

İŞLETMELERİN AĞIR HASARLI (PERT) ARAÇ SATIŞLARINDA MUHASEBE UYGULAMALARI

ACCOUNTING PRACTICES IN COMPANIES' HEAVILY DAMAGED VEHICLE SALES

Yrd. Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR^{1*}

Öz

İşletmelerin ağır hasarlı (pert) araç satışından sağladığı gelir, Gelir Tablosu İlkelerine uygun olarak brüt tutarları üzerinden gösterilmelidir. Araç satışından sağlanan kâr, amortisman kayıtlarının aylık veya üç aylık tutulması durumunda yıllık amortisman kayıtlarına göre daha fazla olacaktır. Bu durumda, faaliyet kârı üzerinden analiz yapan finansal bilgi kullanıcıları yanlış karar alabileceklerdir. Bu nedenle, gelir tablosu dipnotlarında açıklama yapılması gerekecektir. Ayrıca, pert araç satışından sağlanan kârın yeni araç alımında kullanılması durumunda; ‘549-Özel Fonlar’ hesabından karşılanması gereken amortismanları gider, cari yıl amortismanlarını karşılayan yenileme fonunu ise gelir kaydetmek uygun olacaktır. Bu kapsamda, bu çalışmada, işletmelerin ağır hasarlı (pert) araç satışlarına bağlı olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları genel bir örnek üzerinden açıklanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Pert Araç, Sigorta Tazminatı, Yenileme Fonu

Abstract

Revenue generated by sale of companies heavily damaged vehicles should be placed the gross amount in accordance with the Principles of Income Statement. Profits from sale of vehicles will be more than annual depreciation record in case of depreciation records are kept in monthly or quarterly. In this case, financial information users who makes analysis of operating profit may take wrong decision. Therefore, disclosure on notes to the income statement would be necessary. When profit from sale of the heavily damaged vehicles is used purchase of the new vehicles, it would be appropriate expense record that depreciation which must be met ‘549-Special Funds’ account and revenue record that renewal fund which meet

1 * Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

the current year depreciation. In this context, this study explain that accounting records on a common example of depending on companies' heavily damaged vehicles sales.

Key Words: Heavily Damaged Vehicles, Insurance Compensation, Renewal Fund

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere, sigorta/sigorta şirketleri sigortalının poliçede belirtilen aracından doğan menfaatin, belirli risklerin gerçekleşmesi sonucunda doğrudan uğrayacağı maddi zararları teminat altına almaktadır. Bu riskler; çeşitli nedenlerle meydana gelen kazalar, üçüncü kişilerin yol açacağı zararlar, aracın yanması, araç veya araç parçalarının çalınması şeklinde gerçekleşebilmektedir. Sigortalı araçta bu şekilde bir hasar meydana geldiğinde ise, hasar tazmininin ne şekilde yapılacağı yine sigorta poliçesinde belirtilen yükümlülüklerle göre yapılmaktadır. Buna göre, genellikle, hasarlı aracın onarımının yapılacak olması halinde; onarım, ya sigorta tarafından yapılmakta ya da sigortalı tarafından yaptırılarak bedeli sigortadan alınmaktadır. Eğer, kaza sonucunda araç ağır hasarlı ve eksper raporuna göre onarım kabul etmez durumda ise “hurda tescil belgesi”; ağır hasarlı aracın onarımının mümkün olduğu eksper raporuyla tespit edilmiş ve araç trafikten çekilmiş ise “trafikten çekme tescil belgesi” alınması şartıyla sigorta tazminatı ödenmektedir². Diğer bir durum ise, aracın ağır hasarlı haliyle sigortalıya terk edilerek sigorta tazminatının ödenmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Bu kapsamda, Türkiye’de 2012 yılında toplam 32 bin 752 adet araca ait ağır hasar kaydı bulunmakta olup, bu araçların % 73,6’sı ‘trafikten çekme belgeli’, % 24’ü sigortalıya terk ve % 2,4’ü ‘hurdaya ayırma belgeli’ araçlardır.(http://www.sbm.org.tr/view/contentFiles/raporlar/hatmer_2012_mayis.pdf)

Uygulamada genellikle ‘pert araç’ ve ‘hurda araç’ terimleri aynı anlamda kullanılmaktadır³. Ancak, hurdaya ayrılmadan trafikten çekme belgesi alınan ağır hasarlı (pert) araçların, onarım sonrasında muayeneden geçerek

2 bkz. Hazine Müsteşarlığının 01.04.2013 yürürlük tarihli Kara Araçları Kasko Sigortası Genel Şartları.

