

# KIST AMORTİSMAN UYGULAMASININ ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

## *THE COMPARISON OF PRO-RATA DEPRECIATION APPLICATIONS IN TERMS OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) AND TURKISH ACCOUNTING SYSTEM*

- Doç.Dr. Cemal ELİTAŞ\*
- Yrd.Doç.Dr. Yılmaz AKYÜZ\*\*
- Öğr.Gör.Dr. Handan BULCA\*\*\*

### Öz

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Türk Muhasebe Sistemi amortismanlar açısından karşılaştırıldığında, standartlarda kıst amortisman uygulamasının maddi duran varlıkların tümü için kabul gördüğü anlaşılmaktadır. Oysa ülkemizdeki mevcut uygulamada kıst amortisman hesaplaması sadece işletme aktifine kayıtlı binek otomobillere uygulanmaktadır. Bu durum,

---

\* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

\* Uşak Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

\*\*\* Uşak Üniversitesi, Uşak MYO

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun raporlama yapan işletmelerde ticari kâr ve mali kâr sonuçları üzerinde etkili olacaktır.

**Anahtar Sözcükler:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Amortisman, Kıst Uygulama.

### **Abstract**

Comparasion between International Financial Reporting Standards (IFRS) and Turkish Accounting System shows that Pro-rata Depreciation Application is accepted for all tangible assests in standards. However, today in Turkey, Pro-rata Depreciation accounting is only applied to cars in assets. This case will have impact on accounting profit and taxable profit for firms which conduct reports according to International Financial Reporting Standards (IFRS).

**Key Words:** International Financial Reporting Standards (IFRS), Amortization, Pro-rata Depreciation Application.

## **1. GİRİŞ**

Amortismanına tabi duran varlıkların maliyetlerinin hizmet ömürlerinin dikkate alınarak yıllara dağıtılmasında farklı amortisman yöntemleri kullanılmaktadır. Duran varlıklarla ilgili maliyet bedeli, hizmet süresi, hurda değeri gibi konularda gerekli çalışmalar yapıldıktan sonra çeşitli yöntemlerle amortisman paylarının hesaplanması mümkün olmaktadır. Aynı aktif değere sahip duran varlıkların maliyetlerinin dağıtımında farklı amortisman yöntemlerinin kullanılması, mali tablolara yansıyan amortisman paylarının da farklı olmasına neden olmaktadır.

Bununla birlikte aynı yöntem kullanılmasına rağmen amortisman hesaplamada tüm duran varlıklarda kıst uygulamanın esas alınması, aynı maliyet bedeline sahip duran varlıklarda dahi varlığın aktife girdiği ilk yıl ve hizmet

ömrünün son yılı itibariyle farklı amortisman tutarlarının hesaplanması sonucunu doğuracaktır.

## 2. AMORTİSMAN YÖNTEMLERİ

Muhasebe literatüründe adı geçen ve farklı ülkelerde farklı şekillerde uygulanan çeşitli amortisman yöntemleri bulunmaktadır. Amortisman yöntemi, amortisman tabii varlığın maliyetinin dönemlere dağıtımını ile ilgilidir. Seçilen amortisman yöntemi, o yılın amortisman gideri tutarını belirleyici olacaktır (Süer ve Şenyiğit, 2006: 209). Mevcut muhasebe sistemimizde ise Vergi Usul Kanunu (VUK) tarafından belirlenen amortisman yöntemleri şöyle sıralanmaktadır:

- Normal amortisman yöntemi (VUK madde 315)
- Azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi (VUK mükerrer madde 315)

Bunların dışında çeşitli özel uygulamalar söz konusudur ve VUK bu uygulamaları şöyle sıralamaktadır:

- Madenlerde amortisman (VUK madde 316)
- Fevkalade amortisman (VUK madde 317)
- Kıst amortisman uygulaması (VUK madde 320)

Anlaşıldığı üzere VUK'da normal (doğrusal veya eşit oranlı) amortisman yöntemi ve azalan kalanlar yöntemi olmak üzere iki yöntemden bahsedilirken diğer sayılanlar özel uygulamalar olarak kanunda yerlerini almaktadırlar. Normal amortisman yöntemi, zamanın fonksiyonunu, kullanımın fonksiyonunun yerine koymakta ve basit olması nedeniyle uygulamada yaygın olarak kullanılmaktadır ( Kieso ve Weygant, 1992: 547).

