

Amortisman Ömrünü (Faydalı Ömrü) Tamamlamış, Amortisman Tabi Tarımsal Varlıklarda Amortisman

Halil Fidan

Prof.Dr., Ankara Üniversitesi, Ziraat Fakültesi, Tarım Ekonomisi Bölümü (fidan@agri.ankara.edu.tr)

Özet: Muhasebe kaydı tutmayan, tarımsal işletmelerde, gelir tespiti ve maliyet analizi çalışmalarında, sabit masraflardan olan amortisman masraflarının doğru bir şekilde hesaplanamaması önemli bir sorunu oluşturmaktadır. Amortisman, sabit varlıkların kullanımından ya da başka nedenlerden dolayı meydana gelen değer kayıplarının maliyet olarak gider oluşturmasıdır. Tarım işletmelerinde, gerek kayıt tutan gerekse kayıt tutmayan işletmelerde amortisman masrafı hesaplanırken sorun, sabit kıymetin faydalı ömrü ile hurda değerinin tespitinde (hayvanlarda, Kasaplık Değeri) yaşanmaktadır. İşletmelerdeki sabit kıymetlerin gelecekteki uzun yıllardaki kullanımlarından sonra hurda değerinin ne olacağını kıymetlendirmek oldukça zor olmaktadır. Öte yandan faydalı ömrün tespitinde de uygulanan yaklaşımlar çok karmaşık görünmektedir. Tarımsal işletmelerde, özellikle amortisman ömrünü tamamlamış sabit kıymetlerde, amortisman masrafları hesaplanırken, ya belirli oranlar kullanılmakta ya da kullanma ömrü işletmecinin beyanı ile tespit olunmaktadır. Amortisman ömrünü tamamlamış tarımsal sabit kıymetlerde, tarımsal sabit kıymetin üretim faaliyetinde kullanım süresi, paranın zaman değeri ve sabit kıymetin özellikleri dikkate alınarak, dönem başı ve dönem sonu değerleri takdir edilerek, aradaki fark, (Değer Takdiri Yöntemi) amortisman masrafı olarak hesaplanabilir.

Anahtar Kelimeler: Tarımsal İşletme, Amortisman, Faydalı Ömür, Hurda Değeri, Sabit Varlık

Depreciation Life (Useful Life) Has Been Completed, Depreciation In Agricultural Assets

Abstract: No accounting record, on farms, in determination of income and cost analysis, not correctly calculating of depreciation costs of fixed costs is an important issue. Depreciation is creating expense of value losses due to the use of fixed assets or other reasons. On farm, both require registration and not record-keeping, calculating depreciation costs, the problem arises from the useful life and scrap value (in animal breeding, slaughter value) of fixed assets. On farm, it is not known how much scrap value of fixed assets are, on future after long time using. On the other hand, the approach of applied in determining the useful life can also be seems too complicated. On farms, especially in fixed assets of the depreciation life is completed, while calculating depreciation costs, it is determined using the specific rates or are used to useful life that farmers are in compliance. In agricultural fixed assets of depreciation life has completed, useful life time of agricultural fixed assets on production activities, the time value of money and taking into account the characteristics of fixed assets, with calculating value of the beginning and end of the production period, the difference (Valuation Method) can be calculated as depreciation expenses.

Keywords: Farms, Depreciation, Useful Life, Scrap Value, Fixed Assets

1. Giriş

Tarım işletmelerinde amortisman VUK ilgili maddeleri çerçevesinde Bilanço esasına göre muhasebe kaydı tutan işletmeler için değil, aynı zamanda işletme yönetimi, özellikle sabit masraflar olmak üzere, masrafların doğru tespiti ve gelirin doğru oluşması açısından önem teşkil etmektedir (Tuncez, 2016).

Tarımsal işletmelerde doğru gelir tespitinde yapılması gerekenlerden biri de, tarımsal üretimde kullanılan sabit varlıklara uygulanacak amortismanlardır. Tarımsal İşletmelerde arsa ve

arazi dışındaki sabit varlıklar kullanılmalarından dolayı yıpranmaya maruz kalırlar veya teknolojik gelişmelerden ötürü demode olabilirler. Bu yönü ile amortisman, tarımsal işletmelerin faaliyetlerinde kullandıkları sabit, uzun süreli, bir yıldan fazla kullanılan varlıklarda aşınma, değer kaybı ve teknolojik olarak demode olmaları, eskime şeklinde oluşan değer kayıpları şeklinde tanımlanabilir. Bu kapsamda, amortisman genel olarak sabit varlıkların fiziksel ve teknolojik nedenle uğradıkları değer kayıpları olarak anlaşılabilir. Maliyet unsuru açısından amortisman, tarımsal sabit varlıkların

kullanımından ya da başka nedenlerden dolayı meydana gelen değer kayıplarının maliyet olarak gider oluşturmasıdır

Amortismanın masraflar ve gelirin teşkil edilmesinde mali açıdan etkisi küçümsenemez. Bu bakımdan, tarımsal işletmeler, gelir veya gelir elde etmek için faaliyette bulunuyorsa, tarımsal üretimde kullandıkları duran varlıklarının uğradığı aşınmanın önemli masraf unsuru olarak dikkate alınmasının gerekli olduğunu da bilmeleri gerekir.

Tarımsal işletmelerde Saf Hâsıla, Tarımsal gelir gibi gelirler hesaplanırken gelir unsurlarında olduğu gibi, işletme masraflarının da doğru hesaplanması gerekir. İşletme masraflarının bir masraf unsuru da, amortismanlardır(Çelik,2014:41-52). Öte yandan tarımsal ürünlerin maliyet fiyatları belirlenirken yine masraf unsuru olarak amortismanlar, masraflarda gösterilecektir. Burada da amortismanların doğru hesaplanması ürün maliyetinin doğru tespit edilmesine etki edecek, buda tarımsal işletmenin alacağı karar ve uygulayacağı fiyat stratejilerinde etkili olacaktır.

Amortisman masrafının doğru olarak hesaplanması, hem işletme yönetimi, hem de sabit sermaye unsurunun değerinin bilinmesi açısından da önemlidir. Amortisman ayrıca sabit sermaye unsurlarına sahip olmak ile kiralama alternatifinin karşılaştırılması açısından da önem taşımaktadır(Kıral vd,1999).

Tarım işletmelerinin çoğunluğunun muhasebe kayıtları tutmayı ve vergiden muaf oluşu, söz konusu işletmelerde yapılan karlılık analizi araştırmaları, maliyet hesapları tespit çalışmalarında, kısacası masraf hesaplamalarında, amortisman hesapları, özellikle de faydalı ömrünü tamamlamış sabit kıymet unsurlarında, uygulamada pratik yaklaşımlarla ortaya konulabilmektedir.