3 Bu çalışmada, ‘pert araç’ kavramı ağır hasarlı araç anlamında kullanılmakta ve Kara Taşıtları Kasko Sigortası Genel Şartlarında belirtilen ‘trafikten çekme tescil belgeli’ araçlara karşılık gelmekte olduğundan, ‘ağır hasarlı, ‘pert’ ve ‘çekme belgeli’ ibareleri birbirlerinin yerine kullanılmıştır.

tekrar trafiğe çıkabilmeleri ve plakalı araçlar gibi satılabilmeleri mümkün iken; hurda belgeli araçların onarımı ve trafiğe çıkması mümkün değildir⁴. Bir başka ifadeyle, aracın pert olması, tamirinin mümkün olmadığı anlamına gelmemektedir. Bu farklılık, özellikle, ağır hasarlı aracın ‘hurda belgeli’ veya ‘çekme belgeli’ olarak sigortaya veya üçüncü bir kişiye satılması durumunda ayrı bir önem taşımaktadır. Çünkü, aracın hurdaya ayrılmadan trafikten çekilerek sigorta şirketine veya üçüncü kişi/kişilere devri KDV’ye tabi iken; hurda olarak teslimi ise KDV Kanununun 17/4-g maddesi gereğince KDV’den istisnadır. Bu nedenle, bu tür durumlarla karşılaşılan işletmelerde, muhasebe ve vergi uygulamalarının nasıl olması gerektiği konusunda tereddütlerin yaşanması kaçınılmaz olmaktadır.

Bu çerçevede, bu çalışmada, işletme aktifine kayıtlı araçların kaza sonucu ağır hasarlı (pert) hale gelmesi durumunda, gerek sigorta şirketlerinden alınan tazminatların gerekse bu durumdaki araçların sigorta şirketine veya üçüncü kişilere satılması ve yerine yeni araç alınması durumunda muhasebeleştirilmenin nasıl yapılması gerektiği hususunda uygulamada yaşanan tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda, konunun bir bütünlük içinde ortaya konulması sağlamak üzere, muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl yapılması gerektiği genel bir örnek üzerinden açıklanmıştır.

2. AĞIR VEYA TAM HASARLI ARAÇLAR NEDENİYLE ALINAN SİGORTA TAZMİNATLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletme aktifine kayıtlı bir aracın kaza sonucu ağır hasarlı (çekme belgeli, pert) hale gelmesi durumunda, sigorta tazminatının ödenmesi Kara Taşıtları Kasko Sigortası Genel Şartlarına göre yapılmaktadır. Buna göre; aracın onarımının mümkün olduğunun eksper raporu ile tespit edilmiş olması ve aracın trafikten çekildiğine dair ‘trafikten çekilmiştir’ kaşeli tescil belgesinin sigortaya ibrazı şartıyla, sigorta tazminatı alınabilmektedir⁵. Bu durumda, muhasebeleştirilmenin nasıl olması gerektiği, aşağıdaki örnek üzerinden açıklanabilir.

4 bkz. Kara Yolları Trafik Yönetmeliği md. 39.

5 Aracın tam hasara uğraması halinde ise, aracın onarımının mümkün olmadığının eksper raporu ile tescil edilmiş olması ve aracın hurdaya ayrıldığına dair ‘hurda tescil belgesi’ nin sigortaya ibrazı gerekmektedir.

ÖRNEK: Laboratuvar cihazları ve medikal malzemeleri alanında faaliyet gösteren ABC A.Ş., 20.10.2009 tarihinde 42.000 TL maliyet değerinde sıfır bir binek otomobili satın alarak, aynı tarih itibarıyla işletmenin aktifine kaydetmiştir. İşletme aktifine kayıtlı söz konusu araç, 03.09.2012 tarihinde meydana gelen trafik kazasından dolayı ağır hasarlı (pert) hale gelmiş ve bu durum trafikten çekme tescil belgesi ile belgelendirilmiştir. Sigorta şirketi, ağır hasarlı araçtan dolayı ödenecek tazminat bedelini (aracın piyasa değerini) eksper raporu doğrultusunda 50.000 TL olarak belirlemiştir. Sigorta şirketi, pert değeri 20.000 TL olan araçla ilgili olarak, 30.000 TL'lik tazminatı 15.11.2012 tarihinde işletmenin banka hesabına yatırarak ödemiştir.