Azalan kalanlar yöntemi, maddi duran varlıkların hizmet süresi boyunca veriminin giderek düşeceği, ayrıca artan bakım-onarım giderleri nedeniyle kullanma maliyetinin de yıllar itibariyle yükseleceği gerçeğinin dikkate alındığı bir yöntem olup (Sevilengül, 2001: 364) ilk yıllarda daha fazla, sonraki

yıllarda ise daha az amortisman ayrılması esasına dayanır (Çonkar, Ulusan ve Öztürk, 2006: 228).

VUK'a göre iktisadi ve teknik açıdan bir bütünlük arzeden maddi duran varlıklar için adı geçen yöntemlerden yalnızca birisinin kullanılabilceği ifade edilmektedir. VUK'da ayrıca çeşitli nedenlerle değeri düşen, normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan veya kısmen kullanılmaz hale gelen maddi duran varlıklara Maliye Bakanlığı'na başvuru sonucu belirlenen oranlarda fevkalade ekonomik ve teknik amortisman uygulanabileceği açıklanmaktadır.

Maddi duran varlıkların değerlemesinden amortismanına ve raporlanmasına kadar ilgili tüm konular 16 Nolu Maddi Duran Varlıklar Standardı'nda (UMS-16) düzenlenmektedir. Standardın 61. paragrafında, kullanılabilcek amortisman yöntemleri;

- Doğrusal (normal) amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi
- Üretim miktarı yöntemi olarak sıralanmaktadır.

Mevcut muhasebe sistemimizde yer almayan üretim miktar yönteminde, varlığın beklenen kullanımı ya da üretim miktarı esas alınmaktadır. Bu yöntem, amortismanı zamanın değil, kullanım ve verimliliğin bir fonksiyonu olarak varsaymaktadır. Amortismanın, etkinliğin yerine zamanın fonksiyonu olarak kabul edildiği durumlarda bu yöntemin kullanılmasının doğru olmayacağı yöntemin en büyük sınırlandırmasıdır (Kieso ve Weygant, 1992: 546).

Standartta, adı geçen bu yöntemlerin dışında başka yöntemlerin kullanılmayacağı gibi bir sınırlama getirilmemekte ve bir varlığa uygulanan amortisman yönteminin en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirileceği belirtilmektedir. UMS-16. paragraf 60'da ise uygulanacak yöntemin varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçileceği ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece tutarlı olarak uygulanacağı ifade edilmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları fevkalade amortisman ta-

nımlaması yapmamıştır. Fakat maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan değer düşüklüğünün amortisman mantığı ile kaydedilmesi fevkalade amortisman uygulamasına benzetilebilir.

Maddi duran varlığın niteliği ne olursa olsun, hangi amortisman yöntemi kullanılırsa kullanılsın Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre kıst uygulama söz konusu olup, ülkemiz muhasebe sisteminden daha farklı anlayışla gerçekleştirilmektedir.

### 3. KIST AMORTİSMAN UYGULAMASI

01.01.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.07.1994 gün ve 21892 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4008 sayılı Kanunla, 213 sayılı VUK’un bazı maddeleri değiştirilmiş ve kanuna bazı maddeler ilave edilmiştir. İlgili kanunla VUK’un 320. maddesine eklenen fıkrada amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, aktife girdiği ilk hesap döneminde kıst amortisman uygulamasının getirildiği açıklanmıştır. Fakat kıst amortisman uygulaması binek otomobiller ile sınırlandırılmıştır.

VUK’un 320/2 maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere işletmeye kayıtlı binek otomobiller aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman hesaplanmakta, ilk yıldan hesaplanmayan tutar ise son yılın amortisman tutarına ilave edilmekte ve aşağıdaki gibi formüle edilmektedir.

$$\text{İlk yılın amortismanı} \left[ \frac{\text{yıllık amortisman tutarı}}{12} \right] \times \text{kullanılan ay sayısı}$$

Kıst amortisman uygulaması, bir amortisman yöntemi olmayıp aktife kayıtlı binek otomobiller için normal veya azalan kalanlar üzerinden amortisman yöntemleri içerisinde yapılan özel bir uygulamadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda ise varlıklara ilişkin amortisman hesaplamada kıst uygulamanın bütün maddi duran varlıklar için geçerli olduğunu görmekteyiz.

