

# AMORTİSMANLAR TEKDÜZEN HESAP PLANI GEREĞİ AYLIK OLARAK MUHASEBELEŞTİRİLMELİDİR

## AMORTİSMANLAR TEKDÜZEN HESAP PLANI GEREĞİ AYLIK OLARAK MUHASEBELEŞTİRİLMELİDİR

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir  
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Mali Pusula, Aralık 2006

### 1- GİRİŞ

Türkiye’de, özellikle halka açık olmayan şirketler ile tamamı yerli sermayeli olan ve ülkemizdeki işletmelerin ve tabii buna bağlı olarak yapılan muhasebe işlemlerinin büyük çoğunluğunu oluşturan küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde amortismanlar, aylık olarak kayıtlara alınmaz. Hatta geçici verginin üçer aylık dönemler halinde uygulanmasına başlamadan önce sadece yıl sonlarında, 31/12’de amortisman kayıtları yapılırdı. Hatta üçer aylık geçici vergi uygulamasını açıklayan 217 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliğinin (7.1) numaralı kısmında ve (83) numaralı paragrafında “gelir tablosu,dönem sonu işlemler kayıtlarda gösterilmeksizin geçici vergi döneminin son günü itibariyle çıkarılacak mizandan hareketle düzenlenebilecektir. Bu durumda, dönem sonunda yapılması gereken işlemlere ilişkin olarak yasal defter kayıtları dışında yapılan hesaplamalar ve mizan, istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilecektir” şeklinde yer verilen açıklamaya istinaden bazı mükellefler, geçici vergi hesabına ilişkin olarak dönem sonu işlemleri olarak adlandırılan yabancı para cinsi hesapların değerlendirilmesi, stokların maliyeti, amortismanlar..v.d. işlemleri kayıtlarına almamışlar, muhasebe dışı ortamda takip etmişlerdir. Ancak, zamanla genel kabul gören görüş, bu işlemin zor olduğu, geriye dönük kontrollerde zorluklara ve açıklanması gereken hususların hatırlanmasında güçlüklerle yol açtığı ve muhafazası zor olabileceğinden, geçici vergi dönemleri itibariyle dönem sonu işlemlerinin resmi muhasebe kayıtlarına yansıtılması şeklinde yerleşmiştir. Özellikle çalışmamız açısından ele alınacak olursa, amortismanların her üç ayda bir muhasebe kayıtlarına alınması genel kabul gören bir işlem olmuştur artık.

Şüphesiz ki muhasebe, ülkemizde halen vergi matrahını tespit etmek amacıyla, kâtiplik zihniyetiyle yapılan bir iş olma hüviyetinden tam olarak sıyrılamamıştır. Muhasebeyi bir bilim olarak kabul ederek, işletmenin mali durumu hakkında raporlama aracı olarak kullanılması gereken muhasebe, maalesef bir çok işletmemizde arzu edilen seviyede yer bulamamaktadır. Bunun sonucu olarak ta herhangi bir tarihte mizan çekildiğinde o an için işletmenin gerçek mali durumu tespit edilememekte, ilaveten bir çok işlemin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. **Tabii ki bunda ülkemizin bir gerçeği olan kayıt dışı ekonomi en büyük etkidir!** Kayıt dışı çalışan mükellef esas olarak resmi muhasebesi dışında, gayri resmi muhasebesini günü gününe tutturmaktadır ki, bu bir zorunluluktur da zaten. Aslın bu bile bir işletmenin mizanı mümkün olan en iyi şekilde güncel değilse, o işletmenin kayıt dışı işlemleri olduğu ve resmi muhasebesini sadece vergisel zorunluluk nedeniyle tuttuğunun ispatı veya işareti sayılabilir.

İşte çalışmamızda, **işletmelerin gerçek mali durumlarının ortaya konması adına, giderlerin dönemsel ve tahakkuk esaslarına göre aylık olarak muhasebeye yansıtılması gerektiğinden hareketle, amortismanların aylık olarak ayrılması ve muhasebeye yansıtılması gerekliliği açıklanacaktır.** Tabii bu esas sadece amortismanlar için değil, yukarıda da açıkladığımız gibi tüm dönem sonu işlemleri (yabancı para cinsi hesapların değerlendirilmesi, stokların maliyeti, üretilen mamul maliyeti tespiti, reeskontlar, gelir ve gider tahakkukları, amortismanlar, karşılıklar..v.b.) için de geçerlidir.

## 2- TEKDÜZEN HESAP PLANINDA ÖZELLİK ARZ EDEN HESAPLAR VE AÇIKLAMALARI

Çalışmamızın temel dayanağı olan tekdüzen hesap planında, maliyetlerin ve giderlerin aylık kayıtlanması gerektiğine işaret eden bazı hesaplara aşağıda yer verilmiştir.

Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki; tekdüzen hesap planının temel bölümlenmesi en başta kısa vadeli ve uzun vadeli hesaplar şeklindedir. Bilindiği gibi, en çok bir yıl içerisinde ödemesi yapılacak yabancı kaynaklar (3) numaralı kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap sınıfında, bir yılı aşanlar ise (4) numaralı uzun vadeli yabancı kaynaklar hesap sınıfında; en çok bir yıl içerisinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlıklar ise (1) numaralı dönen varlıklar hesap sınıfında, bir yılı aşanlar ise (2) numaralı duran varlıklar hesap sınıfında takip edilirler. Elbette bu temel ayrımı yapan tekdüzen hesap planı, kendi hesap sınıfları içinde de aylık olarak takibi gereken unsurları da belirlemiştir. Bu en başta bilanço olarak adlandırdığımız mali tablonun tanımı gereğidir. Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur. Gelir tablosu ise; işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsar. Bilanço ise temel olarak işletme mizanından hareketle hazırlanır. Bugün ise bilgisayar programları mizandan da hariç olarak, tek bir tuşla anında bilanço hazırlayabilmektedir.<sup>[1]</sup> Ama bunun en temel şartı elbette, muhasebenin güncel olması, yani kayıtların günlük veya aylık esaslara uyularak tutulmasıdır. Aksi takdirde düzenlenen bilanço işletmenin o andaki (o tarihteki) gerçek mali durumunu yansıtmayacaktır.

### 180- Gelecek Aylara Ait Giderler

Bilanço dönemi aylık olan işletmelerde, izleyen aylarla ilgili olarak ödenen giderlerin, ilgili aylarda gider hesaplarına alınmaya bekletildiği hesaptır.<sup>[2]</sup> Bir yıldan daha uzun dönemlerle ilgili olarak yapılan giderler ise 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabına kaydedilir. Her hesap dönemi başında, yıl içerisinde ilgili ay geldiğinde gider hesabına çekilecek tutarlar 280 hesaptan 180 hesaba alınır.

Özellikle geçici vergi uygulaması üçer aylık dönemler halinde olmaya başladığından beri gider hesaplarının aylık esaslara göre bölümlenmesi büyük önem kazanmıştır. İşletmeler bu hesabı genel olarak aylık bazda bölümlenmekle birlikte, üçer aylık toplu şekilde bölümleneyen işletmelerde vardır. Olması gereken, gider türlerine göre aylık esasta detaylı bölümlenme yapılmasıdır.

### 301- Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar

Bu hesap, kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi bir yılı geçmeyen borçlarının izlendiği hesaptır.

### 302- Ertelenmiş Finansal Kiralama Maliyetleri

Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren ve henüz ödenmemiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin izlendiği hesaptır.

Bilindiği V.U.K. Mükerrer 290. maddesinde yapılan değişiklik ile 01.07.2003'den itibaren finansal kiralama konusu iktisadi kıymetlerin amortismanı artık kiracılar tarafından ayrılmaktadır. Eski uygulamada ise kira taksitlerine ait faturalar geldikçe mükellefler tarafından gider yazılmaktaydı. Artık kiracılar, finansal kiralamaya ait ödeme planında gösterilen ana para tutarını maddi olmayan duran varlıklar hesap sınıfında aktifleştirmekte ve

V.U.K.'nda yer alan amortisman ayırma hükümlerine göre (kira süresinden bağımsız) amortisman tabi tutmaktadır. (V.U.K. Mük.Mad.290/2 gereği) Aynı ödeme planında yer alan anapara ve faiz tutarları ise (yani taksitler) ödenecekleri aylara göre 301 ve 401 hesaplara paylaştırılmaktadır. Aynı şekilde ilgili aylarda finansman gideri olarak giderleştirilecek faizler ise 302 ve 402 hesaplara ay bazında paylaştırılmaktadır.

Tekdüzen hesap planı ile getirilen bu muhasebe kayıt tekniğine göre, bilançoya bakıldığında işletmenin bir yıl içerisinde ve bir yıldan daha uzun süreler içinde ödeyeceği finansal kiralama taksit tutarları ile bunlara ait faizler görülebilmekte, bunlar arasındaki fark ise işletmenin ana para borcunu göstermektedir. Eski uygulamada ise hiçbir mükellef tahakkuk esasına göre kayıt yapmazdı, tahsil/ödeme esasına göre finansal kiralama aturası geldikçe gider yazma yöntemi kabul edilmişti. Buda doğal olarak bilançoya bakıldığında işletmenin aslında gelecek aylarda ve yıllarda ödemesi gereken borçları hakkında bilgi vermezdi.

### **303- Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri**

Uzun vadeli kredilerin bir yıllık süre içinde ödenecek ana para taksitleri ile faizlerinin izlendiği hesaptır.