Yukarıdaki durumda, alınan sigorta tazminatı karşılığında işletmenin sigorta şirketine herhangi bir mal veya hizmet teslimi söz konusu olmadığından, KDV söz konusu olmayacaktır ((Maliye Bakanlığı, 1998); (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2009))

Dolayısıyla, işletme, ağır hasarlı hale gelen araç nedeniyle aldığı 30.000,00 TL'lik tazminat bedeli için ilgili sigorta şirketine düzenleyeceği faturada KDV hesaplamayacaktır⁶. Bununla birlikte, söz konusu tazminatın aracın tam hasarlı (hurda çekme belgeli) hale gelmesi nedeniyle alınmış olması durumunda da KDV söz konusu olmayacaktır.

Bu kapsamda, ilgili sigorta şirketi tarafından işletmeye ödenen sigorta tazminat bedelinin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

15/11/2012		
102 BANKALAR	30.000	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		30.000

3. AĞIR VEYA TAM HASARLI (HURDA) ARAÇ SATIŞLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletmelerin kaza sonucu ağır hasarlı (pert) veya tam hasarlı (hurda) hale gelen araçlarının satışı genellikle, sigorta şirketi aracılığıyla (işletmece verilen vekaletnameye istinaden) üçüncü bir kişiye ya da işletme tarafından doğrudan sigorta şirketine yapılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Ağır hasarlı aracın hurdaya ayrılmadan trafikten çekilerek sigorta şirketine

⁶ Alınan tazminat bedeli bir mal veya hizmet alımı olmadığı ve V.U.K .381 No'lu Tebliğin 4.10 bölümü kapsamında olmadığından, BS bildirim formu da düzenlenmeyecektir.

veya üçüncü kişi/kişilere satılması KDV'ye tabi iken; hurda olarak teslimi ise KDV'ye tabi bulunmamaktadır. Çünkü, KDV Kanununun 17/4-g maddesinde; metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV'den istisna tutulmuştur. Bu duruma bağlı olarak, söz konusu araç satışının muhasebeleştirilmesi de farklı olacaktır.

Bu çerçevede, ağır hasarlı (çekme belgeli) veya tam hasarlı (hurda belgeli) araçların sigorta şirketine veya üçüncü bir kişiye satılması durumunda yapılması gereken muhasebe kayıtları, amortisman kayıtlarını yıllık, üçer aylık ve/veya aylık yapan işletmeler için ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, aşağıdaki örnek uygulama (yukarıda yer verilen örneğin devamı olarak) üzerinden açıklanmaktadır.

ÖRNEK: Ağır hasarlı (pert) araç, işletmenin ilgili sigorta şirketine vermiş olduğu vekâletnameye istinaden, sigorta şirketi tarafından satışa çıkartılmıştır. Pert araç, işletme (sigortalı) adına yapılan noter satışıyla çekme belgeli (pert) olarak (Y)'ye, 25.12.2012 tarihinde KDV dahil 20.200 TL'ye satılmış ve aynı gün işletmenin hesabına aktarılmıştır.

Yukarıdaki örnekte; çekme belgeli (pert) araç satışı nedeniyle elde edilen gelir, işletmenin ana faaliyeti dışında ve arızı nitelikte olduğundan, Tekdüzen hesap planında bu tür gelir ve kârların izlenmesi için açılan 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR ve KÂRLAR hesabının kullanılması gerekmektedir. Bu hesabın kullanılmasında en önemli hususlardan birisi ise, gerçekleştirilen satıştan elde edilen gelirin Gelir Tablosu İlkeleri'ne uygun olarak brüt tutarları üzerinden gösterilmesidir. Bu husus, 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'de; "Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilir ve hiçbir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz." şeklinde düzenlenmiştir. Ancak, uygulamada genellikle, duran varlığın satış bedeli ile net değeri (duran varlıklar hesabındaki değer – birikmiş amortisman) karşılaştırılmak suretiyle kâr veya zarar hesaplanmakta ve sonuca göre 679 veya 689 hesaplardan birisi kullanılmaktadır. Dolayısıyla, yukarıdaki örnekle ilgili olarak, uygulamada genellikle aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmaktadır.