VUK'da binek otomobiller için geçerli olan kıst amortisman uygulaması ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki anlayış arasında da farklılık bulunmaktadır. VUK'daki uygulamada faaliyet ömrü yine yıl olarak ele alınmakta, standartlarda ise ay hesabı tam anlamıyla uygulanmaktadır. Şöyle ki; VUK'a göre ilk yılda hesaplanmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilirken, standarda göre ilk yıldan kalan aylara ait hesaplanmayan amortisman tutarı, son tam yıldan sonraki yılın ilgili ayları için kayda alınır. Kıst amortisman uygulamasındaki anlayış farklılıkları işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkilemektedir.

#### **4. KIST AMORTİSMAN UYGULAMASININ VERGİ ETKİSİ**

Standartlarda yer alan amortisman hükümleri ile vergi mevzuatında yer alan amortisman hükümleri arasındaki farklılıklar, ticari kâr ve mali kâr olarak ifade ettiğimiz iki farklı kâr oluşumuna sebep olan etkenlerdendir. Muhasebe standartlarına göre hesaplanan dönemin amortisman giderleri, vergi mevzuatına göre ayrılması gerekenden az veya fazla olabilir. Bu durum duran varlığa ilişkin değerlendirme ve/veya amortisman hesaplama yöntem ve anlayış farklılığından kaynaklanabilmektedir.

Mali kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farklılıklar, geçici farklar olarak isimlendirilmektedir. Geçici farklar, varlığın veya yükümlülüğün muhasebede defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde vergi matrahının hesabında dikkate alınacak farklardır. Geçici farklar; vergilendirilebilir geçici fark veya indirilebilir geçici fark olarak ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2006: 3).

Vergilendirilebilir geçici fark ertelenen vergi borcu (yükümlülüğü) do-

ğururken, indirilebilir geçici fark ertelenen vergi alacağı (varlığı) doğurmaktadır. Ortaya çıkan ertelenen vergi varlığı (alacağı) ve ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu) “TMS–12 Gelir Vergileri” Standardına uygun şekilde muhasebeleştirilmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007: 200).

Ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu) ve ertelenen vergi varlığı (alacağı) aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Akdoğan, 2006: 4).

Ertelenen Vergi Yükümlülüğü (Borcu)=
Vergilendirilebilir Geçici Farklar x Vergilendirme Döneminde Beklenen Vergi Oranı

Ertelenen Vergi Varlığı (Alacağı)=
İndirilebilir Geçici Farklar x İndirme Döneminde Beklenen vergi Oranı

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ertelenen vergi borcu ve ertelenen vergi alacağının mali tablolarda raporlanmasını gerekli görürken, Tek Düzen Hesap Planı’nda ilgili hesaplar bulunmadığından “28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI” ve “48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI” hesap gruplarında tanımlanacak hesaplarla ihtiyacın giderilmesi düşünülmektedir. Bu doğrultuda “282 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI HESABI”ve “482 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HESABI” ihtiyacın giderilmesi yönünde önerilebilmektedir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlemesinden ve amortisman anlayışından kaynaklanan, ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu) ve ertelenen vergi varlığını (alacağı) oluşturan durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Faydalı ömür, kullanılan amortisman yöntemleri, yöntem değiştirme hükümleri, hurda değer, kıst uygulama anlayışı gibi farklılıklar nedeniyle amortisman paylarındaki değişik sonuçlar açısından,
- Duran varlıkların değerlendirme hükümleri ve amortisman hesaplama

hükümlerinin etkisiyle duran varlıkların satış kâr veya zarar sonuçlarındaki farklılıklardan kaynaklanan ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu) ve ertelenen vergi varlığı (alacağı) oluşmaktadır.

Mevcut muhasebe sistemimizde kıst amortisman uygulamasının tüm duran varlıklara yayılması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki anlayışla hesaplama yapılması durumunda en azından bu sebeple ortaya çıkan geçici farklar, geçici farkların neden olduğu mali ve ticari kâr ayrımı ortadan kalkacaktır.

Kıst amortisman anlayışının ortaya çıkardığı ve yukarıda genel olarak açıklanan farkların karşılaştırmalı olarak sunulduğu örnek aşağıda verilmekte, konunun daha iyi anlaşılması amaçlanmaktadır.

