

AZALAN BAKİYELER USULÜNDE BİNEK OTMOBİLDE AYRILMAYAN KIST AMORTİSMAN TUTARININ NE ŞEKİLDE İŞLEME TABİ TUTULACAĞI VE MUHASEBESİ

AZALAN BAKİYELER USULÜNÜNDE BİNEK OTOMOBİLDE AYRILMAYAN KIST AMORTİSMAN TUTARININ NE ŞEKİLDE İŞLEME TABİ TUTULACAĞI VE MUHASEBESİ

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.
Mali Pusula Dergisi, Aralık 2005

1- GİRİŞ

Binek otomobillerinin aktife dahil edildiği ilk yıl amortismanları VUK madde 320 gereği kıst olarak ayrılmaktadır. Kanun maddesi gereği ilk yıl ayrılmayan amortisman, itfa süresinin son yılında dikkate alınmaktadır.

Normal amortisman yönteminin uygulandığı, yani amortisman oranının binek otomobilinin maliyet bedeline uygulandığı yöntemde ilk yıl ayrılmayan amortismanın herhangi bir önemi, etkisi bulunmamakta, itfa süresinin son yılında ilaveten dikkate alınmaktadır.

Ancak, azalan bakiyeler usulüyle (hızlandırılmış) amortisman ayrılması durumunda, yani, her yıl net defter değerine (maliyet bedelinden birikmiş amortisman düşüldükten sonraki değerine) amortisman oranının uygulanması yönteminde, net değere ulaşırken ilk yıl ayrılmayan kıst amortismanının ne şekilde dikkate alınması gerektiği konusunda iki farklı görüş bulunmaktadır.

2- KONU HAKKINDAKİ GÖRÜŞLER

Azalan bakiyeler usulünde amortisman, her yıl iktisadi kıymetin o yıla kadar ayrılan amortisman tutarının iktisadi kıymeti n maliyet bedelinden düşülmesi sonucunda bulunan tutar üzerinden ayrılır. Bir başka deyişle azalan bakiyeler usulünde amortisman net aktif değerine amortisman oranı uygulanmak suretiyle bulunur.

Kıst amortisman uygulanması dolayısıyla binek otomobilinin aktife girdiği yıl ayrılmayan amortisman tutarı da net aktif değerinin hesaplanmasında net aktif değere dahil edilen bir unsurdur, çünkü amortisman olarak ayrılmamıştır. Buna göre, kıst amortisman ayrılması nedeniyle binek otomobilinin aktife girdiği yıl ayrılmayan amortisman tutarının da net aktif değerinin içinde amortismanına tabi tutulması gerekir.

Ancak, 320'nci maddede bu suretle ayrılmayan amortisman tutarının amortisman süresinin son yılında ayrılacak amortisman tutarına ekleneceği hükme bağlanmıştır.

Bu iki hükmün uygulanmaları, ilk yıldan sonraki yıllarda ayrılacak amortisman tutarlarının farklı olmasına yol açar. Dolayısıyla, ara yıllarda üzerinden amortisman ayrılacak tutar belirlenirken, maliyet bedelinden fiilen ayrılan kıst amortisman mı düşülecek, yoksa kıst yapılmıyaydı ayrılabilen amortisman tutarı mı düşülecek sorusu gündeme gelmektedir.

Kanımızca kıst amortismanı uygulaması, binek otomobillerinin aktife girdikleri yılın aktife girdikleri aya kadar geçen süresine isabet eden amortisman tutarının amortisman süresinin son yılına ertelenmesinden başka bir şey değildir. Bunun amacı da, yılın son aylarında vergi matrahı çok çıkıyor

diye, işletmenin faaliyetini sürdürmesi için zorunlu olmayan binek otomobillerinin alınarak tam yıl için amortisman ayrılmak suretiyle vergi matrahının ayarlanmasını önlemektir.