Tarım işletmelerimizin çoğunda muhasebe kaydı tutulmadığı için söz konusu işletmelerde yapılan gelir tespiti ve maliyet yönlü çalışmalarda karşılaşılan sorunlardan biride ekonomik ömrünü doldurmuş ya da demode olmuş bazı sabit kıymetlerin üretimde kullanılmaları ve bu kıymetlerin sermaye değerinin, hurda değerinin ve üretimde kullanılabilir ömürlerinin tespit edilememesi ya da bunların tespit değerlerinin üretici beyanına dayandırılması gerek gelir hesaplarında gerekse ürün maliyetlerinin tespitinde sorunlar çıkmakta ve yanlış hesaplamalar yapılabilmektedir.

Bu çalışma, tarım işletmelerinde amortisman konusunu ele alacak ve özellikle de gelir analizi çalışmaları yapacaklara, masraf hesaplamaları ve maliyet tespitleri araştırmalarında amortisman hesaplarken pratik ve bilimsel çerçeveye yakın amortisman hesaplamalarını yapmalarına yardımcı olmayı amaçlamaktadır.

2. Materyal ve Yöntem

Bu çalışma tarım işletmelerinde amortisman hesaplamalarında önemli olan hurda değeri ve faydalı ömür gibi değişkenleri dikkate alarak, amortisman hesabına yönelik yaklaşımlarda bulunmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda, önceden yapılmış çalışmalar ve yapılacak hesaplamalar, çalışmanın materyalini oluşturacaktır. Yapılan incelemelerde genel olarak, tarım işletmelerinin amortisman hesaplarında sabit kıymetlerin, hurda değerinin ve ekonomik ömürlerinin tespitinde üretici beyanına dayanıldığı anlaşılmaktadır. Bu çalışmada ilgili literatürden hareket ederek söz konusu probleme çözüm aranmaya çalışılacak ve bu konuda yaklaşımlar yorumlanarak irdelenecek ve pratik çözüm oluşturulmaya çalışılacaktır.

3. Bulgular

3.1. VUK'da Amortisman Mevzu

Envanterde amortisman kayıtlarının yapılmasında: VUK'nun 189'uncu maddesinde, Üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden her hangi biri ile gösterilir:

- 1) Envanter defterinin ayrı bir yerinde
- 2) Özel bir amortisman defterinde
- 3) Amortisman listelerinde

Amortisman kayıtları, amortismanla başladığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanır. İşletmeye yeniden giren iktisadi kıymetlerle bunların amortismanlarının evvelki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilmesi caizdir. Amortisman defteri veya listelerinin kayıtları envanter kaydı hükmündedir. Yukarıdaki esaslara göre kayıtlarda gösterilen iktisadi kıymetlere ait değerler envanter defterine toplu olarak geçirilebilir.

VUK'nun 194 maddesinde; işletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder.

- 1) Gider kısmına: Satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler.
- 2) Hasılat kısmına: Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat; kaydolunur. Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortisman tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Şu kadar ki, VUK'unun 189. maddesine göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir.

Amortisman kayıtları: VUK'nun 211 maddesinde; Serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortisman tabi tuttıkları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını VUK'nun 189. maddede yazılı şekilde tutulan "Amortisman kayıtlarında" gösterirler.

Amortisman kayıtları: VUK'nun 214 maddesinde; Çiftçi işletme defteri tutanlar, amortisman tabi kıymetleri ve bunların amortismanlarını VUK'nun 189. maddede yazılı şekilde tutulan amortisman kayıtlarında gösterebilecekleri gibi bu kayıtları çiftçi işletme defterinin ayrı bir yerine de geçirebilir.

VUK 288 maddesinde; Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur.

VUK'nun 290 maddesinde; Serbest meslek erbabının amortisman tabi tuttıkları tesisat, mefruşat, demirbaş eşyalarını değerlemede de bu bölümün hükümleri uygulanır. Mükerrer Madde 290- (Ek: 9/4/2003-4842/25 md.); Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı, Kanunun mükerrer 298. maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortisman tabi tutulur. Kiralayan tarafından, finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin bu maddenin (1) numaralı fıkrasının üçüncü

paragrafına göre belirlenen değeri üzerinden amortisman ayrılmaya devam olunur.

Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı Mükerrer Madde 298

(Değişik: 17/12/2003-5024/2 md.) h bendinde Topluştırılmış yöntemler;

- a) Basit ortalama yöntemi; gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalımsızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını
- b) Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi; dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını taşımaktadır.

Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır. Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortisman tabi iktisadi kıymetlerini VUK ilgili maddesinde belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortisman tabi tutabilirler.

Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

VUK'nun 313 maddesinde; (Değişik birinci fıkra : 21/1/1983 - 2791/6 md.) İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle VUK'nun 269. maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, Kanununun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder. (Ek : 22/7/1998 - 4369/8 md.) İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz

olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar. (Ek : 30/12/1980 - 2365/54 md.) Değeri 50.000.000 (880 TL) lirayı aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 (880 TL) lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

Arazide amortisman: VUK 314 maddesinde; Boş arazi ve boş arsalar amortisman tabi değildir. Ancak,

- 1) 1-Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;
- 2) 2- İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar; Amortisman tabi tutulur.

Normal amortisman: VUK'nun 315 maddesinde; (Değişik : 17/12/2003-5024/3 md.) Mükellefler amortisman tabi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır. Tarımsal sabit kıymetler için bu değerler Tablo 1'de gösterilmektedir.

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman: Mükerrer Madde 315 , (Ek : 19/2/1963 - 205/19 md.) Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde;

- 1) Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. (Ek hüküm: 17/12/2003-5024/4 md.) Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

- 2) 2-(Değişik: 17/12/2003-5024/4 md.) Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.
- 3) 3-Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

Fevkalade amortisman: VUK'nun 317 Maddesinde; Amortisman tabi olup:

- 1) 1-Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
- 2) 2- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
- 3) 3- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır. Amortisman nispetlerinin itibar tarihi: VUK'nun 318. Maddesinde, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan amortisman nispetleri ilanların yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen nispetlerin ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden muteberdir. (Değişik : 21/1/1983 - 2791/9 md.) Maliye Bakanlığı tespit ve ilan ettiği amortisman nispetlerini gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanlarla ilgili diğer hususları tespiti yetkilidir.

Amortisman uygulama süresi:

- a) Nispet bakımından: VUK'nun 319. Maddesinde; (Mülga: 17/12/2003-5024/9 md.)
- b) Süre bakımından: VUK'nun 320.Maddesinde;Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için bir rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. (Ek : 24/6/1994 - 4008/12 md.; Değişik : 25/5/1995 - 4108/6 md.) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli

şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılmaz.