Uygulamada ise genellikle uzun vadeli kredilerinin (400-Banka Kredileri hesabına kaydedilen) faizlerinin gider tahakkukları için kullanılmaktadır. Oysa, tekdüzen hesap planına göre uzun vadeli kredilerin yıl içerisinde ödenecek taksitleri de 400 hesaptan bu hesaba devredilmelidir. Aksi takdirde bilançoya bakıldığında yapılacak analizde, işletmenin bir yıl içerisinde ödemesi gereken kısa vadeli borçları eksik görülecek ve buda yanlış analizler yapılmasına yol açacaktır. Aynı şekilde uygulamada karşılaşılan bir diğer hata da uzun vadeli kredilerin faiz gider tahakkuklarının 381-Gider Tahakkukları hesabında izlendiğidir. Pasif yapı içinde genel toplamı değiştirmemekle birlikte bu kayıt hatası, işletmenin kısa vadeli borçları içerisinde 30-Mali Borçlar hesap grubunun daha az, 38-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları hesap grubunun daha yüksek gözükmesine yol açacaktır. Bu da doğal olarak bilançoda işletmenin kısa süreli mali borçlarını görmek ve analiz etmek isteyen kişileri yanıltacaktır.

### **372- Kıdem Tazminatı Karşılığı**

Kıdem tazminatı, işletme için ödenmesi koşula bağlı bir borçtur. Söz konusu borcun, *"tutarları kesinlik taşımayanları da kapsamak üzere, işletmenin bütün borçları saptanıp kaydedilmelidir"* şeklindeki genel kabul görmüş muhasebe ilkesi gereği, işletmenin borçları arasında yer alması, karşılığının da işletmenin giderleri arasına katılması gerekmektedir. (Vergi uygulamasında fiilen ödenmeyen kıdem tazminatları bilindiği kanunen kabul edilmeyen giderdir.) Hesaplanan kıdem tazminatı karşılığı işçinin görevli olduğu fonksiyona (üretim giderleri, pazarlama giderleri, ar-ge giderleri, yönetim giderleri) göre gider yazılırken, 472 hesaba alacak kaydedilir. Büyük işletmelerde istatistiklerden yararlanarak izleyen yıl içinde ayrılacağı tahmine dilen, ya da ayrılması konusunda karar alınan işçilerin kıdem tazminatları, kısa vadeli bir borç niteliği kazandığından 472 hesaptan 372 hesaba aktarılır. Bu hesap, bunun dışında kullanılmaz. [3]

### **373- Maliyet Giderleri Karşılığı**

Aylık maliyetlerin doğru belirlenebilmesi için tüm üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesi gerekir. Buna karşılık ay sonu itibarıyla doğduğu halde kesin tahakkuku yapılmamış giderler olabilir. İşte söz konusu giderlere (tamir, bakım, ikramiyeler, finansman giderleri..v.b.) ilişkin tahmini tutarlar bu hesabın alacağı karşılığında (7) numaralı hesap sınıfında yer alan gider hesaplarına borç yazılır. Bu hesap, ilgili maliyet dönemine yüklenmesi gerektiği halde henüz nakden veya hesaben ödenecek aşamaya gelmemiş olan ve işletme tarafından yapılan hesaplamalara dayanan maliyet giderleri karşılıklarının kaydedildiği bir yabancı kaynak hesabıdır. [4] Bu hesabın anlatılan şekilde kullanılması, aylık maliyet ve masrafların daha gerçekçi olarak hesaplanmasını sağlar. [5]

37 numaralı hesap grubu için tekdüzen hesap planında yapılan açıklama ise; "bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen kısa vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur" şeklindedir. Görüldüğü gibi, tekdüzen hesap planına göre, kesinleşen giderler bir yana, tahmin edilebilen giderler için dahi aylık olarak kayıt yapılmasının gerekli olduğunu saptayabilmekteyiz.

Bu husus tekdüzen hesap planının düzenlenme amacı içerisinde de genel olarak açıklanmıştır. Düzenlemenin amacı, "*bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması*" şeklinde açıklanmıştır. Dolayısıyla, muhasebe kayıtları yapılırken, vergi mevzuatına göre uygunluk birinci amaç değildir. Asıl amaç, işletmenin gerçek ticari kârını veya zararını ortaya koymaktır. Bu nedenle kesinleşen bir yana veya tahmin edilebilen her türlü giderler ve maliyetler ile gelirler kayıtlara yansıtılmalıdır. Ancak, tabii ki vergi beyanı sırasında beyanname üzerinde gerekli indirim ve ilaveler yapılacaktır.

### **380- Gelecek Aylara Ait Gelirler**

Gelecek bilanço dönemlerine ait olmak üzere peşin tahsil edilen gelirlerin bir yıldan daha kısa süre içerisinde ilgili gelir hesabına alınması gereken kısımlarının izlendiği hesaptır.

380 hesapta da 180 hesap için yaptığımız açıklamalar dikkate alınmalıdır.