## 5. UYGULAMA ÖRNEĞİ

İşletme 09 Nisan 2009 tarihinde 80.000 TL ye bir tertip makinesi satın almış olup, faydalı ömür 5 yıl olarak belirlenmiştir (VUK 333 Sayılı Tebliğ'e göre de faydalı ömür 5 yıl, amortisman oranı %20'dir). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre raporlama yapan işletme varlığın hurda değerinin önemsiz olduğuna karar vermiştir.

### **VUK' a göre**

#### **Normal Amortisman Yöntemi**

YILLAR	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2009	80.000	%20	16.000	16.000
2010	80.000	%20	16.000	32.000
2011	80.000	%20	16.000	48.000
2012	80.000	%20	16.000	64.000
2013	80.000	%20	16.000	80.000

**Standarda göre****Normal Amortisman Yöntemi**

YILLAR	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2009	80.000	%20 (9 aylık)	12.000*	12.000
2010	80.000	%20	16.000	28.000
2011	80.000	%20	16.000	44.000
2012	80.000	%20	16.000	60.000
2013	80.000	%20	16.000	76.000
2014	80.000	%20 (3 aylık)	4.000**	80.000

Yıllık amortisman payı	$80.000 \times (\%20) = 16.000$
Aylık amortisman payı	$16.000 / 12 = 1.333,33$
*2009 Yılı amortisman tutarı	$1.333,33 \times 9 = 12.000$
**2.014 Yılı amortisman tutarı	$1.333,33 \times 3 = 4.000$

**VUK' a göre****Azalan Kalanlar Yöntemi**

YILLAR	Maliyet Bedeli- Birikmiş Amortisman	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2009	80.000	%40	32.000	32.000
2010	48.000	%40	19.200	51.200
2011	28.800	%40	11.520	62.720
2012	17.280	%40	6.912	69.632
2013	10.368		10.368	80.000

**Standarda göre**  
**Azalan Kalanlar Yöntemi**

Azalan kalanlar yönteminin kıst uygulamasında; İlk yıl hesaplanmayan amortismanın devam eden yılda hesaplanmış olarak kabulü ile amortisman hesabı ve ilk yıl hesaplanan amortismanın birikmiş amortisman kabulü ile ikinci yıl amortisman matrahının oluşturulması gerektiği görüşüne göre olmak üzere iki yaklaşım söz konusudur.

**İlk yıl hesaplanmayan amortismanın devam eden yılda hesaplanmış olarak kabulü ile amortisman hesabı**

YILLAR	Maliyet Bedeli- Birikmiş Amortisman	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2009	80.000	% 40 (9 aylık)	24.000*	24.000
2010	<b>80.000-32.000= 48.000</b>	% 40	19.200	43.200
2011	28.800	%40	11.520	54.720
2012	17.280	%40	6.912	61.632
2013	10.368		10.368	72.000
2014	8.000	%40 (3 aylık)	8.000	80.000

Yıllık amortisman payı	$80.000 \% 40 = 32.000$
Aylık amortisman payı	$32.000 / 12 = 2.666,66$
*2009 yılı amortisman tutarı	$2.666,66 \times 9 = 24.000$
**2014Yılı amortisman tutarı	$2.666,66 \times 3 = 8.000$

**İlk yıl hesaplanan amortismanın birikmiş amortisman kabulü ile ikinci yıl amortisman matrahının oluşturulması gerektiği görüşüne göre:**

YILLAR	Maliyet Bedeli- Birikmiş Amortisman	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş Amortisman
2009	80.000	%40 (9 aylık)	24.000	24.000
2010	<b>80.000-24.000= 56.000</b>	%40	22.400	46.400
2011	33.600	%40	13.440	59.840
2012	20.160	%40	8.064	67.904
2013	12.096	%40	4.838	72.742
2014	7.258		7.258	80.000

### **Karşılaştırma**

YILLAR	Normal Amortisman Yöntemi		Azalan Kalanlar Yöntemi	
	VUK	Standart	VUK	Standart(1. durum)
2009	16.000	12.000	32.000	24.000
2010	16.000	16.000	19.200	19.200
2011	16.000	16.000	11.520	11.520
2012	16.000	16.000	6.912	6.912
2013	16.000	16.000	10.368	10.368
2014	-	4.000	-	8.000
<b>TOPLAM</b>	<b>80.000</b>	<b>80.000</b>	<b>80.000</b>	<b>80.000</b>