- c) Amortisman usulünü seçme bakımından: Mükerrer Madde 320; (Ek: 19/2/1963 - 205/20 md.)
- 1) İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.
 - 2) Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez.
 - 3) Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eki bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul, bu bildirim yapıldığı beyannamenin tahakkuk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.

Amortisman hesapları: VUK'nun 321. Maddesinde; Bu bölüm gereğince hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması caizdir.

Amortisman tabi malların satılması: VUK'nun 328. Maddesinde; (Değişik birinci fıkra : 30/12/1980 - 2365/56 md.) Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel

ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. (Ek : 19/2/1963 - 205/21 md.) Yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden VUK ilgili hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

Amortisman tabi malların sigorta tazminatı: VUK'nun 329 Maddesinde; Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyana uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortisman tabi olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir. Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyana uğrayan malların yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur. (Ek fıkralar : 30/12/1980 - 2365/57 md.) Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir. Yukarıdaki esaslar dâhilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden VUK ilgili hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlenmesi: Geçici Madde 5'te; (Değişik : 19/2/1963 - 205/24 md.) Bu, kanunun uygulamaya girdiği tarihte veya müteakip yıllarda ticari, tarımsal veya mesleki kazançları dolayısıyla yeniden Gelir Vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek olan mükellefler ile öteden beri faaliyete devam eden serbest meslek erbabının; amortisman tabi iktisadi kıymetleri maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa bizzat kendilerince alış tarihindeki rayice göre takdir olunacak bedeli ile değerlenir. Bu kıymetlerin alış tarihleri ile mükellefiyete giriş veya gerçek usule

geçiş tarihi arasındaki yıllara ait amortismanlar tutarı bu değerden düşülür ve bakiyesinin amortismanına devam olunur.

Amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutar, 2004 ve sonraki dönemlerde, beş yılda ve eşit taksitte dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate

alınarak düzeltilir. Ancak bu şekilde düzeltme yapanlar, Kanuna göre ayrılacak tutardan fazla amortisman veya karşılık ayıramaz. (Ek: 16/7/2004-5228/11 md.) Bu madde uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet bedeli addolunur. Amortismanla tâbi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaz.

Tablo 1. Mevzuattaki Tarımsal Sabit Kıymetler için Faydalı Ömür(yıl) ve Amortisman Oranları (%)

Amortismanla Tabi İktisadi Kıymetler	Faydalı Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı
Sadece tarım ve bahçecilik işlerinde kullanılmak amacıyla edinilen yapılar	25	4,00%
Sadece hayvancılık işlerinde kullanılmak amacıyla tesis edilen yapılar (Tavla, ahır, ağıl, kümes, padok, manej v.b.)	20	5,00%
Tarımda kullanılan hububat ambarları, depolama yerleri ve bunlara benzer yerler	10	10,00%
Traktör, biçerdöver, tohum temizleme ve sınıflandırma makineleri ve bunlar gibi tarımda kullanılan makine, teçhizat ve tertibat	5	20,00%
Traktör, biçerdöver, triyör (iki tekerlekli, arkasına pulluk ve benzeri ekipman takılan hareketli araç v.b.) gibi araçların yardımcı ekipmanları	5	20,00%
Kırkım makinesi	5	20,00%
Gaga kesme makinesi	5	20,00%
Krema makinesi	5	20,00%
Tavuk yolma makinesi	5	20,00%
Budama makinesi	5	20,00%
Motorlu el testeresi	5	20,00%
Meyve tasnif makinesi	5	20,00%
Buzağı emzirme makinesi	5	20,00%
Meyve bahçelerinde oluşabilecek don riski zararlarının asgariye indirilmesi için kullanılan, plastik malzemedan mamul ve demir direkler üzerine kurulmuş, motor desteğiyle çalışan rüzgâr pervaneleri	10	10,00%
Mandıralar	7	14,28%
Sütlük ve damızlık sığırlar (Süt ineği, damızlık danalar vb. bu sınıfa dahildir.)	5	20,00%
Atlar		
Damızlık olarak kullanılmak üzere iktisap edilen atlar (4 yaşından büyük olanlar)	18	5,55%
Diğerleri (Aktife alındığı dönemde 2 yaşından büyük yarış atları vb.)	10	10,00%
Sütlük koyun ve keçiler (Damızlık koç ve tekeler dahil)	5	20,00%
Arılar	5	20,00%
Yumurtalık tavuklar (Civciv ve besilik tavuklar hariç)	2	50,00%
Kümes hayvanları üretim tesisleri ve binalar	10	10,00%
Üretimde kullanılan iktisadi kıymetler (Teçhizat v.b.)	5	20,00%

Deniz ve tatlı su balıkları	5	20,00%
Diğer hayvanlar (Köpek, iş hayvanları v.b.)	5	20,00%
Ekili ve dikili araziler, tesisler		
Zeytinlikler	50	2,00%
Dutluklar	40	2,50%
Fındıklıklar	25	4,00%
Süs ağaçları, güllükler	20	5,00%
Bağlar	20	5,00%
Narenciye ağaçları	25	4,00%
Şeftali ağaçları	10	10,00%
Kayısı, erik, badem ağaçları	25	4,00%
Elma, armut, ayva, incir ağaçları	25	4,00%
Vişne, kiraz ağaçları	20	5,00%
Ceviz, kestane, Antep fıstığı ağaçları	40	2,50%
Sair meyveli ağaçlar	10	10,00%
Seralar		
Seralarda kullanılan makine ve aletler ve çimlendirme odası (Isıtıcılar, ilaçlama makineleri, tohum ekme makineleri ve bunların benzerleri)	5	20,00%
Cam örtü malzemeli seralar	15	6,66%
Plastik örtü malzemeli seralar	3	33,33%
Çelik konstrüksiyon yapı malzemeli seralar	15	6,66%
Galvanizlenmiş yapı malzemeli seralar	20	5,00%
Diğer yapı malzemeleri kullanılan seralar	10	10,00%
Topraksız üretimde kullanılan sera plastiği	3	33,33%
Kaya yünü yatağı	2	50,00%
Seralarda kullanılan iklimlendirme sistemleri (Kontrol cihazları, sensörler, ısıtma, havalandırma, gölgeleme, sisleme, nemlendirme, karbondioksit, enjeksiyon makineleri vb.) ve bitki sulama- gübreleme sistemleri (sulama pompaj ve gübre dozaj makinesi vb.) gibi teknolojik ekipmanlar	10	10,00%
Tarımsal sulama tesisleri (Yağmurlama, damla sulama v.b.)	10	10,00%
Kanal ve kanaletler	10	10,00%
Derin kuyular	15	6,66%
Sağım tesis ve makineleri	5	20,00%
Mahsul kurutma ve yem kırma tesis ve makineleri	5	20,00%
Çırçırılama ve delintasyon tesisleri	5	20,00%
Yoncalık tesisi	3	33,33%
Korunganlık tesisi	2	50,00%
Suni çayır mera tesisi	3	33,33%
Çam fıstığı tesisi	50	2,00%
Kavaklık tesisi	10	10,00%