### **381- Gider Tahakkukları**

Bilanço günü itibarıyla doğmuş olup ta, bilanço günü itibarıyla alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemiş bulunan giderlerin tahakkuk ettirildiği hesaptır. [6]Tekdüzen hesap planında bu hesaplara ilgili yapılan açıklama ise; "*gelecek aylarda ödemesi yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır*" şeklindedir. Tekdüzen hesap planında belgeye dayalı olarak kesinleşen ancak ödemesi gelecek yıllarda yapılacak giderler için ise 481-Gider Tahakkukları hesabı belirtilmiştir.

Tekdüzen hesap planına göre özellikle 373 ve 381 hesap arasındaki farklılık üzerinde durmak istiyoruz. 381 hesap kesinlikle belgeye dayalı ve cari döneme ait giderler için kullanılmalıdır. 373 hesap ise daha çok bütçe disiplinin içinde çalışan ve bilanço dönemleri aylık olup, maliyetlerini aylık olarak takip etmeyen işletmeler tarafından özellikle tahmini olarak ayrılan veya tutarı kesin olarak bilinmekle birlikte ödemesi veya kesin tahakkuku gelecek aylarda yapılacak olan giderlerden ilgili aya pay verilmek amacıyla ayrılan gider karşılıklarının izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır.

Ancak asıl dikkat çekmek istediğimiz husus, yukarıdaki hesaplar incelendiğinde görülecektir ki; tekdüzen hesap planında esas olan, bilanço döneminin aylık olmasıdır. İşletmeler giderleri ve maliyetleri ile gelir ve hasılatlarını aylık esasta takip etmelidir. Bilanço günü geldiğinde, işletmenin geçmiş ticari faaliyet sonuçlarının saptanması için gerekli gider tahakkukları ve gider karşılıkları ile gelir tahakkukları karşılıkları kayıtlara alınmalıdır. Tekdüzen hesap planı ile hedeflenen elbet ki sadece ticari faaliyetin neticesini gösteren dönem kârının veya zararının saptanması değildir. Bununla birlikte hesapların özüne uygun bir şekilde doğru hesaplata kaydedilmesidir. Bu husus özellikle yapılacak mali tablo analizleri için önemlidir. Çalışmamız açısından konuyu değerlendirecek olursak, aylık olarak kayıtlara alınacak amortismanlar sayesinde bilançoda net duran varlıklar en gerçekçi ve güncel tutarları ile yer alacaktır.

## **3- MUHASEBEDE AMORTİSMAN**

Genel muhasebede amortisman, işletmenin varlıklarının **herhangi bir andakiya da dönem sonundaki net değerini** saptamak için yapılan işlemler olarak ortaya çıkmaktadır. Maliyet muhasebesinde ise, duran varlıkların üretime katılmalarından dolayı üretim maliyetlerine katkıda bulunmaları işlemleri olarak görülmektedir. [7] Elbette maliyet muhasebesi açısından olaya sadece mal imal eden işletmeler için değil, hizmet üreten işletmeler açısından da bakılmalıdır. Aynı şekilde ticaret işletmeleri içinde bu gerçek geçerlidir. Olaya yönetim muhasebesi açısından bakacak olursak, işletmenin amortisman giderlerinin mümkün olan en kısa zaman aralığı içinde sürekli kayıtlanması; işletmenin gerçek ve anlık maliyetlerinin saptanması ve buna bağlı olarak üretilen mamullerin veya satılan mallarının satış fiyatlarının gerçekçi olarak tespit edilebilmesi, işletme fonksiyonlarına göre hazırlanan işletme bütçelerinin takibi ve işletme hedeflerine ulaşıp ulaşılamayacağını zamanında öngörülebilmesi ve gerekli değişikliklerin yapılabilmesi adına ve ayrıca mali tablolarının analizlerinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için çok önemlidir.

Üretim maliyetlerinin gerçekçi olarak saptanabilmesi açısından, bu tür varlıkların üretim maliyetlerine katılmalarının sürekli olarak izlenmesi gerekir. Bu izleme kısa zaman aralıkları ile olur. Duran varlığın ve ürünün niteliğine göre, duran varlığın çalışma saatine düşen amortisman hesaplanabileceği gibi, haftalık yada aylık maliyet hesaplamalarının yapılması durumunda, bu sürelerle düşen amortismanların hesaplanması da söz konusudur. [8] Görüldüğü gibi işletmelerde günlük maliyet takibi için dahi amortisman ayrılması düşünülebilmektedir. Olaya günümüzün rekabet şartları ve hızla değişen teknolojik ve ekonomik şartları dikkate alınarak bakıldığında hiç de hayalci olmadığı görülecektir. Çalışmamızın giriş kısmında da açıklandığı gibi artık öylesine gelişmiş muhasebe yazılımları vardır ki, işletmelerde istenirse anlık maliyet tespiti dahi yapıp mali tablolar üretilmesi hiçte imkansız değildir.