Kıst amortisman uygulamasının getirdiği başka bir değişiklik yoktur. Bu nedenle de azalan bakiyeler usulünün tartışması yapılırken bu hususun öncelikle göz önüne alınması gerekir.

Azalan bakiyeler usulünün düzenlenme şeklinden, bu usulün amortisman süresinin son yılında ayrılacak amortisman tutarını belirlemek gibi sorununun olmadığı anlaşılmaktadır. Düzenlenen iktisadi kıymetin aktife girdiği yıl ve ara yıllarda ayrılacak amortisman tutarının hesaplanmasıdır. Düzenleme buna yöneliktir. Kıst amortismanın düzenlenme amacı da yukarıda belirtildiği üzere ilk ve son yılların amortisman tutarlarının belirlenmesidir. İki düzenlemenin de amaç olarak kapsadıkları tek yıl iktisadi kıymetin aktife girdiği ilk yıl olmaktadır.

İlk yıl ayrılacak amortismanın hem azalan bakiyeler usulünde hem de normal usulde kıst amortisman olacağı konusunda tartışma bulunmamaktadır. Çünkü, 320'inci madde her iki usulün de süre yönünden uygulamasını düzenlemekte ve her iki usulü de bağlamaktadır. Buna göre de ilk yılda azalan bakiyeler usulünün amacı ile kıst amortismanın amacı çatışmamaktadır. Azalan bakiyeler usulüne göre kıst amortisman uygulaması yapılabileceğinin tartışması yoktur. Böyle olunca sorun yalnız, ara yıllardaki tutarın tespitine inmektedir.

Ara yıllarda ayrılacak amortisman tutarının tespiti ile ilgili olan düzenleme azalan bakiyeler usulü ile amortismandır. Kıst amortisman uygulaması ilk ve son yılları düzenlemiş, ara yılları amortisman usullerine ilişkin hükümlere bırakmıştır. Ara yıllarda ayrılacak amortisman tutarının, kıst amortisman uygulanması ve uygulanmaması durumlarına göre değişmemesi her iki durumda da eşit olması gerekir. Bu eşitliğin bozulmasına ilişkin hüküm yoktur.

Bu durumun sonucu olarak, **ara yıllarda azalan bakiyeler usulüne göre ayrılacak amortisman tutarını hesaplarken kıst amortisman ayrılması nedeniyle ayrılmayan amortisman tutarının ayrılmış gibi dikkate alınması gereğidir.** Azalan bakiyeler usulünde kıst amortisman uygulamasına ilişkin yaygın kabul gören görüşte budur. [1]

Ancak bu görüşe katılmayanlarda vardır.[2] Aksi görüşe göre; yukarıdaki görüş kıst amortisman konusundaki genel bir yanılığın ihtiva etmektedir. Kıst amortisman uygulamasında mükellef, binek otomobilini aktife aldığı aylardan önceki ayların amortismanından feragat etmiş değildir; yani kullanması gereken bir hakkın sonraki yıllara ertelenmesi durumu yoktur. İşletmenin aktife alma tarihinden önceki aylar için amortisman ayırma hakkı zaten bulunmamaktadır.; amortisman ayırma hakkı binek otomobilini aktife aldığı aydan itibaren ve yıl sonuna kadar ki diğer ayları da kapsayacak şekilde doğmaktadır. Bu nedenle, sanki önceki ayların amortisman hakkından feragat edilmiş gibi bir anlayışı ihtiva eden yukarıdaki görüş bu nedenle katılmak mümkün değildir.

Biz ise yaygın olarak kabul görmüş olan ilk görüşe katılmaktayız. Yani, azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayrılması durumunda, binek otomobillerde kıst amortisman ayrılan ilk yıl ayrılmayan tutar, ikinci yılda ayrılmış gibi dikkate alınmalıdır. Bu görüşe uygun olarak muhasebe kayıtlarının nasıl izlenmesi gerektiği konusunda aşağıda bir uygulamaya yer vermekteyiz.