Kaynak: <http://www.mevzuat.co/p/amortisman-mevzuat.html>,

3.2. Tarım İşletmelerinde, Amortisman Hesaplamalarında Amortisman Uygulamaları

Bilanço esasına göre defter tutulmayan ve özellikle masraf ve gelir tespitlerinde amortisman hesabı yapılması gerektiği zamanlarda, amortisman hesabında bazı yaklaşımlar kullanılabilir. Tarım işletmelerinde amortisman tabi varlıklar ve miktarları, ekonomik

faaliyetlere ve teknik vasıtaların kullanılma imkanlarına göre değişir.

Tarım işletmelerinde kısa vadede kullanılabilen varlıklar; malzeme ve mühimmat, para mevcudu, cari alacaklar, damızlık sürüden ayrılarak yıl içinde satılacak olan yaşlı veya damızlık dışı bırakılacak genç hayvanlar ile besi hayvanları, tarlada büyümekte olan bitkiler (tarla demirbaşı) ile önceden ödenmiş giderlerden oluşan dönen

varlıklardır. Bu varlıklar için amortisman hesabı yapılmamaktadır.

Tarım işletmesinin esasını oluşturan toprak, toprak ıslahı, bina, bitki, alet makine ve gelir hayvanları varlığı kapsamında olan duran (sabit) varlıklar olup, arazi hariç diğer envanter için amortisman hesaplanmaktadır.

Damızlık hayvan varlığını, tarım işletmesinde birden daha çok yıl süreyle et, süt, yapağı, yumurta, bal vb ürünlerinden yararlanılmak üzere bulunduranlar ile çeki gücünden yararlanılmak üzere bulunduran bütün canlı hayvanlar teşkil eder. Çeki atları, katırlar, öküzler, eşekler, iş hayvanlarını; sığır, damızlık at, koyun, keçi, domuz, kümes hayvanları, arılar ile ipekböcekleri gelir hayvanları varlığını teşkil ederler. Bu arada çoban köpekleri de hizmetinden yararlanan hayvanlar olarak bu gruba girmektedirler.

İş hayvanlarda amortisman, hayvanın ergin hale gelip ilk verime başladığı yıldan, yararlanmanın sona erdiği süre içinde, yani ekonomik ömür boyunca hesaplanmaktadır. Zira her hayvanda belirli bir yaşa kadar kıymet azalması değil, aksine bir kıymet artması söz konusudur. Varlığın dönem sonu değeri ile dönem başı değeri kıymet azalışları amortisman hesabı olarak dikkate alınmaktadır.

Gelir hayvanlarında amortisman, onların verime başladığı yıldaki değeri (Damızlık Değer) ile tahmini kasaplık değeri arasındaki farkın, hayvanın ekonomik ömrüne (faydalı ömür) bölünmesi ile bulunur(doğru hat yöntemi). Bazen, eti yenen iş hayvanlarında da aynı yöntem uygulanır. Eti yenmeyenlerde ise ergin hayvan değeri doğrudan ekonomik ömre bölünür.

Tarım işletmelerinde, üretimde kullanılan her çeşit alet ve makineler, alet makine varlığı grubunu teşkil ederler. Bu, tarım işletmesinde, işletmede çalışan işçilerin kaldıkları yerde bulunan çeşitli aletler, ulaşım ve arazi aletleri; yedek koşum parçaları, iş hayvanları ve arabaların donatımı, pulluk, tırmık ve benzerleri, ahır, ambar ve çiftlik avlusu eşyaları (sütçülük aletleri, hububat ölçme kapları, merdiven, demirci ve marangoz aletleri), ziraat el aletleri (bel, kürek, çapa, orak, tırpan, süpürge) vb.dir.

Arazi ıslahı, sulama ve kurutma tesisatı, çeşitli muhafaza inşaatı, istinat duvarları, kültür altında bulunan arazinin verimini artırmak için yapılan inşaat gibi işlerdir. Meliorasyon varlığı, bitkisel üretimin artırılması amacı ile yapılan bir harcama demektir. Bu harcama bir defaya mahsus olmayıp,

yapılan işin muhafazası için ikinci kere veya devamlı da olabilir. Bu nedenle amortisman hesabı söz konusudur.

Binaları, toprak üstüne; toprak altına ve toprak sathına yapılanlar diye üçe ayırmak mümkündür. Genellikle konut, ahır, ağıl ve hangarlar ile bazı silolar, toprak üstüne yapılan binaları; gübrelikler, şerbet kuyuları, mahzenler ile bir kısım silolar vb. toprak altına yapılan binaları; kaldırım, yol inşaatı, köprüler, menfezler, teraslar, merdivenler vb. ise toprak sathına yapılan bina sermayesini teşkil etmektedirler.

Bitki varlığına meyveli, meyvesiz ağaçlar, bağlar ve orman ağaçları dâhil edilmektedir. Meyve veren bütün ağaçlar ile henüz meyve vermeyen genç ağaçlar, aşılammış fidanlar, yaşlanmış ve meyveden kesilmiş ağaçlar, yabancı meyve ağaçları bitki sermayesini teşkil ederler (Erkuş vd,1995).

Tarım işletmelerinde gelir tespiti çalışmalarında; edinilen maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi ve bu varlıklardaki değer kaybının amortisman yolu ile gidere dönüştürülmesi finansal tabloların gerçek durumu yansıtması açısından dikkatle üzerinde durulan bir konudur(Çam, 2014:11-19). Ayrıca tarım işletmelerinde amortisman hesapları sadece gelir hesabı değil, üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması için de önem arz etmektedir.