#### **4- DURAN VARLIKLARIN ÜRETİME KATILMADIKLARI SÜRELERE İLİŞKİN AMORTİSMANIN AYRIMI**

Duran varlık amortismanları, bunların üretime katkıları olduğu sürece maliyetlere katılacaklardır. Öte yandan, yasal düzenlemeler gereği, yıllık olarak ayrılacak amortismanlar, o yıl içinde ayrılmazlarsa amortisman ayrılması hakkı yitirilmektedir. (Dönemsellik ilkesi gereği) Dolayısıyla, yılın bir bölümünde üretimde bulunan, öteki bölümünde çalışmayan bir duran varlığın, üretime katkıda bulunmadığı süre içindeki amortismanları sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

Aynı biçimde, yılın ikinci yarısında satın alınan bir duran varlığın üretime ancak bu ikinci yarıda katkısı olacaktır. İlk yarıda henüz duran varlık satın alınmadığı için üretime katkısı da söz konusu değildir. [9]

V.U.K.'nın 275. maddesine göre maliyet bedeline girecek masraflardan söz edilirken de bu durma açıklık getirilmektedir. Söz konusu madde de üretilen mamul maliyetine girecek unsurlar arasında, üretimde kullanılan duran varlık amortismanları sayılmaktadır. Dolayısıyla, bir mamulün üretimi tarihinde işletmede mevcut olmayan bir duran varlığın amortismanından pay alamaz, ya da işletmede mevcut olmakla birlikte bir mamul hesap döneminin son ayları itibarıyla üretiliyse söz konusu duran varlığın yıllık amortismanının tamamından pay almamalıdır.

Örneğin: 01.07.2006 tarihinde satın alınan 500.000,00.- YTL maliyetli ve %10 amortisman oranına tabi bir makinenin amortisman giderleri kayıtlara aylık olarak şu şekilde alınmalıdır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 4.166,66.-  
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER 25.000,00.-  
VE ZARARLARI

257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR 29.166,66.-  
Üretime katılmayan ilk altı kısmın ve temmuz ayı amortismanın  
Kayıtlara alınması  
----- / -----

Yılın kalan 5 ayında da her ay yapılacak kayıtlarla toplam 50.000,00.- YTL amortisman gideri kayıtlara alınmış olacaktır. Böylece vergisel açıdan amortisman ayırma hakkından mahrum kalınmamış olacaktır ve aynı zamanda da üretim maliyetleri daha doğru ve gerçekçi olarak tespit edilmiş olacaktır. Tabii bu noktada vergi mevzuatımızın amortisman muhasebesi açısından eleştirilmesi gerekir. Çünkü, aslında işletmede fiilen kullanılmayan bir dönem için dahi amortisman giderleri kayıtlara alınmaktadır. Bir diğer söyleyişle, kıst amortisman uygulaması tüm amortisman tabi iktisadi kıymetler için geçerli olmalıdır.

Örnek: İşletmede çeşitli nedenler 01.01. – 30.09 döneminde üretim gerçekleştirilmemiştir. Yılın son üç ayında ise üretim gerçekleştirilmeye başlamıştır. 500.000,00.- YTL maliyet bedelli, %10 amortisman oranına tabii bir makinenin cari yıla ait amortisman kaydı nasıl olmalıdır?

----- 31/01 -----  
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER 4.166,66.-  
VE ZARARLARI

257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR 4.166,66.-  
Ocak ayı amortismanı  
----- / -----

Aylık amortisman eylül ayında dahil olmak üzere bu şekilde ayrılacak. Ekim ayından itibaren ise amortisman gideri 730-Genel Üretim Giderleri hesabına kaydedilecektir.

Elbette bu husus tekdüzen hesap planı esasları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açısından zorunluluktur. Vergisel yönden ise 680 hesap veya 730 hesaba kaydedilmesinin çok fazla önemi yoktur denebilir ancak; bu görüş V.U.K. 275. maddesine aykırıdır görüşündeyiz. Çünkü, Kanun maddesinde açık bir şekilde yer aldığı üzere, üretimde kullanılan duran varlıkların amortisman giderleri mamul maliyetlerinin saptanmasında dikkate alınabilir. İşletme yine de 730 hesabı kullanırsa, bu hata ne zaman önem arz edecektir? Dönem sonunda stoklarında mamulleri kaldıysa önemli olacaktır. Aslında buradaki hata ise işletme aleyhine gerçekleşecektir. Niçin? Çünkü stokta kalan mamullerin maliyeti amortisman giderlerinden aldıkları pay kadar fazla tespit edilecektir. Oysa işletme 730 hesap değil de 680 hesabı kullansaydı dönem gideri olarak kaydedilen bu tutar aynı zamanda vergi matrahını da azaltıcı bir etki yapacaktı.

Son olarak, özellikle inşaat muhasebesi açısından da bu konuya değinmek istiyoruz. İnşaat işletmeleri, inşaat işlerinde kullandıkları makinelerin amortismanlarını, üstlendikleri inşaatlarda bu makinelerin kullanıldıkları sürelerle göre orantılı olarak dağıtacaklardır. Yıl içinde, inşaat işi üstlenmedikleri sürelerle isabet eden günler veya aylar için geçen sürelerde ayrılması gereken amortismanlar ise yine aylık kayıt esasına göre 680 hesapta izlenmelidir.

