

## GEÇİCİ VERGİDE AMORTİSMAN UYGULAMASI VE MUHASEBE İŞLEMLERİ

Doç. Dr. Dursun Arıkboğa

### ABSTRACT

*In Turkey, companies should prepare financial statements for previous year until end of April for tax purposes. The tax stated on return must be paid in three equal payments. The tax payer is also obliged to pay advance tax called temporary (prepaid) tax. Companies should calculate temporary tax on income which is stated on the quarterly financial statements. Payment of calculated tax must be made within 45 days. At the end of the year temporary tax calculated for each quarter, will be discounted annual tax of the company. In this study, the effects of temporary tax on calculating and recording procedure of depreciation expense for various situations are explained.*

### I. Giriş

Ülkemizde, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre, işletmeler bir mali yılda elde ettikleri vergiye tabi ticari kazançlarını ertesi yıl içinde beyan etmekte ve beyan ettikleri kazançlarını aynı yıl içinde taksitler halinde ödemektedirler. Bu durumda, verginin beyanı ile ödenmesi arasında bir zaman farkı oluşmaktadır. Enflasyonist ortamlarda gelecekte elde edilecek paranın değeri ile bugünkü değeri arasında fark olacağı açıktır. Dolayısıyla, işletmelerin ödedikleri vergilerin satın alma gücü, beyan ettikleri verginin değerinden düşük olmaktadır.

Uzun süreden beri devam etmekte olan (kronik) yüksek enflasyon nedeniyle, vergi gelirlerindeki erozyonu önlemek amacıyla **geçici vergi** (peşin vergi) uygulamasına geçilmiştir. Böylelikle, enflasyonist ortamlarda tahsilat gecikmesinden kaynaklanan hazine kayıpları ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır<sup>1</sup>.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları geniş ölçüde vergi yasaları tarafından düzenlenmektedir. Geçici vergi uygulaması da bunlardan biridir. Geçici vergi ödemelerinin hangi hesaplarda ve nasıl izleneceği Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde açıklanmakla beraber, mevcut düzenlemelere göre geçici vergi matrahının nasıl hesaplanacağı konusunda bazı sorunlar ortaya çıkmıştır.

<sup>1</sup> A. Feridun Güngör, *Vergi Reform Kanununun Gelir Vergisi ile İlgili Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi*, Yaklaşım, Eylül 1998, s.101.

Aşağıda, bu sorunlar içinde sıkça tartışılan konulardan biri olan geçici vergi dönemlerinde amortisman hesaplanması ve muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiği konuları açıklanmaya çalışılmıştır.

## II. Geçici Vergi

Bilindiği gibi, Gelir Vergisi mükellefleri GVK' nun mükerrerler 120. Maddesine göre, Kurumlar Vergisi mükellefleri ise KVK'nun 25. Maddesine (4369 sayılı yasa ile bu maddenin adı *Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı* olarak değiştirilmiştir) göre cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere geçici (peşin) vergi öderler<sup>2</sup>

1998 ve daha önceki yıllarda geçici vergi tutarı, bir önceki yıl için beyan edilen vergi üzerinden (Gelir Vergisi mükellefleri için % 50, Kurumlar Vergisi mükellefleri için % 70) hesaplanırken, 01.01.1999 tarihinden itibaren üçer aylık dönemler halinde ve işletmenin fiilen elde ettiği kazanç üzerinden hesaplanmaya başlanmıştır. 01.01.2000 tarihinden itibaren ise altışar aylık dönemler esas alınarak geçici vergi hesaplanacaktır.

Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir. Üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Geçici vergi oranı, Gelir Vergisi mükellefleri için % 15, Kurumlar Vergisi mükellefleri için % 25' tir. 01.01.2000 tarihinden geçerli olmak üzere, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin geçici vergi oranı % 20' ye indirilmiştir<sup>3</sup>

Geçici vergiye tabi kazancın tespiti ve diğer esaslar 217 seri no lu Gelir Vergisi Genel Tebliği' nde açıklanmıştır.

## III. Geçici Vergi ve Amortisman Uygulaması

217 seri no lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, geçici vergiye tabi kazancın hesaplanmasında amortisman uygulamasının nasıl olacağının genel çerçevesi çizilmiştir. Buna göre,

- Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde satın alınan amortisman tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır.

2 Ahmet Kızıl, *Genel Muhasebe Envanter ve Değerleme*, Der Yayınları, İstanbul: 1994, s. 302.

Ahmet Demir, *Tek Düzen Muhasebe Sistemi*, Kaptan Ofset, İstanbul: 1997, s. 302.