Özellikle bilanço esasına dayalı kayıt tutan tarımsal işletmelerde bile, bazı tarımsal varlıkların ne zaman amortisman tabi tutulacağına dair Maliye Bakanlığı'nın genel tebliğlerinde tam bir açıklık yoktur. Ancak, yürürlükten kaldırılan Maliye Bakanlığı ve Tarım Bakanlığı tarafından müştereken belirlenmiş, 59 ve 71 sıra no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğler ile ağaçların mahsul verme seneleri belirlenmiştir. Örneğin (A) çiftçisi 255 dönümlük bir arazisine fındık dikmiştir. Bu fındığın meyve verebilmesi için 3 (Amerika anacı üzerine aşılı bağlarda 4 yıl) yaşına gelmesi gerekmektedir. Amortisman ayrılabilmesi için aktife (araziye fındık dikildiği yıl) alındığı yıldan itibaren mi hesaplamalar yapılacak yoksa ağaçlar meyve verdikleri yıldan itibaren mi amortisman hesaplamaları yapılacaktır, tartışılmaktadır (Odak, 2016).

Tarım işletmelerinde, gelir tespiti ve maliyet hesabı çalışmaları amortisman hesabında, bazı sorunlar ile karşılaşabilmektedir. Tarım işletmelerinde gelir ve maliyet tespiti yönlü yapılan çoğu araştırmada karşılaşılanlar,

amortisman tabi kıymet ve sabit varlıkların faydalı ömrü değişkenlerindeki sorunlardır.

Maliyet yönlü çalışmalarda amortisman hesaplaması, bir tarım işletmesinde birden çok ürün yetiştirilmesi, birleşik ürünlerin varlığı ve sabit kıymetlerin yıpranma değerinin paylaşılmasındaki zorluklardan dolayı, yapılmamaktadır. Bunun yerine, işi başkasına yaptırmak için yapılan alternatif masraflar dikkate alınmaktadır(Kıral vd,1999),(Çiçek & Sayılı,1996),(Talim,1973),(Yılmaz,2001),(Çakır,2005)(Birinci & Küçük, 2004:177-181).

Gelir tespiti yönlü araştırmalarda ise amortismanlar hesaplanırken, çoğu işletmelerde muhasebe kayıtları tutulmadığından envanter tespiti ve amortisman hesabına yönelik veriler anket yöntemi kullanılarak kişisel görüşme ile elde edilmektedir. Çoğu araştırmada, amortisman tabi değer hesabı yapılmadan varlığın takdiri kıymeti üzerinden, varlığın ne kadar daha kullanılabilir üretici beyanından hareketle belirlenen faydalı ömre bölünerek hesaplama yapılmaktadır(Inan,1994),(Esengül,1990),(Aras,1988). Bazı araştırmalarda ise nasıl teşkil edildiği bilinmeyen oranlardan hareket edilmektedir. Örneğin bir araştırmada; Amortismanların hesabında amortisman oranları, makine varlığı için %10, küçük el aletleri için %25, bina varlığı için ahşap ve kerpiç binalarda %4, beton binalarda %2, arazi ıslahı için de %5 alınmıştır(Yılmaz,2010).

Tarım işletmelerinde varlıkların, özellikle de faydalı ömrünü doldurmuş varlıklarda amortisman hesabının yapılabilmesi için iki değişkenin bilinmesi gerekir. Bunlardan birisi, amortisman tabi değer açısından, Hurda veya Kasaplık Değer, diğeri faydalı ömür (ekonomik ömür) dür.

3.2.1. Hurda Değer veya Kasaplık Değer

Hayvanlar için amortisman tabi değer (ATD)= Damızlık Değer (DD)-Kasaplık Değer (KD) , alet makine ve diğerleri için amortisman tabi değer (ATD)= Varlığın Envantere Giriş Maliyet Değeri(MD)-Hurda Değeri(HD) dir.

TMS (Türkiye Muhasebe Standardı)16 No'lu Standartta göre, amortisman tabi iktisadi kıymetin hurda (kalıntı) değerinin önemsiz kabul edilecek bir tutar olmaması durumunda maliyet bedelinden düşülmesi belirtilmektedir. Bir Varlığın Hurda Değeri: Bir varlık, tahmin edilen kullanım

ömrünün sonuna ulaştığında, elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır. Standarda göre, amortisman tabi değer hesaplanırken, varlığın hurda değerinin maliyetten düşülmesi esastır. Ancak hurda değer olmaması veya önemsiz olması durumunda, bu değer dikkate alınması zorunlu olmaktan çıkar. Hurda değer düzenli olarak gözden geçirilmesi gereklidir(Anonymous,2016a). UMS (Uluslararası Muhasebe Standardı) 16' da ayrıca maddi duran varlığın hurda değeri ve faydalı ömrü de en az her mali yıl sonunda yeniden gözden geçirilerek olabilecek önemli değişikliklerin yansıtılması kabul edilmiştir (Abdioğlu vd, 2014).

Hurdaya Ayrılacak Sabit Kıymetlerin Tekdüzen Hesap Planında Gösterimi Kullanılma olanağı kalmayan hurda olarak ayrılması istenen sabit kıymetlerin Tek Düzen Hesap Planında "294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar" hesabında takip edilmesi gerekmektedir. Kullanılma olanağı kalmayan hurda olarak ayrılması istenen bu sabit kıymetlerin hurdaya ayrıldığı döneme kadar oluşan Birikmiş Amortismanlarını da yine Tek Düzen Hesap Planında yer alan "299 Birikmiş Amortismanlar" hesabında takip etmelidir. 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabına alınan hurda nitelikli sabit kıymetlerin satışı söz konusu olduğu zamanda, bu hesapları kullanarak aktiften çıkartılması yapılır ve net defter değerinin kar/zarar hesaplarına satışın olduğu tarihte aktarılması gerekmektedir (anonymous,2016a).

Gerek Muhasebe kuralları gerekse işletme ekonomisi yaklaşımları olsun, özellikle ATD belirlerken, varlığın o yılki maliyet değerini kolaylıkla değer biçmemize rağmen, daha sonraki yıllardan sonra geçecek zamanla oluşacak hurda değer, nasıl takdir edileceğidir. Özellikle tarım işletmelerinde canlı varlıkların dışındaki sabit kıymetlerde hurda değeri önemli bir sorun oluşturmaktadır.

Özellikle alet makinalarda hurda değeri; alet ve makinanın hurda özellikleri dikkate alınarak bunun hurda fiyatları ile paranın zaman değeri de esas alınarak hesaplanabilir. Bu konuda araştırma yapılması ve hurda değerini takdir ettikten sonra hurda oranının belirlenmesi, amortisman hesaplarında, amortisman tabi kıymetin bulunmasında önemli bir literatür olacaktır. Hurda oranı, paranın zaman değeri de esas alınarak, varlığın maliyet değerinin yüzde kaçdır tespit

edilmelidir. Örneğin bir aletin maliyet değeri 10.000 TL, hurda değeri hurda fiyatları dikkate alınarak 1.000 TL olarak değer biçilmiş ise, hurda oranı (%)= $1.000/10.000 \times 100=10$ dur. Bu varlığın maliyet değerinin % 10'unun hurda değeri olduğu anlamını taşımaktadır. Tarım işletmelerinde bu yönlü oran kullanan araştırmalar vardır ancak, bu oran, hurda değerinin nasıl elde edildiği belirgin değil, hurda değeri bulunarak hesaplanan değil, kabul edilen bir oran olduğu anlaşılmaktadır (Altıntaş,2015).