**5- AMORTİSMANI AYLIK ESASTA KAYDA ALINAN DURAN VARLIĞIN SATIŞ KAYDI NASIL OLMALIDIR VE TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE GİDER VE GELİR HESAPLARI ARASINDA MAHSUP KAYDI (NETLEŞTİRME) YAPILABİLİR Mİ?**

Şirketler kendi iradeleri ile veya sahip oldukları amortisman programları ve bu programa bağlı muhasebe sistemleri vasıtasıyla, amortismanları aylık olarak kayıtlara alırlarsa, duran varlık satışında ise yıl içerisinde ayrılan amortismanlar da dikkate alınmakta, buna bağlı olarak satış kâr veya zararı, yıl içerisinde amortisman kaydı yapılmasaydı oluşacak tutara göre daha fazla veya daha az belirlenmekte, ancak yıl içerisinde yapılan amortisman kaydına bağlı olarak ise vergi matrahında herhangi bir değişme olmamaktadır.

Ancak işletmeler, gelir tablosunda faaliyet kârını azaltan cari yıl içerisinde ayrılan amortisman giderlerini, satış kârında oluşan fazladan oluşan kâr rakamı ile karşılıklı kapama kaydı ile sıfırlamayı (cari yıl amortisman giderlerini netleştirmeyi) isteyebilmektedirler.

Şirketlerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini satmaları durumunda henüz itfa olmamış sabit kıymetlerin birikmiş amortismanları, satış kâr zararını etkileyen bir unsurdur. Türk vergi sisteminde geçici vergi uygulaması üçer aylık dönemler halinde beyan şekline dönüştürüldüğünden beri, yıl içinde de bazı envanter ve değerlendirme kayıtları yapılmaya başlanmıştır. Ancak, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan uygulama tebliğlerinde geçici vergiye ilişkin kayıtların defter kayıtlarına alınmasının zorunlu olmadığı ama geçici vergi matrahının tespitine ait işlemlerin bu durumda ayrıca saklanması zorunlu olduğu açıklanmıştır.

Bir işletme, geçici vergi dönemleri itibarıyla ya da kendi yönetsel kararları doğrultusunda amortisman ayırma işlemlerini ve kayıtlarını aylık veya üçer aylık dönemler halinde resmi defterlerine kaydedebilir.

Olaya teorik bakıldığında, işletmede kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymet sürekli bir şekilde yıpranmaya tabidir. Dolayısıyla amortisman kayıtlarının aylık olarak yapılması muhasebe tekniği açısından da ideal olanıdır. Buna bağlı olarak ta, söz konusu amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışı sırasında satış kârı veya zararı defter kayıtlarına alınan en son tarihli amortisman tutarı da dikkate alınarak tespit edilecektir. Ancak, bir işletme yıl içerisinde hiç amortisman kaydı ayırmayıp, sadece yıl sonunda (31/12'de) amortisman kaydı yapabilir. Bu durumda yıl içinde satışı yapılan bir amortismanına tabi iktisadi kıymetin satış kâr veya zararı bir önceki yıl sonunda yapılan kayıtlarla birlikte oluşan birikmiş amortismanına göre tespit edilecektir.

Olaya vergisel yönden bakacak olursak, vergi matrahına hiçbir olumlu ya da olumsuz etki olmamaktadır. Çünkü satış fiyatı sabit olduğundan, burada değişken olan birikmiş amortismandır ve yıl içinde amortisman kaydı yapılırsa bu kayda bağlı olarak satış kârı daha fazla oluşacaktır ancak yıl içinde ayrılan amortisman giderleri bu fazla oluşan kârı azaltacak ve vergi matrahı değişmeyecektir. Ya da yıl içinde amortisman akaydı ayrılmadıysa, satış kârı bir önceki varsayımda ulaşılan kâr rakamı ile aynı oluşacaktır.

Örnek: 2005 yılı aktife girişli ve maliyet değeri 100.000,00.- YTL olan bir makine. Amortisman oranı %20 olsun. 31.12.2005 itibarıyla birikmiş amortismanı 20.000 YTL'dir.

Şirket her ay amortisman ayırmaktadır. Bu durumda aylık amortisman gideri  $20.000 / 12 = 1.666,66$  YTL'dir. Şirket bu makineyi Nisan 2006'da satmıştır. Bu durumda 257 hesapta yer alan bakiye 24.499,98 YTL'dir. Tabii yıl içerisinde gider yazılan amortisman da 4.999,98 YTL'dir.

Satış fiyatı 80.000 YTL olsun. (KDV ihmal edilecektir.)