25/12/2012

102 BANKALAR		
257 BİRİKMİŞ		
AMORTİSMANLAR¹	20.200	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI	10.500	
GİD. VE ZAR.	11.500	
254 TAŞITLAR		42.000
391 HESAPLANAN KDV²		200

Yukarıdaki gibi yapılan bir muhasebe kaydında, duran varlık satışından elde edilen tutar ile duran varlığın net değeri aslında birbirine mahsup edildiği için, sadece aradaki fark ($42.000 - 10.500 - 20.000 = 11.500$) dönem kâr veya zararı hesabına aktarılmış olacaktır. Dolayısıyla, MSUGT’de yer alan gelir tablosunda brüt tutarlar üzerinden gösterilmesi ilkesine aykırı bir şekilde, gelir tablosu kapsamından çıkarma durumu söz konusu olmaktadır. Bu nedenle, pert araç satış tutarı ile aracın net değerinin muhasebe kayıtlarında ve gelir tablosunda açık bir şekilde gösterilmesi gerekmektedir. Aslında, her iki durumun da 690 Dönem kâr veya zararı hesabı üzerindeki etkisi sonuçta aynı olmakta fakat brüt tutarla kayıt yapılmadığı durumda, MSUGT’ye aykırılık söz konusu olmaktadır.

Ayrıca, pert hale gelen aracın işletmenin duran varlıklarından çıkarılmasında birikmiş amortismanlar dikkate alındığı için, bu tür satışlarda amortisman kayıtlarının nasıl yapıldığı da önem taşımaktadır. Bu kapsamda, işletmeler genellikle, 217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 83 numaralı paragrafından hareket etmekte ve üçer aylık amortisman kayıtları yerine yıllık amortisman kayıtları yapmaktadırlar. Buna göre; geçici vergi beyannamesi ekindeki gelir tablosu, dönem sonu işlemler kayıtlarda gösterilmeksizin geçici vergi döneminin son günü itibarıyla çıkarılacak mizandan hareketle düzenlenebilmektedir. Bu durumda, yasal defter kayıtları dışındaki hesaplamalar ve mizanın ise, istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza zorunluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla, Tebliğ’deki açıklamaya uyulmak suretiyle yıllık, üçer aylık veya aylık olarak muhasebe kayıtları tutulması mümkün bulunmaktadır.

Bu çerçevede, amortisman kayıtlarını yıllık, üçer aylık (geçici vergi dönemleri itibarıyla) ve/veya aylık yapan işletmeler için yukarıdaki örnekte belirtilen çekme belgeli (pert) araç satışının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılabilecektir.

a) Amortisman Kayıtlarının Yıllık Yapılması Durumunda Pert Araç Satışlarının Muhasebeleştirilmesi

Yukarıdaki örnekte, işletmenin yıllık (31.12.2012) amortisman kayıtları yaptığı varsayıldığında, araç satış kâr veya zararı bir önceki yılın sonundaki (31.12.2011) birikmiş amortisman tutarına göre hesaplanacaktır. Söz konusu satışla ilgili muhasebe kaydı, iki ayrı yevmiye maddesi ile yapılabileceği gibi tek yevmiye maddesi ile de yapılabilmektedir. İki ayrı yevmiye maddesi ile kaydedilmesi durumunda, pert aracın satış kaydı ile satılan aracın net değerinin kaydı iki ayrı yevmiye maddesinde yapılmaktadır. Bu kapsamda, aktife kayıtlı binek otomobilinin ikinci el satışa konu olması nedeniyle, pert araç satışına % 1 KDV oranı uygulanacak ve KDV hariç 20.000 TL araç satış hasılatı 679 hesaba kaydedilecektir. Tek yevmiye maddesi ile kayıta ise, her iki durum bir arada gösterilmektedir. Burada önemli olan husus, gelir tablosu ilkelerine uygun bir şekilde 679 ve 689 hesapların brüt tutarları üzerinden gösterilmek suretiyle 690 hesaba yansıtılmasıdır.