Altıntaş'a (2015) göre, "traktörlerde yenisinin değeri ile işletme sahiplerinin beyanlarına dayalı olarak bugünkü değeri arasındaki farkın traktörün yaşına bölünmesi suretiyle amortismandan kaynaklanan kayıplar belirlenmektedir".

Bazen alet makineler hurda değerine ulaşmadan envanterden çıkarılmaktadır. Bu durumda , paranın zaman değeri ve alet makinenin tamir bakım görüp görmediği de dikkate alınarak maliyet değeri ile satış değeri farkı amortisman tabi değer olarak alınabilir. Özellikle, amortisman ömrünü tamamlamış sabit varlıklarda pratikte uygulanabilecek amortisman yöntemi, değer takdiri yöntemidir (Aras,1988). Buna göre sabit varlığın tamir bakımı ve paranın zaman değeri de dikkate alınarak, bir dönemlik üretim faaliyetinin Dönem başı değerinden Dönem sonu değerinin çıkarılması sonucunun o döneme ait amortisman masrafı olarak hesaplanabilir. Burada dönem sonu değer için benzer varlığın bir sonraki yaşı değeri piyasadan temin edilebilir. Böylece ne kadar daha kullanılabilirliği, yani kullanma ömür sorunu da çözümlenmiş olacaktır.

İrat hayvanları gibi canlı varlıklar için amortisman tabi değer; Damızlık değer ve kasaplık değer, piyasadan ırk vb. ve paranın zaman değeri dikkate alınarak kolaylıkla elde edilebilir. Burada da ömür yönünden sorun yaşanırsa değer takdiri amortisman yöntemi kullanılabilir.

3.2.2. Ekonomik Ömür (Faydalı Ömür)

Vergi yasaları açısından amortisman hesaplaması yapılacak olursa, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilân edilecek oranlar üzerinden yapılması gerekmektedir Faydalı ömür, varlığın kullanım yerleri gibi durumlar esas alınarak belirlendiği görülmektedir. Örneğin, beton, kâgir, demir, çelikten yapılmış bir binanın ticari faaliyetin idare binası olması halinde faydalı

ömürü 50 yıl, fabrika veya atölye olması halinde ise faydalı ömrü 40 yıldır. Kısacası liste gereği binaların amortisman oranlarında kullanım yerleri belirleyicidir (Savcı,2004).

Muhasebe kayıtları açısından durumuma yaklaşıldığında, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, sabit varlıklarda amortisman süre ve oranlarının işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirleneceği vurgulanmaktadır. Muhasebe standartlarından anlaşılacağı gibi sabit varlıkların faydalı ömrünün işletmelerce belirlenmesi seçeneği, amortisman süresi ve amortisman oranının tespitinde duruma göre süre az veya çok amortisman oranı uygulanmasına imkan verecektir. Ancak, Vergi Usul Kanununda , 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucunda öngörülen yöntem mükellefe böyle bir hak tanımamaktadır. Mükellefin daha kısa süreli bir faydalı ömür tespit etmesi halinde daha yüksek oranlarda amortisman ayırması söz konusu olamayacaktır. Bunun devamı olarak, mükellefin belli bir sabit varlık için daha uzun bir faydalı ömür tespit etmesi halinde daha düşük amortisman oranı uygulaması kabul edilmekle birlikte, amortisman süresinin uzatılması mümkün olmayıp, ilgili yılda ayrılmayan amortisman kısmına ilişkin hakkın kaybedilmesi söz konusu olacaktır. Bu yüzden, faydalı ömür ve oranları Maliye Bakanlığı belirlediği ve bu sürelerin geçerliliğinin mutlak olduğu, değiştirilemeyeceği öngörülmektedir (Abdioğlu vd,2014).

İkinci el olarak alınan sabit varlıkların faydalı ömürlerinin muhasebe açısından ne alınacağı hakkında Maliye Bakanlığının farklı bir uygulaması söz konusu olmadığı söylenebilir. Daha önce belirlenen süreler devam ettirilmektedir. Örneğin, 10 yılda amorti olacak bir makinenin 5 yıl amorti edildikten sonra satılması halinde satın alan mükellef tarafından da ayrıca 10 yıl süreyle amortisman tabi tutulmasından sonra toplam amortisman süresinin 15 yıla çıkması verilmektedir. Bu örneğin yorumunda da; bu taşıt için belirlenen faydalı ömrün 10 yıl olduğu dolayısıyla, 5 yıl fazladan amortisman ayrıldığı ve bu durumun VUK 315. maddesine aykırı olduğu ifa edilmektedir (Abdioğlu vd,2014).Bu bakımdan sabit varlığı ikinci el olarak satın alan işletmenin kaydını tutan kişi sabit varlığı önceki sahibinin ayırdığı amortismanları dikkate almadan, maliyet bedeli üzerinden faydalı ömrü dikkate alarak amortisman ayıracaktır.

(Anonymous,2016)'nın ifadesine göre "normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında sabit

kiymetin değerini arttıran veya sabit kıymeti genişleten nitelikteki harcamalar aktifleştirilerek sabit kıymetin kalan ömrü boyunca amortisman tabii tutulur. Bu durumda sabit varlıkla ilgili bir harcamanın maliyet bedeline dahil edilebilmesi için; Yapılan harcamanın normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında olması; yani, sabit varlığın normal fonksiyonu devam ettirebilmesi için gerekli normal harcama olması, yapılan harcamanın sabit varlığı genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacı ile yapılmış olması gerekir. VUK'nun 272. Maddesine göre; sabit varlıklar için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artışı ile ilgili giderlerden meydana geldiği zaman mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek zorundadır”.

İşletme ekonomisi açısından, amortisman hesabında dikkate alınacak faydalı ömür, doğru ve gerçekçi amortisman hesaplanması bakımından önemli bir konuyu oluşturmaktadır. Özellikle vergi ve muhasebe kayıtları açısından belirlenen faydalı ömürlerin de üzerindeki kullanım süreleri amortisman hesabının yapılmasını zorlaştırmaktadır. Çünkü ömür olarak alınan süre bir değeri bölendir. Bu bölen uygun alınmaz ise hesaplanan amortismanda yanlış hesaplanacaktır.