**Her yıl 200.000 TL amortisman öncesi kâr elde edildiği ve vergi oranının %20 olduğu varsayımıyla VUK ve Standarda göre üç amortisman yönteminin kâra ve vergi tutarına etkisi**

Y I L L A R	NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİ				AZALAN KALANLAR YÖNTEMİ			
	Kâr		Vergi		Kâr		Vergi	
	VUK	Standart	VUK	Standart	VUK	Standart	VUK	Standart
09	184.000	188.000	36.800	37.600	168.000	176.000	33.600	35.200
10	184.000	184.000	36.800	36.800	180.800	180.800	36.160	36.160
11	184.000	184.000	36.800	36.800	188.480	188.480	37.696	37.696
12	184.000	184.000	36.800	36.800	193.088	193.088	38.618	38.618
13	184.000	184.000	36.800	36.800	189.632	189.632	37.926	38.734
14	200.000	196.000	40.000	39.200	200.000	192.000	40.000	38.400

Örneğimizde ilgili varlığın hem işletme tarafından hem de VUK 333 ve 339 sayılı uygulama genel Tebliği ile belirlenen faydalı ömrü 5 yıldır. 09 Nisan 2009 tarihinde aktifleştirilen varlığın amortisman tutarları hesaplanırken, standarda uyum çerçevesinde kıst amortisman uygulaması yapılmış olup, varlığın faydalı ömrü 2014 yılı Mart ayı itibariyle sona erecektir. İlk yıl için 9 ay, son yıl için ise 3 aylık tutar dikkate alınacaktır. VUK'a uygun hesaplamada ise binek otomobiller haricinde kıst uygulama yapılamayacağından, tam yıl dikkate alınacaktır. Her iki uygulamanın karşılaştırılması sonucunda yıllar itibariyle farklı amortisman tutarlarının ortaya çıktığı görülmektedir. Amortisman tutarlarındaki farklılıklar işletmenin gelir tablosuna yansiyarak, dönem kâr/zarar sonucunda da farklılıklar olmasına neden olacaktır.

Karşılaştırmayı, 2009 yılı için ve azalan kalanlar yöntemi (1.durum) rakamlarıyla yaptığımızda; VUK hükümlerine göre hesaplanmış yıllık amortisman payının 32.000 TL, standarda göre ise 24.000 TL olduğunu görmekteyiz.

İşletmenin 2009 yılında (ki tablo diğer yıllarda da değişmediği varsayımıyla hazırlanmıştır) amortisman gideri öncesi 200.000 TL kâr elde ettiğini ve vergi oranının %20 sabit oran olduğunu varsayarsak, VUK'a göre mali kâr 168.000 TL olurken, standarda göre ticari kâr ise 176.000 TL hesaplanmaktadır.

***Amortisman uygulamasının vergi etkisi***

2009 YILI	VUK	STANDART	FARK
Amortisman öncesi kâr	200.000	200.000	-----
Amortisman tutarı	(32.000)	(24.000)	8.000
Kâr	Mali   168.000	Ticari   176.000	8.000
Vergi	168.000 x (%20)	176.000 x (%20)	8.000 x (%20)
	33.600	35.200	1.600

VUK'a göre hesaplanan kâr (mali kâr) standarda göre hesaplanan kârdan (ticari kâr) daha azdır. Dolayısıyla % 20 vergi oranı varsayımı altında (33.600–35.200)= 1.600 TL ertelenmiş vergi borcu oluşmaktadır.

Aynı durumu varlığın net defter değeri ve vergiye esas değeri karşılaştırması üzerinden açıklayalım. Daha önce açıklandığı gibi varlığın net defter değeri, vergiye esas değerinden fazla ise vergilendirilebilir geçici fark doğmaktadır.

2004 yıl sonu itibariyle yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır.

<b>31.12.2009</b>		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	35.200	
482 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		1.600
370 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜML. KARŞ.		33.600

Bu durumda 2009 yılında varlığın standartlara göre hesaplanmış net defter değeri 56.000 TL (80.000–24.000), VUK hükümlerine göre hesaplanmış vergiye esas değeri 48.000 TL (80.000–32.000) ve aradaki fark 8.000 TL olup bu fark vergilendirilebilir geçici fark olarak ortaya çıkmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farka vergi oranının uygulanması (8.000 x %20) ile 1.600 TL ertelenmiş vergi borcuna ulaşılmaktadır.