Bu çerçevede, iki ayrı yevmiye maddesi ile kayıt yapıldığında, pert aracın satış kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

25/12/2012		
102 BANKALAR	20.000	
391 HESAPLANAN KDV		
679 DİĞ. OLAĞAN DIŞI GEL. VE KÂR.		200
		20.000

Satılan ağır hasarlı (pert) aracın net değerinin kaydı ise; taşıtın maliyet bedelinden birikmiş amortismanları çıkarılmak suretiyle, aşağıdaki gibi yapılacaktır:

25/12/2012		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.	10.500	
254 TAŞITLAR	31.500	42.000

Yukarıdaki kayıtların tek yevmiye maddesinde muhasebeleştirilmesi ise aşağıdaki şekilde olacaktır:

25/12/2012

102 BANKALAR		
257 BİRİKMİŞ		
AMORTİSMANLAR		
689 DİĞER	20.200	
OLAĞANDIŞI GİD.	10.500	
VE ZAR.	31.500	
254 TAŞITLAR		
391 HESAPLANAN KDV		42.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI		200
GEL. VE KÂR.		20.000

Yukarıda görüldüğü üzere, aracın satışı nedeniyle elde edilen hasılat 679 hesaba kaydedilirken, aracın maliyetinden birikmiş amortismanlar düşülmek suretiyle de aracın duran varlıklar arasından çıkışı yapılarak 689 hesaba kaydedilmiştir. Böylece, 679 ve 689 hesaplar, MSUGT'ye uygun bir şekilde brüt tutarları ile "690- Dönem kâr veya zararı" hesabına aktarıl-mak suretiyle gelir tablosunda gösterilmiş bulunmaktadır. Diğer taraftan, eğer söz konusu araç tam hasarlı (hurda) olarak satılmış olsaydı; KDV Ka-nununun 17/4-g bendi gereğince hurda teslimleri KDV'den istisna olduğu için KDV hesaplanması söz konusu olmayacak ve bunun dışındaki muha-sebe kaydı aynı şekilde yapılacaktır.

b) Amortisman Kayıtlarının Üçer Aylık Yapılması Durumunda Pert Araç Satışlarının Muhasebeleştirilmesi

Örnekteki işletmenin geçici vergi dönemleri itibariyle üçer aylık amortisman kayıtları yaptığı varsayıldığında, araç satış kâr veya zararı en son ayrılan amortisman tutarının da dahil edildiği birikmiş amortisman tutarına göre hesaplanacaktır. Bu durumda, en son 9 aylık amortisman ayrıldığı için ve aylık amortisman tutarı 700 TL $[42.000 \cdot (0,20/12)]$ olduğu için, 2012 yılı için 6.300 TL $(700 \cdot 9)$; 2011 yılı için ise 10.500 TL birikmiş amortis-man dikkate alınmış olacaktır. Bir başka ifadeyle, pert araç satışı ile ilgili olarak toplam 16.800 TL birikmiş amortismanın kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir. Bu durumda, muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

25/12/2012

102 BANKALAR		
257 BİRİKMİŞ		
AMORTİSMANLAR		
689 DİĞER	20.200	
OLAĞANDIŞI GİD. VE	16.800	
ZAR.	25.200	
254 TAŞITLAR		
391 HESAPLANAN KDV		42.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI		200
GEL. VE KÂR.		20.000

c) Amortisman Kayıtlarının Aylık Yapılması Durumunda Pert Araç Satışlarının Muhasebeleştirilmesi

25/12/2012

102 BANKALAR		
257 BİRİKMİŞ		
AMORTİSMANLAR³		
689 DİĞER	20.200	
OLAĞANDIŞI GİD. VE	18.200	
ZAR.	23.800	
254 TAŞITLAR		
391 HESAPLANAN KDV		42.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI		200
GEL. VE KÂR.		20.000

Örnekteki işletmenin pert araç satışı ile ilgili olarak yukarıdaki her üç durum için (yıllık, üç aylık ve aylık) yapılan muhasebe kayıtlarının, araç satış kârı ile dönem kârı üzerindeki etkisini aşağıdaki gibi bir tabloda özetlemek mümkündür:

Tablo 1: Yıllık, Üç Aylık ve Aylık Amortisman Kayıtlarının Etkileri

	YILLIK	ÜÇ AYLIK	AYLIK
Taşıttın Maliyeti (254)	42.000	42.000	42.000
Birikmiş Amortisman (257)	10.500	16.800	18.200
Taşıttın Net Değeri (689)	31.500	25.200	23.800
Satıştan Elde Edilen (Sigorta tazminatı tutarı + araç satış bedeli) (679)	50.000	50.000	50.000
Araç Satış Kârı veya Zararı	18.500	24.800	26.200
Amortisman Giderleri (770)	-	(6.300)	(7.700)
Dönem Kârı veya Zararı (690)	18.500	18.500	18.500