3 Fatih C. Ertuş, 4369 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Oranında Yapılan Değişiklik Mükellefe Ne Getiriyor? , *Vergi Sorunları*, Sayı 137, s.98.

- Kıst amortismanına tabi binek otomobilleri için amortisman ayrılması, yine aynı yöntemle yapılacaktır.

- Amortisman uygulamasında yıllık olarak seçilen yöntemin geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir.

- Mükellefler ilk defa aktive aldıkları iktisadi kıymetler için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman oran ve yöntemlerini yıllık olarak da uygulamak zorundadırlar.

- Maddi olmayan duran varlıklarda amortisman hesaplamasında, yıllık tutarın ilgili döneme isabet eden kısmı dikkate alınır.

Ayrıca, yeniden değerlendirme ile ilgili olan bölümde şu açıklamaya yer verilmiştir:

- Geçici verginin hesaplanmasında esas alınacak kazançların tespiti ile ilgili olarak mükellefler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabilecekler ve yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden amortisman ayırabileceklerdir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında geçici vergide amortisman uygulamasını iki bölümde ele almak mümkündür:

1. Yeniden değerlendirme yapılmayan durumlarda amortisman hesaplanması ve muhasebe kaydı,

2. Yeniden değerlendirme yapılan durumlarda amortisman hesaplaması ve muhasebe kaydı.

#### A. İşletme Yeniden Değerleme Yapmazsa:

İşletme yeniden değerlendirme yapmamaya karar verirse, bu durumda amortisman yöntemine göre, ilgili sabit kıymetin maliyet bedeli veya net defter değeri üzerinden amortisman hesaplayacaktır. Geçici vergi dönemlerinde amortisman hesaplamaları ve muhasebe kayıtları aşağıda örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

**Örnek 1:** *İşletme, 1999 yılı Mayıs ayında 300.000.000 TL lık bilgisayar satın almıştır ve % 20 normal amortisman ayıracaktır.*

İşletme, Mayıs ayında yani, ikinci üç aylık geçici vergi döneminde demirbaş satın almıştır. Buna göre, önce yıllık amortisman tutarı hesaplanacak ve daha sonra da ilk iki döneme düşen pay hesaplanacaktır.

Yıllık amortisman tutarı =  $300.000.000 * 0,20 = 60.000.000$  TL

İkinci geçici vergi dönemine isabet eden amortisman =  $60.000.000 * 2/4$   
=  $30.000.000$  TL

İkinci üç aylık dönem sonunda (30 Haziran 1999 tarihinde), amortisman ayrılmasına ilişkin yazılacak kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır:

_____ 30.06.1999 _____	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	30.000.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	30.00.000
_____ / _____	

**Örnek 2: İşletme, 1998 yılında 200.000.000 TL ye satın aldığı ve % 40 hızlandırılmış amortisman (azalan bakiyeler yöntemi) uyguladığı bir demirbaş için 1999 yılı üçüncü üç aylık döneminde ne kadar amortisman ayıracaktır ?**

Hızlandırılmış amortisman yöntemi olduğuna göre, önce ilgili demirbaşın net defter değeri bulunacak ve daha sonra ise amortisman oranı ile çarpılarak yıllık amortisman tutarı hesaplanacaktır.

Demirbaşın net defter değeri = 200.000.000 – 80.000.000 = 120.000.000 TL

Yıllık amortisman tutarı = 120.000.000 \* 0,40 = 48.000.000 TL

Yıllık amortisman tutarı 48.000.000 TL olduğuna göre, bu tutarın ilk üç çeyreğe düşen payı aşağıda hesaplandığı gibi 36.000.000 TL olacaktır:

Üçüncü geçici vergi dönemine isbabet eden amortisman = 48.000.000 \* 3/4  
= 36.000.000 TL

İşletme daha önceki geçici vergi dönemlerinde, ilgili dönemlere ilişkin amortisman kayıtlarını yazmış olacağı için 30 Eylül 1999 tarihinde yazılacak kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır:

_____ 30.09.1999 _____	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.000.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	12.000.000
_____ / _____	

**Örnek 3: İşletme, 1999 yılı Ağustos ayında 6.000.000.000 TL lık bir binek otomobili satın almıştır ve % 20 normal amortisman ayıracaktır.**

Bilindiği gibi binek otomobilleri kıst amortismanına tabi duran varlıklardır. Bu nedenle, hangi ay içinde alındıysa, alındığı ay dahil olmak üzere yıl sonuna kadar olan zaman dilimi için amortisman ayrılır. Bu durumda yukarıdaki otomobilin;

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = 6.000.000.000 * 0,20 = 1.200.000.000 \text{ TL}$$

$$\text{Aylık amortisman tutarı} = 1.200.000.000 / 12 = 100.000.000 \text{ TL}$$

olacaktır.