----- / -----	
120 ALICILAR	80.000,00.-
257 BİRİKMİŞ	24.499,98.-
AMORTİMANLAR	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	100.000,00.-
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR	4.499,98.-
VE KÂRLAR	

----- / -----  
Vergisel açıdan bakıldığında ise bu işlemler sonucunda vergi matrahı sıfırdır. Çünkü satış kârı 4.499,98 YTL oluşmakla birlikte, gider hesaplarında da 4.499,98 YTL yer almaktadır.

Şirket yıl içinde amortisman kayıtlarını ayırmıyor olsaydı ise satış kârı (birikmiş amortisman 20.000 YTL olarak dikkate alınacağından) oluşmayacaktır. Yani şirket net defter değerine satmış olacaktı bu makineyi.

Satış zararı olacak şekilde örneği değiştirecek olursak. Satış fiyatı 50.000 YTL olsun. Bu durumda kayıtlara göre satış zararı 25.500,02 YTL olarak gerçekleşecektir. Yıl içerisinde amortisman kaydı yapılmıyor olsaydı satış zararı ise 30.000 YTL olacaktır. Ancak şirket yıl içerisinde 4.999,98 YTL'de amortisman gideri yazmıştır. Bu durumda toplamda şirketin cari yıldaki zarar ve gider toplamı (25.500,02 + 4.499,98 ) 30.000 YTL'dir. Yani vergisel yönden yine bir şey değişmemiştir.

Bu durumda olaya muhasebe ilkeleri ve mali tablo analizleri açısından bakmak gerekmektedir. Tekdüzen hesap planı ile ilgili esaslar, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır.

Tekdüzen hesap planı incelendiği zaman genel olarak görülecektir ki, esas olan; maliyet ve gelirlerin tahakkuk esasına göre aylık olarak muhasebeye yansıtılmasıdır. Özeldir konumuz açısından, amortisman giderlerinin aylık olarak kayıtlara alınması muhasebe ilkeleri, mantığı ve tekdüzen hesap planı açıklamaları açısından aslında olması gerektir.

1 sıra numaralı MSUGT'nin, (III) Mali Tablolar İlkeleri başlıklı bölümünde yer alan Gelir Tablosu İlkelerine göre; "bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamında çıkarılamaz".

Bu hüküm dikkate alındığında görülmektedir ki, tekdüzen hesap planında yer alan bir gelir hesabının borcuna kayıt yapılamaz. Aynı şekilde bir gider hesabının da alacağına kayıt girilemez. (Zorunlu düzeltme kayıtları veya kayıt iptalleri hariç tabii).

Bu durumda yukarıdaki örnekte yer verilen işlemde; yıl içinde gider hesaplarına kaydedilen 4.499,98 YTL, 679 hesapta yer alan 4.499,98 YTL ile karşılıklı kapatılamaz. Olayın vergi matrahının tespiti açısından hiçbir etkisi yoktur ama MSUGT buna izin vermemektedir. (Ancak, tabii uygulamada bu hüküm bire bir uygulanabiliyor diyebilmek pek mümkün değildir.)

Mali tablo analizi açısından olaya bakacak olursak; şirket amortisman giderlerini faaliyet giderleri içerisinde göstermektedir ve dolayısıyla yıl içerisinde kayıtlarına aldığı amortisman gideri kadar, gelir tablosunda faaliyet kârı az olacaktır. Ancak, faaliyet kârını azaltan tutar kadar bir tutar ise gelir tablosunda, olağandışı gelir ve kârlar içerisinde yer alacak ve sonuç olarak şirketin kurum kazancına (dönem kârına) oluşan etki değişmeyecektir.

Eğer işletmenin, sadece faaliyet kârı ile ilgilenen bir kesim varsa (ki, her ne kadar çok yanlış olsa bile, banka mali analistleri genellikle detaya girmeden işletmenin faaliyet kârlılığına bakmaktadırlar), burada işletmenin gerçek faaliyet kârı ne olmalıdır? Hatta örneği şu şekilde uç bir noktaya taşıyabiliriz. Yıl içerisinde eğer gider ve gelir hesabı karşılıklı kapatılmazsa, giderlerde yer alan tutar nedeniyle işletmenin faaliyet zararı çıkıyorsa, buna bağlı olarak eğer mahsup yapılırsa faaliyet kârı oluşacaksa ne yapılmalıdır?

Akla gelebilecek diğer bir öneri ise, sabit kıymet satış kârları 602 veya benzeri bir Brüt Satışlar hesap grubunda yer alan bir hesapta gösterilebilir mi? Bu durumda faaliyet kârına olan etki de sıfırlanabilecektir. Ancak bunun olumsuz cevabı 1 sıra numaralı MSUGT'nde yer almaktadır. Tebliğde, duran varlık satış kârlarının 67



numaralı olağan dışı gelir ve kârlar hesap grubunda gösterileceği açıkça belirtilmiştir. Kaldı ki duran varlık satış kârı brüt satışlar içerisinde gösterilse bile, peki duran varlık satış zararı hangi hesapta gösterilecektir?