Yeni edinilmiş bir sabit varlığın faydalı ömrü ile fiziksel ömrü hemen hemen aynı olması istenir. Tarım işletmelerinde canlı varlıklar için faydalı ömür süresi biyolojik açıyı da dikkate alarak uygun bir şekilde belirlenmesi söz konusu olabilir. Ancak özellikle tarım alet makinalarında bu süreyi belirlemek oldukça zor olmaktadır. Hatta maliye Bakanlığının bu varlıklar için belirlediği sürelerin dışına çıkılarak amortisman ömrünü tamamlamış alet ve makinaların kullanımına devam edilmektedir. *Tarım işletmelerinde maliyet tespiti ve gelir analizi çalışmalarında, amortisman masrafı hesaplanması söz konusu olduğunda faydalı ömür yönünden sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunun en uygun çözümü olarak, hurda değer bölümünde belirttiğimiz, değer takdiri amortisman yöntemini önermekteyiz.*

Türk tarımında eski alet makine kullanımının Zaman Gazetesinin haberine göre ekonomik olmadığı ifade edilmektedir. Zaman Gazetesinin Haberine göre, “ekonomik ömrünü

tamamlamış Eski traktörler, çiftçinin cebini yakıyor. Hurda traktörlerle yapılan tarım çiftçiye kâr değil, ekstra yük getiriyor. Türkiye’de bulunan 1 milyon 612 bin traktörün 776 bini ekonomik ömrünü tamamlamış durumda. Bu traktörlerin yaş ortalaması 37,5. Yaklaşık 480 bin traktör, 35 yaşın üstünde. Mekanik ve ekonomik ömrünü dolduran bu traktörler, ülke tarımında büyük kayıplara yol açıyor. Bu kayıpların başında aşırı yakıt ve yağ tüketimi geliyor. Yapılan saha çalışmalarına göre yaşlı traktörler yenilerine oranla ortalama yüzde 30 daha fazla yakıt tüketiyor. Bir dönüm tarlayı sürmek için ekonomik ömrü dolmuş bir traktörün ihtiyaç duyduğu yakıt ortalama 1,3 litre iken, yeni nesil traktörlerde bu 0,75 litreye kadar düşüyor. Bu traktörlerin ortalama çalışma saatleri dikkate alındığında yıllık 700 litre daha fazla yakıt tüketimi söz konusu. Bunun da maddi karşılığı yıllık 2-3 bin TL’ye denk geliyor. Ürün kayıpları hariç eski bir traktör çiftçinin cebinden yıllık 11 bin 600 TL götürüyor. Eski traktörlerin yakıt kaybına bağlı olarak ekonomiye verdiği zarar ise toplam 2,5 milyar TL. Yaklaşık 1 milyar dolar çiftçinin cebinden uçuyor. Bu kayba bakım onarım, ürün, zaman kayıplarının ve karbon emisyon maliyetinin maddi karşılıkları dahil değil” ifade ediliyor (Anonimous, 2016b).

Tarım alet makinalarının faydalı ömürleri çeşitli etkenlere göre değişiklik gösterebilir. Bir tarım alet makinası fiziksel ömrünü onun uzmanı tarafından belirlenmesi uygun olur. Alet makinada yapılacak tamir bakım, alet ve makinanın ömrünü uzatan önemli etkenlerden biridir. Bir alet makinanın yararlı ömrünün belirlenmesinde, ele alınan alet makinanın, aynı şartlardaki, hurdadaki benzerlerinin durumu dikkate alınarak kullanım ömrünü tespit edilebilir. Bu canlı tarımsal varlıklar kadar kolay değildir.

Tarımda bir sabit varlığın ömrünün, fiziksel ömrünün belirlenmesinde; alet makine işletmeciliğinin tutumu, benzer alet makinaların hurdadaki ömürleri, teknolojisi, piyasa durumu, kullanımın coğrafi yeri, tamir bakım durumu gibi bazı faktörler ele alınabilir.

Nasıl elde edildiği bilinmemekte birlikte, bir çalışmada, bazı alet ve makinalar için kullanım yılı ve hurda oranı Tablo 2’de verilmektedir.

Tablo 2. Bazı alet Makinelerin ömür ve hurda oranı

Makinalar	Ömür(n)(yıl)	Hurda değer (%)
Traktör	15	19,5
Kulaklı pulluk	15	9,6
Goble Diskaro	15	9,6
Diskli Tırmık	15	9,6
Tapan	15	9,6
Sant.Gübre Dağıtım Mak.	10	17,7
Üniversal Ekim Mak.	12	13,9
Pnöm. Ekim Mak.	12	13,9
Araçapa Kültivatörü	15	9,6
Çizel (araçapa)	15	9,6
Çizel(lister)	15	9,6
Gübreli Araçapa Mak.	15	9,6
Tava Makinası	15	9,6
Tarla Pülverizatörü	10	16,5
Tarım Arabası	15	9,6

Kaynak: İbrahim Akıncı, 2003. Antalya İli Sulu Tarım Tarla İşletmelerinde Mekanizasyon Planlamasına Yönelik Temel İşletmecilik Verileri, Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, 2003, 16(1),61-68.

4. Sonuç ve Öneriler

Amortisman hesabının amacı; muhasebe kaydı tutan, vergi yasaları ve işletme ekonomisi açısından farklılık göstermektedir. Amortisman hesabında, vergi tespiti söz konusu ise defter kaydı tutan tarım işletmeleri için usul yasalarca, amortisman oranları, faydalı ömür gibi değişkenler ile gösterilmektedir. Burada amortisman hesabı tarif edildiği için fazla sorunla karşılaşmamaktadır. Örneğin, muhasebe kaydı tutulan bir tarım işletmesinde vergi yönlü amortisman hesabında ekonomik ömrünü tamamlamış sabit kıymetlerin üretimde kullanılması verginin tespiti açısından bir anlam taşımaz. Böyle durumda amortisman oranını tamamlamış sabit kıymet envanterden çıkarılır.

Amortisman ömrünü tamamlamış sabit varlıkların tekrar kullanılmasında, esas sorun, gelir tespiti ve maliyet hesabı yönlü çalışmalarda amortisman masraflarının belirlenmesinde, ortaya çıkmaktadır. Buradaki sorunda, amortisman hesabının yapılmasındaki hurda değeri ve faydalı ömür değişkenlerinin tespitindeki zorluklardan kaynaklanmaktadır. Bu çalışma bu sorunları ortaya koymak ve literatüre dayalı pratik çözüm bulmaya yönelik olarak yapılmıştır.