Otomobil Ağustos ayında alındığına göre, üçüncü geçici vergi döneminde ayrılacak amortisman yalnızca iki aylık (Ağustos ve Eylül) zaman dilimi için olacaktır.

$$\begin{aligned} \text{Üçüncü geçici vergi dönemine isbabet eden amortisman} &= 100.000.000 * 2 \\ &= 200.000.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

_____ 30.09.1999 _____	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	200.000.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	200.000.000
_____ / _____	

#### **B. İşletme Yeniden Değerleme Yaparsa:**

Yukarıda da açıklandığı gibi, geçici verginin hesaplanmasına esas teşkil edecek kazanç tespit edilirken mükellefler yeniden değerlendirme yapabilecek ve yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden amortisman ayırabilecektir. Yeniden değerlendirme uygulamasına istenilen geçici vergi döneminde başlanabilecek ancak, bu tercih hesap dönemi sonuna kadar değiştirilmeyecektir.

Üçer aylık dönemler itibarıyla Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen yeniden değerlendirme oranları kullanılarak yeniden değerlendirme yapılacaktır. 1999 yılı için bakanlıkça ilan edilen oranlar aşağıdaki gibidir:

Birinci üç aylık dönem	% 9,7
İkinci üç aylık dönem	% 24,2
Üçüncü üç aylık dönem	% 35,8
Dördüncü üç aylık dönem	% 52,1

İşletmeler, aynı yıl içinde aldıkları amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyemeyecekleri için, 1999 yılı geçici vergi dönemlerinde, 1998 ve daha önceki yıllarda almış oldukları, aktiflerine kayıtlı ve ekonomik ömrü (amortisman süreleri) dolmamış iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyebilirler. Geçici vergi dönemleri itibariyle yeniden değerlendirme ve amortisman uygulaması aşağıda bir örnek üzerinde açıklanmıştır:

**Örnek 4: A İşletmesi 1998 yılında maliyeti 100.000.000 TL olan bir demirbaş almıştır. İşletme bu demirbaş için % 20 düz oranlı amortisman yöntemini kullanmaktadır.**

İşletmenin, 1998 yılı sonunda bu demirbaşla ilişkin birikmiş amortisman tutarı 20.000.000 (100.000.000 \* 0,20) TL dir. Bu durumda işletmenin geçici vergi dönemleri itibariyle yeniden değerlendirme ve amortisman ayırma işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır:

**Birinci üç aylık dönem:**

Yeniden değerlendirme işlemi, ilgili varlığın maliyet bedeli ve birikmiş amortismanları ilan edilen katsayı kadar artırılmak suretiyle yapılır.

$$100.000.000 * 0,097 = 9.700.000 \text{ TL}$$

$$20.000.000 * 0,097 = 1.940.000 \text{ TL}$$

Birinci üç aylık geçici vergi döneminde yeniden değerlendirme işlemine ilişkin olarak yazılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

————— 31.03.1999 —————	
255 DEMİRBAŞLAR	9.700.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.940.000
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	7.760.000
————— / —————	

Yukarıdaki kayıtla birlikte demirbaşın yeniden değerlendirilmiş değeri 109.700.000 (100.000.000 + 9.700.000) TL olacaktır. Bu durumda birinci üç aylık dönemde ayrılacak amortisman tutarı:

$$109.700.000 * 0,20 * 1/4 = 5.485.000 \text{ TL dir.}$$

Yazılacak yevmiye kaydı ise aşağıdaki gibidir:

_____ 31.03.1999 _____	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.485.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	5.485.000
_____ / _____	

**İkinci üç aylık dönem:**

İkinci üç aylık dönemde ilan edilen katsayı % 24,2 olduğuna göre, demirbaşın ve bu demirbaşla ilişkin birikmiş amortismanın değerinin bu katsayı kadar arttırılması gerekmektedir.

$$100.000.000 * 0,242 = 24.200.000 \text{ TL}$$

$$20.000.000 * 0,242 = 4.840.000 \text{ TL}$$

Yukarıdaki artışlar altı aylık toplam artışları göstermektedir. Bu durumda ilk üç aylık geçici vergi döneminde yapılan artışlar düşülerek aradaki farklar dikkate alınmalıdır.