Fiiilyatta işletmeler tarafından gerçekleştirilen TDHP uygulaması, MSUGT'lerinde açıklanan mali tablo ilkelerine göre bire bir olmayabilmektedir. Uygulamada gelir veya gider hesapları çeşitli işlemlerde karşılıklı kapama kaydı girilerek netleştirilebilmektedir.

Konu, MSUGT'leri açısından değerlendirildiğinde yapılacak ortadadır. Gider ve gelir hesapları için karşılıklı kapama kaydı girilemez. İşletmenin mali tablolarını yorumlayacak ilgili kesimlere, analizlerinde yol göstermek amacıyla bu gibi detay hususlar ise mali **dip notlarında** açıklanmalıdır. *Örneğin; yukarıdaki durum, işletmenin faaliyet kârlılığını ölçecek birisi için gelir tablosu dip notlarında açıklanmalı, kayıt tekniği hakkında bilgi verilmeli ve faaliyet kârını azaltan tutar kadar bir tutarın ise sabit kıymet satış kârı olarak gelir tablosunda olağan dışı gelir ve kârlar hesap grubunda yer aldığı belirtilmelidir.*

## 6- SONUÇ

Çalışmamızda MSUGT'leri ile açıklanan tekdüzen hesap planına göre amortisman giderlerinin aylık olarak kayda alınmasının gerekli olduğu açıklanmaya çalışılmıştır. **Bir diğer söyleyişle işletmeler bilanço dönemlerini (envanter ve değerlendirme işlemlerinin – yabancı para cinsi hesapların değerlendirilmesi, reeskontlar, amortismanlar, dönem sonu mal mevcudu ile üretilen ve satılan mal maliyetinin tespiti, gelir ve gider tahakkukları, karşılıklar..v.d. - yapıp kayıtlara alınacağı zamanları) aylık olarak tespit etmelidirler.**

Muhasebe işlemlerinin bu derece güncel ve detaylı bir şekilde takibi ise elbette en başta kaliteli ve ihtiyaca uygun bilgisayar yazılımlarına yatırım yapılması ile mümkündür. Bir diğer önemli husus ise stokların sürekli envanter kayıt yöntemine göre izlenmesi gerekir. Ancak, muhasebenin gerçek anlamda işletmenin dili olarak kullanılması, bilimsel olarak muhasebenin gerçekleştirilmesi, muhasebeye verilen önemin artması en başta ülkemizin bir gerçeği olan kayıt dışı işlemlerin azaltılması ile doğru orantılıdır.

### **HAZIRLAYAN:**

**Güray ÖĞREDİK**  
**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir**

**Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.**  
**Vergi Departmanı / Müdür Yardımcısı**

---

[1] Elbette işletmelerin, özellikle mal satan veya üretim yapan işletmelerin mizanlarının ve buna bağlı olarak bilançolarının güncel olabilmesi için olmazsa olmaz ilk şart, stokların "sürekli envanter" kayıt yöntemine göre takip edilmesi ve kayıtlanmasıdır. Bilindiği gibi sürekli envanter yönteminde, her mal hareketi anında kayıtlara alınmakta ve stoklarla ilgili hesaplar, işletmenin o tarihteki mevcut stokunu ve satış maliyetlerini/üretim maliyetlerini göstermektedir. Ancak, sürekli envanter yöntemi ciddi bilgi işlem alt yapısı yatırımlarını gerektirecektir. Ayrıca, bu takip yöntemi, elbette kayıt dışı çalışmayan işletmeler tarafından özellikle tercih edilecektir. Çünkü bu işletmeler, muhasebe raporlarından en doğru ve güncel bilgileri almak isteyeceklerdir. Buna bağlı olarak ise çalışmamızda yer verdiğimiz gibi, gelişmiş bilgisayar programları zaten tekdüzen hesap planının ruhuna uygun bir şekilde yazılmaktadır ve kayıtlar kişilerin iradesine bırakılmaksızın günlük ve/veya aylık şekilde yapılmakta ve raporlanmaktadır.

- [2] SEVİLENGÜL, Orhan; “Genel Muhasebe”, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, 1996, sayfa: 337
- [3] SEVİLENGÜL, Orhan; a.g.e., sayfa: 464
- [4] SEVİLENGÜL, Orhan; a.g.e., sayfa: 465
- [5] KIZIL, Ahmet; “Genel Muhasebe”, Der Yayınları, 2. baskı, 1996, sayfa: 186
- [6] SEVİLENGÜL, Orhan; a.g.e., sayfa: 469
- [7] GÜVEMLİ, Oktay; “Amortismanlar - Yeniden Değerleme ve Uygulamalar”, Proje Danış A.Ş. Yayını, 1998, sayfa:297
- [8] GÜVEMLİ, Oktay; a.g.e., sayfa: 326
- [9] GÜVEMLİ, Oktay; a.g.e., sayfa: 336