Pratik çözüm olarak, amortisman ömrünü tamamlamış sabit varlıklarda uygulanabilecek amortisman yöntemi, değer takdiri yöntemidir. Buna göre sabit varlığın tamir bakımı ve paranın zaman değeri de dikkate alınarak, bir dönemlik üretim faaliyetinin Dönem başı değerinden

Dönem sonu değerinin çıkarılması sonucunun o döneme ait amortisman masrafı olarak hesaplanması önerilmektedir. Burada aynı zamanda, dönem sonu değer için benzer varlığın bir sonraki yaşı değeri piyasadan temin edilebilir olduğu için sabit varlığın ne kadar daha kullanılabileceği, yani kullanma ömür sorunu da çözümlenmiş olmaktadır.

Kaynakça

- Abdioğlu, H., Yumuşak, S., & Uyar, E. (2014). Vergi usul kanunu ve Türkiye muhasebe standartlarına göre amortisman konusunun incelenmesi ve örnek uygulamalar, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sayı:23 .
- Akıncı, İ. (2003). Antalya ili sulu tarım tarla işletmelerinde mekanizasyon planlamasına yönelik temel işletmecilik verileri, Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, 6(1),61-68.
- Altıntaş, N. (2015). Eskişehir ili tarım işletmelerinde traktör kullanımının ekonomik analizi, Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Doktora Tezi.
- Anonimous, (2016). [Http://www.E-Denet.Com/Mukellef-Panosu/38-Amortisman-Uygulamasina-Iliskin-Pratik-Bilgiler](http://www.E-Denet.Com/Mukellef-Panosu/38-Amortisman-Uygulamasina-Iliskin-Pratik-Bilgiler)
- Anonimous, (2016a). [Http://www.Forumstajer.Com/Muhasebe-Standartlarına-Gore-Hurda-Deger-Nedir-ve-Hesaplama-Dikkate-Alinir-Mi-T8504.0.Html](http://www.Forumstajer.Com/Muhasebe-Standartlarına-Gore-Hurda-Deger-Nedir-ve-Hesaplama-Dikkate-Alinir-Mi-T8504.0.Html)
- Anonimous, (2016b). [Http://www.Zaman.Com.Tr/Ekonomi_Eski-Traktorler-Ciftciye-Yillik-1-Milyar-Dolar-Yuk-Getiriyor_2306466.Html](http://www.Zaman.Com.Tr/Ekonomi_Eski-Traktorler-Ciftciye-Yillik-1-Milyar-Dolar-Yuk-Getiriyor_2306466.Html)
- Aras, A. (1988). Tarım muhasebesi. Ege Üniversitesi, Ziraat Fakültesi, Yayınları, No:486, Bornova, İzmir.

- Birinci, A., & Küçük, N. (2004). Erzurum ili tarım işletmelerinde buğday üretim maliyetinin hesaplanması Atatürk Üniv. Ziraat Fak. Derg. 35 (3-4), 177-181.
- Çakır, S. (2005). Adana ilinde tarımsal kuruluşların tarımsal üretim maliyetleri hesaplama yöntemlerinin değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, FBE, Adana.
- Çam, M. (2014). TMS-16 Açısından maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının vergi usul kanunu ile mukayesesinin incelenmesi, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 7(1) . 11-19
- Çelik, Y. (2014).Türkiye’de tarım işletmelerinde farklı muhasebe sistemlerine göre masraf ve gelir hesaplama yöntemleri, Tarım Ekonomisi Dergisi, 20(1): 41-52
- Çiçek A.,& Sayılı M. (1996). Tokat ili Kazova yöresi tarım işletmelerinde bazı önemli tarla ürünlerinin fiziki üretim girdileri ve karlılıkları üzerine bir araştırma, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Ziraat Fakültesi Dergisi, Sayı:1, Cilt:13, Tokat.
- Erkuş, A., Bülbül, M., Kıral, T., Açıl, A. F. & Demirci, R. (1995). Tarım ekonomisi. Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Eğitim, Araştırma ve Geliştirme Vakfı Yayınları No: 5. 298 S., Ankara.
- Esengün, K. (1990). Tokat ilinde meyve yetiştiriciliği yapan işletmelerin ekonomik durumu ve işletme sonuçlarını etkileyen faktörlerin değerlendirilmesi üzerine bir araştırma. (Basılmamış Doktora Tezi), Ege Üniversitesi. Fen Bilimleri Enstitüsü, Tarım Ekonomisi Anabilim Dalı, Bornova, İzmir.
- [Http://www.muhasabedr.com/amortisman-ayirmada-onemli-hususlar/](http://www.muhasabedr.com/amortisman-ayirmada-onemli-hususlar/) ,19.01.2016.
- İnan, İ.H. (1994). Tarım ekonomisi. Trakya Üniversitesi., Ziraat Fakültesi, Yayınları, No: 30, Tekirdağ.
- Resmi Gazete, (1961). Vergi Usul Kanunu Kanun, Numarası: 213, Kabul Tarihi: 4.1.1961, Yayımlandığı Tarih: 10.1.1961, Sayı: 10703 – 10705, Tertip: 4 Cilt: 1 Sayfa: 1037.
- Odak, S. (2016). Zirai kazanç, değerlemesi ve amortismanları, [Http://Archive.ismmmo.org.tr / Docs/ Malicozum/ 65malicozum/18-65%20SABR%C4%B0%20ODAK.Doc](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/65malicozum/18-65%20SABR%C4%B0%20ODAK.Doc)
- Savcı, Ş. (2004). Faydalı ömür esasında amortisman uygulaması ve bazı sorunlar, Vergi Dünyası, Sayı: 276
- Talim, M. (1973). Ege Bölgesi Gediz havzasında bazı önemli tarımsal ürünlerde maliyet, Ege Ü. Ziraat Fakültesi Yayınları No: 225, Bornova, İzmir.
- Tunçez, H.A. (2016).Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin Türkiye muhasebe standardı-41 çerçevesinde incelenmesi: bir tarım işletmesinde örnek uygulama,[Http://Dergipark.Ulakbim.Gov.Tr/Selcuksbmyd/Article/Download/5000084570/5000078658](http://dergipark.ulakbim.gov.tr/Selcuksbmyd/Article/Download/5000084570/5000078658)
- Yılmaz, İ. (2001). Antalya ili merkez ve Serik ilçeleri ova işletmelerinde buğday ve pamuk üretiminde girdi kullanımı ve üretimin fonksiyonel analizi, Türkiye Ziraat Odaları Birliği Yayınları No:207, Ankara
- Yılmaz, R.E. (2010). Kırşehir ili merkez ilçede buğday yetiştiriciliği yapan tarım işletmelerinin ekonomik analizi, Yüksek Lisans Tezi, FBE, Tokat