263.-	
-Kar.ay.şüp.al.	4.420.689.-	
-Sermaye Taah.hs.	4.160.000.-	
<u>MUVAKKAT HESAPLAR</u>		20.589.293.-
-Geçici vergi	11.174.535.-	
-K.D.V.	6.091.315.-	
-Diğer muv.Hs.	3.323.443.-	
<u>HAMMADDELER</u>		854.596.284.-
<u>İŞTİRAKLER</u>		150.500.-
-Alev Toprak	50.000.-	
-Esk.vem.san.	100.500.-	
		1.814.533.579.-
<u>NAZİM HESAPLAR</u>		100.710.000.-
		1.915.243.579.-

<u>SERMAYE</u>		162.000.000.-
<u>KARŞILIKLAR</u>		480.645.535.-
-Kanuni ihtiyatlar	1.200.000.-	
-Özel ihtiyatlar	83.806.156.-	
-Şüp.al.kar.	4.420.689.-	
-Yeniden değ.fonu	73.763.147.-	
-Amortisman	317.455.543.-	
<u>BORÇ VE ALACAK</u>		515.001.542.-
-Müşteriler	358.409.867.-	
-Emanetçiler	156.091.675.-	
-Borç senetleri	500.000.-	
<u>BANKALAR</u>		270.657.786.-
<u>ALACAKLILAR</u>		36.134.155.-
-Öd.ücretler	200.000.-	
-Öd.vergiler	11.127.998.-	
-Öd.elektrik	3.644.187.-	
-Öd.Sig.Primi	14.317.300.-	
-Öd.Knt.Ed.Yrd.	1.685.000.-	
-Öd.S.S.D.F.	162.001.-	
-Öd.Tas.Teş.fonu	1.916.667.-	
-Z.G.V.	3.081.002.-	
<u>MUVAKKAT HESAPLAR</u>		227.100.-
-Diğer muv.hs.		
<u>KAR VE ZARAR</u>		343.867.461.-
<u>-1989 yılı kârı</u>		
		1.814.533.579.-
		100.710.000.-
		1.915.243.579.-

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKDENİZ Gıyasettin : Türk Vergi Sistemi ve Tatbikatı, Özel İkt.ve İdr.İlimler Y.O.Yayını, İstanbul-1968.
- AKTUĞLU M.Ali : Amortisman ve Muhasebeleştirilmeleri, E.Ü.Matbaası, Bornova/İZMİR-1968.
- AKTUĞLU M.Ali : Denetim ve Revizyon, E.Ü.İktisadi ve İdari Bil.Fak.Yayınları, No:64/32, İzmir-1973.
- AKINTÜRK Turgut : Bankacılar İçin Medeni Hukuk Bilgisi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enst.Yayını, 7.Basım, Ankara 1985.
- ALTAY Şakir : Hukuk ve Sosyal Bilimler Sözlüğü, Bilgi Yayınevi, 1.Basım, Kasım-1983.

- BİLDİRİCİ Ziyaettin : Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Tedbirleri, A.Ü. İktisadi ve İdari Bil.Fak.Yay.Eskişehir-1989.
- BİLDİRİCİ Ziyaettin : Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı Üzerinde Vergilerin Etkileri, A.Ü.İktisadi ve İdari Bil.Fak. Yayını, No:177-41, Eskişehir-1986.
- BOZER Ali : Bankacılar İçin Ticaret Hukuku Bilgisi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, 10. Basım, Ankara-1985.
- BULUTOĞLU Kenan : Türk Vergi Sistemi, 5.Basım, İstanbul-1976.
- CANOĞLU M.Ali : Fransa'da Mali Bilanço İle Ticari Bilanço Arasındaki Alaka ve Münasebetler, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, No:1959-103.
- Confederation of British Industry (Çev.A.Rasim DURU) : Batı Avrupa'da Vergileme İ.S.O. Yayını, 1986.
- ÇAKMAK Şefik : Ortak Pazar Ülkelerinde Vasıtasız Vergilerin Ahenkleştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, No: 1975-166.
- ÇAYCIK Bülend : Vergi Sistemimizde Koruma ve Teşvik Esasları, İ.Ü.İktisat Fak. Maliye Enst. Yayını İstanbul-1968.

DOĞAN Abdullah Ünlü
M.Cengiz ve DİCLE Cahit

: Amortismanlar, Şafak Matbaası,
Ankara-1984.

ERİMEZ Rüştü

: Değerleme ve Mali Tablolar, Üçer
Matbaacılık, İstanbul, Nisan-
1975.

GENÇ Süleyman ve
TANRIVERMİŞ Emin

: Vergi Kanunları Yönünden Örnek-
lerle Genel Muhasebe ve Beyanna-
me Düzenlenmesi, İstanbul-1977.

HEREKMEN Aykut

: Türkiye'de Yatırımları Teşvik
Tedbirleri, Eskişehir İktisadi
ve Ticari İlimler Akademisi Ya-
yınları, Ankara-1983.

KOCAHANOĞLU O.Selim
ve YÜKSEL M.Naci

: Amortisman Hukuku ve Uygulaması,
İstanbul-1984.

NEMLİ Arif

: Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi
Politikası, İstanbul-1979.

ÖZAL Özcan, YILDIRIM Oya
ve TEK Nergis

: Muhasebe, E.Ü.Matbaası, Bornova-
İZMİR-1982.

ÖZBALCI Yılmaz

: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açık-
lamaları, Sermet Matbaası, İstan-
bul-1975.

TURANLI Rona ve
İŞGÜDEN Tamer

: Ekonomi Sözlüğü, Bilim Teknik
Yayını-1987.

TÜRK İsmail

: İktisadi Kalkınmanın Finansmanın-
da Vergi Politikası, A.Ü.Siyasal
Bilgiler Fak.Yayını.

- SAYGILIOĞLU Nevzat : Defterler ve Dönem Sonu İşlemleri,
- UÇKAN İlhan : Türkiye'de Vergi Politikası ve Meseleleri,
- YILMAZ Ejder : Hukuk Sözlüğü, Seçkin, Kitapevi-1986.

MAKALELER

- AKGÜÇ Öztin : Vergilerimizin Yatırım Kararları Üzerindeki Etkileri, Vergilerimizin İşletmelerin Yatırım ve Finansman Kararlarına Etkileri Konulu Seminerden, İstanbul-1975.
- BARDIZ Çetin : Amortisman Tabi Malların Satılması; Vergi Sorunları Dergisi-1983/4.
- BİLDİRİCİ Ziyaettin : Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Amortisman Uygulaması. A.Ü.Kütahya İkt.ve İdari Bil.Fak. 15.Yıl Armağanı, 1987.
- BİLDİRİCİ Ziyaettin : Yeniden Değerleme, İktisadi, Mali, Fikri, SİSTEM Dergisi, Yıl:1, Sayı:5.
- ERKİLET Şaban : Madenlerde Amortisman Ayırma, Maliye Postası Dergisi, Sayı:170-1987.

GÜVEMLİ Oktay

: Amortisman Kavramı ve Amortismana Konu Olan Varlıklar, Vergi Dünyası Dergisi, H.Ü.Derneği Yayını, Ağustos-1987.

SEVİĞ Veysi

: Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler, Yatırımlar ve K.D.V., Vergi Dünyası Dergisi, H.U.Derneği Yayını, Kasım-1985.

Vergi Reform Komisyonu Raporları

Danıştay Dergisi

Dünya Gazetesi

Tebliğler Dergisi