Tablo 1’de görüldüğü üzere; amortisman kayıtlarının aylık veya üç aylık tutulması durumunda araç satış kârı, yıllık amortisman kayıtlarına göre daha fazla olmaktadır. Fakat, yıl içerisinde kaydedilen amortisman giderlerinden dolayı, her üç durumda da dönem kârı aynı olmaktadır. Bununla birlikte, yıl içerisinde (aylık veya üç aylık) kaydedilen amortisman giderlerinin faaliyet kârını azaltması nedeniyle, faaliyet kârı üzerinden analiz yapan finansal bilgi kullanıcıları yanlış kararlar alabilmektedirler. Dolayısıyla, gelir tablosu dipnotlarında bu tür hususların açıklanması, finansal bilgi kullanıcılarının bu türden yanlış kararlar almalarının önlenmesi açısından önemli olacaktır (Öğredik, 2006).

4. ARAÇ SATIŞ KÂRININ YENİLEME FONUNA ALINMASI VE ARAÇ YENİLEME İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletmeler, amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin satışından sağlanan kârı yukarıdaki gibi 679 ve 689 hesaplara brüt değerleri ile kaydetmek suretiyle dönem kârı veya zararı hesabında gösterebilmektedirler. Bunun dışında, duran varlık satış kârının yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta tutulması da mümkündür. Verginin belirli bir süre ertelenmesi suretiyle bir tür vergi teşviki sayılan ve genellikle Yenileme Fonu olarak ifade edilen bu uygulama hakkında, V.U.K.’un 328 ve 329’uncu maddelerinde düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, amortisman tabi bir iktisadi kıymetin satışından yada sigorta tazminatından doğan fazlalık yenileme fonu olarak pasifte geçici bir hesaba alınabilmekte ve bu hesapta üç yıl süre ile tutulabilmektedir⁷. Bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar ise üçüncü yılın vergi matrahına eklenmektedir⁸. Ancak, üç yıldan

7 Yenileme fonu ayrılabilmesi için, genel olarak; iktisadi kıymetin amortisman tabi olması, bilanço esasına göre defter tutulması, iktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyeti gereği zaruri bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması, satın alınan iktisadi kıymet ile yenilenenin aynı neviden olması, yenileme fonuna ayrılan kârın üç yıl süreyle pasifte tutulabilmesi, şartları aranmaktadır.

8 Yenileme fonu uygulamasındaki 3 yıllık süre hesaplanırken satışın yapıldığı tarihin dikkate alınıp alınmayacağı konusu Kanun maddesinde net olmayıp, Maliye Bakanlığı uygulaması ile Danıştay kararları arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı, 3 yıllık sürenin hesabında iktisadi kıymetin satışının yapıldığı tarihi dikkate alırken; Danıştay kararlarında ise satışın yapıldığı tarihin dikkate alınmadığı görülmektedir. Bu sorunun çözümü noktasında çeşitli çözüm önerileri getirilmiş ve halen de getirilmeye devam etmekte olup, ancak ayrı bir çalışma konusunda ayrıntılı olarak üzerinde durulmayı gerektirdiğinden, bu çalışmada, Maliye Bakanlığının mevcut uygulamasından hareketle örnek olayın muhasebe kaydı açıklanmıştır.

önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde, bu kârların o yılın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, yukarıdaki örnekte belirtilen pert araç dolayısıyla sağlanan kârın araç yenilenmesinde kullanılması durumunda muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiği, aşağıdaki örnek uygulama üzerinden açıklanmaktadır.

ÖRNEK: ABC işletmesi, ağır hasarlı (pert) araç satışından sağladığı 18.500 TL’lik kârı, yeni araç alımında kullanmak üzere yenileme fonu hesabına almıştır. Söz konusu işletme, 30.06.2013 tarihinde KDV dahil 60.000 TL’ye yeni bir binek otomobili satın almış ve aynı tarihte aktifine kaydetmiştir.