Karşılaştırmayı, 2009 yılı için ve azalan kalanlar yöntemi rakamlarıyla yaptığımızda; VUK hükümlerine göre hesaplanmış yıllık amortisman payının sıfır, standarda göre ise 8.000 TL olduğunu görmekteyiz.

İşletmenin 2014 yılında (ki tablo diğer yıllarda da değişmediği varsayımıyla hazırlanmıştır) amortisman gideri öncesi 200.000 TL kâr elde ettiğini ve vergi oranının %20 sabit oran olduğunu varsayarsak, VUK' a göre mali kâr 200.000 TL olurken, standarda göre ticari kâr ise 192.000 TL hesaplanmaktadır.

#### ***Amortisman uygulamasının vergi etkisi***

<b>2009 YILI</b>	<b>VUK</b>	<b>STANDART</b>	<b>FARK</b>
Amortisman öncesi kâr	200.000	200.000	-----
Amortisman tutarı	(32.000)	(8.000)	8.000
Kâr	Mali   200.000	Ticari   192.000	8.000
Vergi	200.000 x (%20)	192.000 x (%20)	8.000 x (%20)
	40.000	38.400	1.600

Dönem sonu itibariyle yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır.

<b>31.12.2014</b>		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	38.400	
282 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI	1.600	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜML. KARŞ.		40.000

Görüldüğü gibi VUK' a göre hesaplanan kâr (mali kâr) standarda göre hesaplanan kârdan (ticari kâr) daha fazladır. Dolayısıyla % 20 vergi oranı var sayımı altında (40.000–38.400) 1.600 TL ertelenmiş vergi alacağı oluşmaktadır.

## 6. SONUÇ

Mevcut muhasebe sistemimizde kıst uygulamadan ayrıca söz edilmesinin nedeni bütün maddi duran varlıkları kapsamayıp, sadece işletmeye kayıtlı binek otomobiller için kabul görmesinden kaynaklanmaktadır. Oysa Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda kıst uygulama tüm maddi duran varlıklar için ayırım yapılmadan kabul görmektedir. Kıst uygulamanın kapsamı dışında uygulama biçiminin de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndan farklı olduğunu görmekteyiz. Gerek mevcut muhasebe sistemimizde gerekse Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda ilk yılın amortisman tutarı aynı anlayışla hesaplanırken, son yılın amortisman tutarının hesaplanması noktasında farklılaşma sözkonusu olmaktadır. İlk yıl her iki anlayışta da varlığın aktife girdiği ay da dahil olmak üzere yılın sonuna kadar ilgili aylara isabet eden amortisman tutarı hesaplanmakta ve muhasebeleştirilmektedir. Farklılaşma amortisman süresinin sonlanması noktasında karşımıza çıkmaktadır. İlk yıl hesaplanmayan amortisman tutarı, mevcut muhasebe sistemimizde yıl olarak hesaplanan amortisman süresinin son yılının amortisman tutarına eklenirken, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda ekleme yapılmamakta, bir sonraki yılın amortisman tutarı olarak kabul edilmekte ve muhasebeleştirilmektedir.

Mevcut muhasebe sistemimizle standartlar arasında kıst amortisman anlayışından kaynaklanan ve dönem sonucuna yansıyan bu farklılıklar işletmeleri mali ve ticari kâr olarak ortaya çıkan iki ayrı dönem sonucuna ulaştırmaktadır. Kıst amortisman uygulamasının VUK'da duran varlıklarına tümüne yayılması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki anlayışla he-

saplama yapılması finansal tabloları uygulayan ve finansal tablolardan bilgi alan tarafları sıkıntıdan kurtarmak adına atılacak önemli bir adım olacaktır.

### KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan (2006). “UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelemiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi” **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, 17 (2006) : 1-18.

Çonkar, Kemalettin, Uluşan, Hikmet ve Öztürk, Mehmet (2006). **Genel Muhasebe** 3. bs. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Kieso, Donald E. ve Weygant, Jerry J. (1992). **Intermediate Accounting**. 7.bs. [y.y.] : John Wiley and Sons. Inc.,

Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2007). **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**. Ankara: Gazi Kitabevi.

Sevilengül, Orhan (2001). **Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe** genişletilmiş 10.bs. Ankara: Gazi Kitabevi.

Süer, Ayça Z. ve Şenyiğit, Yiğit B. (2006). “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması” **Mali Çözüm Dergisi**. 74 (2006) : 199–213.