Buna göre yazılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

_____ 30.06.1999 _____	
255 DEMİRBAŞLAR	14.500.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.900.000
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	11.600.000
_____ / _____	

Demirbaşın yeniden değerlendirilmiş değeri 124.200.000 (100.000.000 + 24.200.000) TL dir. Bu durumda ilk aylık dönemin amortisman tutarı 12.420.000 (124.200.000 \* 0,20 \* 2/4 ) = TL dir. Birinci üç aylık dönemde 5.485.000 TL amortisman ayrıldığına göre, ikinci üç ay sonunda ayrılacak amortisman 6.935.000 (12.420.000 - 5.485.000) TL olacaktır.

————— 30.06.1999 —————	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.935.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	6.935.000
————— / —————	

**Üçüncü üç aylık dönem:**

Üçüncü üç aylık dönem için ilan edilen katsayı % 35,8 dir.

$$100.000.000 * 0,358 = 35.800.000 \text{ TL}$$

$$20.000.000 * 0,358 = 7.160.000 \text{ TL}$$

Bulunan artışlar dokuz aylık dönemi kapsamaktadır. Bu nedenle ilk iki dönemde yapılan artışlar bu tutardan düşülerek, üçüncü üç aylık dönemin değer artışı bulunur.

————— 30.09.1999 —————	
255 DEMİRBAŞLAR	11.600.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.320.000
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	9.280.000
————— / —————	

Demirbaşın yeniden değerlendirilmiş değeri 135.800.000 (100.000.000 + 35.800.000) TL dir. Bu durumda dokuz aylık dönemin amortisman tutarı: 20.370.000 (135.800.000 \* 0,20 \* 3/4) TL dir. Birinci ve ikinci üç aylık dönemlerde 12.420.000 (5.485.000 + 6.935.000) TL lik amortisman ayrıldığı için bu dönem sonunda ayrılacak amortisman 7.950.000 (20.370.000 - 12.420.000) TL dir.

————— 30.09.1999 —————	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	7.950.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	7.950.000
————— / —————	



**Dördüncü üç aylık dönem:**

Dördüncü üç aylık dönem sonu aynı zamanda yıl sonudur. 1999 yılı yeniden değerlendirme katsayısı % 52,1 dir. Dolayısıyla 100.000.000 TL hık demirbaş, yıl sonunda 152.100.000 TL olarak mali tablolarda görülecektir.

$$100.000.000 * 0,521 = 52.100.000 \text{ TL}$$

$$20.000.000 * 0,521 = 10.420.000 \text{ TL}$$

Aşağıdaki kayıtla birlikte 255 DEMİRBAŞLAR hesabının borç bakiyesi 152.100.000 TL olmalıdır. Bu nedenle, önceki dönemlerde yapılan artışlar düşülerek aradaki fark yazılır.

_____ 31.12.1999 _____	
255 DEMİRBAŞLAR	16.300.000
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	3.260.000
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	13.040.000
_____ / _____	

Demirbaşın yeniden değerlendirilmiş değeri 152.100.000 TL olduğuna göre dördüncü üç aylık dönem sonunda (yıl sonunda) ayrılacak amortisman tutarı: 30.420.000 (152.100.000 \* 0,20 \* 4/4) TL dir. Önceki dönemlerde 20.370.000 (5.485.000 + 6.935.000 + 7.950.000) TL amortisman ayrıldığına göre, son dönemde (yıl sonunda) ayrılacak amortisman 10.050.000 (30.420.000 – 20.370.000) TL dir.

_____ 31.12.1999 _____	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10.050.000
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	10.050.000
_____ / _____	

#### IV. Sonuç

Geçici vergi uygulaması, devletin enflasyondan dolayı oluşan kayıplarını azaltmak üzere geliştirilmiş bir sistemdir. İşletmelerden belirli bir mali yıl için beyan edecekleri vergiye mahsuben aynı mali yıl içinde peşin vergi alınması ilkesine dayanır.

Ülkemizde, muhasebe uygulamaları geniş ölçüde vergi yasaları ile düzenlenmiştir. Geçici vergi uygulaması da benzer bir etki yarattığından, işletmeler hesap planlarını yeniden gözden geçirip, gerekli düzenlemeleri yapmak zorunda kalmışlardır.

#### KAYNAKÇA

- DEMİR, Ahmet; **Tek Düzen Muhasebe Sistemi**, Kaptan Ofset, İstanbul: 1997.
- ERTAŞ, Fatih C.; *4369 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Oranında Yapılan Değişiklik Mükellefe Ne Getiriyor? , Vergi Sorunları*, Sayı 137, ss. 97-103.
- GÜNGÖR, A. Feridun; *Vergi Reform Kanununun Gelir Vergisi ile İlgili Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi-1, Yaklaşım*, Eylül 1998, s.101.
- KIZIL, Ahmet; **Genel Muhasebe Envanter ve Değerleme**, Der Yayınları, İstanbul: 1994.