İşletmenin, pert araç satışından sağladığı kârı (18.500 TL) yeni araç alımında kullanmak üzere pasifte geçici bir hesaba alması durumunda muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

25/12/2012			
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GEL.VE KÂR.		50.000	
	549 ÖZEL FONLAR 679 DİĞ. OLAĞAN DIŞI GEL. VE KÂR.		18.500 31.500

İşletme, 2012 yılında henüz araç yenilemesi yapmadığından 549 Özel Fonlar hesabındaki 18.500 TL 2013 yılına devredecektir. 30.06.2013 tarihinde yeni bir binek otomobili satın alınmasının muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır:

30/06/2013			
254 TAŞITLAR		60.000	
	102 BANKALAR		60.000

Yenileme fonunun yeni satın alınan binek otomobilinin amortismanına mahsup edilmesi ile ilgili olarak, 1’inci ve 2’nci yılda, genellikle aşağıdaki kayıtlar yapılmaktadır:

1'inci yıl mahsup kaydı:

31/12/2013			
549 ÖZEL FONLAR	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ⁴	6.000	6.000

2'nci yıl mahsup kaydı:

31/12/2014			
549 ÖZEL FONLAR	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	12.000	12.000

Kullanılmayan kârın 3'üncü yılın (31.12.2014) vergi matrahına eklenmesi kaydı:

31/12/2014			
549 ÖZEL FONLAR 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	500 11.500	12.000

Yukarıdaki her üç muhasebe kaydı V.U.K.'un 328. maddesine uygun olmasına rağmen, amortisman giderlerinin ilk üç döneme eksik yüklenmesi nedeniyle muhasebe ilkelerine aykırı bir uygulamadır. Bu nedenle, 549-Özel Fonlar hesabından karşılanması gereken amortismanları gider kaydederek muhasebe ilkelerine; cari yıl amortismanlarını karşılayan yenileme fonunu ise gelir kaydederek V.U.K. düzenlemesine uyulmasının sağlanması mümkündür (Sevilengül, 2005). Bu durumda, yenileme fonunun ilgili yıl amortismanına mahsup edilmesine ilişkin aşağıdaki kayıtların yapılması uygun olacaktır.

1'nci yıl amortismanının ayrılması ve yenileme fonuna mahsup kaydı:

31/12/2013			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		6.000	
Amortisman ayrılması	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		6.000

31/12/2013			
549 ÖZEL FONLAR		6.000	
Yenileme fonunun gelir yazılması	679 DIĞ. OLAĞAN DIŞI GEL. VE KÂR.		6.000

2'nci yıl amortismanının ayrılması ve yenileme fonuna mahsup kaydı:

31/12/2014			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		12.000	
Amortisman ayrılması	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		12.000

31/12/2014			
549 ÖZEL FONLAR		12.000	
Yenileme fonunun gelir yazılması	679 DIĞ. OLAĞAN DIŞI GEL. VE KÂR.		12.000

Kullanılmayan kârın 3'üncü yılın (31.12.2014) vergi matrahına eklenmesi kaydı:

31/12/2014			
549 ÖZEL FONLAR		500	
Yenileme fonu bakiyesinin gelir yazılması	679 DIĞ. OLAĞAN DIŞI GEL. VE KÂR.		500

5. SONUÇ

İşletmelerin kaza sonucu ağır hasarlı (pert) araçlarının satışı genellikle, sigorta şirketi aracılığıyla (işletmece verilen vekaletnameye istinaden) üçüncü bir kişiye satış şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bu durumda, sigorta tazminat bedeli için sigorta şirketine herhangi bir mal/hizmet teslimi söz

konusu olmadığından KDV'siz fatura; pert araç satışından sağlanan gelir için ise üçüncü kişiye KDV'li fatura düzenlenmesi suretiyle muhasebeleştirme yapılacaktır.

İşletmelerin ağır hasarlı (pert) araç satışından sağladığı gelirin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'de yer alan Gelir Tablosu İlkeleri'ne uygun olarak, brüt tutarları üzerinden gösterilmesi gerekmektedir. Böylece, pert araç satış tutarı ile aracın net değerinin muhasebe kayıtlarında ve gelir tablosunda açık bir şekilde gösterilmesi suretiyle gelir tablosu ilkelerine uygun hareket edilmesi sağlanmış olacaktır. Burada önemli olan husus, gelir tablosu ilkelerine uygun bir şekilde 679 ve 689 hesapların brüt tutarları üzerinden gösterilmek suretiyle dönem kârı veya zararı hesabına yansıtılmasıdır. Diğer taraftan, tam hasarlı (hurda) araç satışı durumunda; KDV Kanununun 17/4-g bendi gereğince hurda teslimleri KDV'den istisna olduğu için KDV hesaplanmayacak ve diğer muhasebe kayıtları pert araç satışı ile benzer şekilde yapılacaktır.