Örnek: 16.11.2005 tarihinde 25.000 YTL maliyet bedeli ile aktife dahil edilen bir binek otomobil için azalan bakiyeler usulünde ve %40 oranında amortisman uygulanacaktır. İşletmenin söz konusu binek otomobili için yıllar itibarıyla ayrılacak amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

1) İlk yıl ayrılmayan amortismanın devam eden yılda ayrılmış olarak kabulü ile amortisman matrahının tespiti görüşüne göre:

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı (<i>Gider Yazılacak</i>)
2005	25.000,00.-	% 40	1.666,67.-
2006	15.000,00.-	% 40	6.000,00.-
2007	9.000,00.-	% 40	3.600,00.-
2008	5.400,00.-	% 40	2.160,00.-
2009	3.240,00.-	%100	3.240,00.- (+) 8.333,33.- (*)

(*) 8.333,33 YTL 2005 yılında ayrılmayan kıst amortisman tutarıdır.

2) İlk yıl ayrılan kıst amortismanın birikmiş amortisman kabulü ile amortisman matrahında dikkate alınması gerektiği görüşüne göre:

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı (<i>Gider Yazılacak</i>)
2005	25.000,00.-	% 40	1.666,67.-
2006	23.333,33.-	% 40	9.333,33.-
2007	14.000,00.-	% 40	5.600,00.-
2008	8.400,00.-	% 40	3.360,00.-
2009	5.040,00.-	%100	5.040,00.-

Görüldüğü gibi sonuç itibariyle her iki yöntemde de ayrılacak amortisman tutarı aynıdır. Sadece ikinci görüşte birinci görüşe göre 2., 3. ve 4. yıllarda daha fazla amortisman gideri yazılmaktadır. Yukarıda da izah edildiği gibi bize göre olması gereken birinci uygulamadır.

Muhasebe kaydı açısından **ikinci görüşe** göre özellik gösterecek bir husus bulunmamaktadır. Yıllar itibariyle ayrılan amortisman tutarları gider yazılacak, karşılığında da 257-Birikmiş Amortismanlar hesabına kayıt yapılacaktır.

Birinci görüşte ise ilk yıl amortismanın tam yarıldığı kabul edilmektedir. Tabloda verilen tutarlar yıllar itibariyle gider yazılacak tutarlardır. **Bu durumda amortisman listelerinde ise (amortisman programlarında da) birikmiş amortisman tutarı ilk yıl 10.000 YTL olarak yer almalıdır ki ertesi yıla (2006 yılına) amortisman matrahı 15.000,00.- YTL olarak devretsin. Bu durumda muhasebe kayıtları ile (257 hesabın bakiyesi ile) amortisman listelerinin de mutabık (eşit) olması için ilk yıl (örnekte 2005 yılı) aşağıdaki kayıt girilmelidir.**

-----31/12/2005-----

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.666,67.-
770.06 Amortisman Giderleri	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	8.333,33.-
280.06 2006 Yılı Giderleri	
280.06.54Plaka Kıst amortismanı	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	10.000,00.-
257.54 Taşıit Amortismanları	

----- / -----

31.12.2009 tarihine gelindiğinde amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----31/12/2009-----

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	11.573,33.-
770.06 Amortisman Giderleri	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	3.240,00.-
257.54 Taşıit Amortismanları	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	8.333,33.-
280.06 2006 Yılı Giderleri	
280.06.54...Plaka Kıst Amortismanı	

----- / -----

[1] YILMAZ, Kazım; “Değerleme”, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul-1997, sayfa: 347-349.

ÖZYER, Mehmet Ali; “Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 3. Baskı, Aralık 2004, Sayfa: 662

[2] GÜNDÜZ, N.Kemal ve PERÇİN, Necati; “Amortismanlar ve Yeniden Değerleme”, Yaklaşım Yayınları, 1. Baskı, Şubat 1997, Sayfa: 147