Pert hale gelen aracın işletmenin duran varlıklarından çıkarılmasında birikmiş amortismanlar dikkate alındığı için, bu tür satışlarda 217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca yıllık, üçer aylık veya aylık olarak muhasebe kayıtları tutulması mümkündür. Amortisman kayıtlarının aylık veya üç aylık tutulması durumunda araç satış kârı, yıllık amortisman kayıtlarına göre daha fazla olmaktadır. Fakat, yıl içerisinde kaydedilen amortisman giderlerinden dolayı, her üç durumda da dönem kârı değişmektedir. Bununla birlikte, yıl içerisinde (aylık veya üç aylık) kaydedilen amortisman giderlerinin faaliyet kârını azaltması nedeniyle, faaliyet kârı üzerinden analiz yapan finansal bilgi kullanıcıları yanlış kararlar alabilmektedirler. Dolayısıyla, gelir tablosu dipnotlarında bu tür hususların açıklanması, finansal bilgi kullanıcılarının bu türden yanlış kararlar almalarının önlenmesi açısından faydalı olacaktır.

İşletmelerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin satışından sağlanan kârı, 679 ve 689 hesaplara brüt değerleri ile kaydetmek suretiyle dönem kârı veya zararı hesabında gösterebildikleri gibi, yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta tutmaları da mümkündür. Yenileme Fonu olarak ifade edilen bu uygulama kapsamında yapılacak muhasebe kaydında, amortisman giderlerinin ilgili dönemlere eksik yüklenmesini önlemek için, 549-Özel Fonlar hesabından karşılanması gereken amortismanların gider; cari yıl amortismanlarını karşılayan yenileme fonunun ise gelir kaydetmek yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

Beyazıtlı, Ercan ve Özdemir, F. Serkan (2008). “Binek Otomobillerinin Vergi Düzenlemeleri Karşısındaki Durumu, Kıst amortisman Uygulaması ve Bir Öneri”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, 2, (2008): 23-48.

Emniyet Genel Müdürlüğü (18.07.1997). **Karayolları Trafik Yönetmeliği**. Ankara: Resmi Gazete (23053 Mükerrer sayılı).

Hazine Müsteşarlığı (21.01.2013). **Kara Araçları Kasko Sigortası Genel Şartları**. 05.06.2013 tarihinde <http://www.hazine.gov.tr>. adresinden erişildi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (2009). **KDV-2009/183 Sıra No’lu Uygulama Tamimi**. İstanbul: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı.

Maliye Bakanlığı (06.02.2008). **Vergi Usul 381 No’lu Genel Tebliği**. Ankara: Resmi Gazete (26779).

Maliye Bakanlığı (28.04.2004). **Vergi Usul 333 No’lu Genel Tebliği**. Ankara: Resmi Gazete (25446).

Maliye Bakanlığı (27.12.1998). **Gelir Vergisi 217 No’lu Genel Tebliği**. Ankara: Resmi Gazete (23566).

Maliye Bakanlığı (26.12.1992). **1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği**. Ankara: Resmi Gazete (21447).

Maliye Bakanlığı (08.06.1998). **21421 Sayılı Özelgesi**. Ankara: **Maliye Bakanlığı**.

Öğredik, Güray (2006). “Amortismanlar Tekdüzen Hesap Planı Gereği Aylık Olarak Muhasebeleştirilmelidir” **Mali Pusula** 24, (Aralık 2006).

SBM (2012). Ağır Hasarlı Araç Bilgi Sistemi İstatistikleri. No: 2012/5. 05.06.2013 tarihinde http://www.sbm.org.tr/view/contentFiles/raporlar/hatmer_2012_mayıs.pdf. adresinden erişildi.

Sevilengül, Orhan (2005). **Genel Muhasebe**. 12. bs. Ankara: Gazi Kitabevi.

T.C. Yasalar (02.11.1984). **3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı).

T.C. Yasalar (10.01.1961). **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı).

Temizer, Uygur (1996). “İndirilemeyecek KDV’nin Hangi Hallerde Gider, Hangi Hallerde Maliyet Unsuru Olarak Dikkate Alınacağı”, **E-Yaklaşım**, 45, (Eylül 2005).

