

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

FİNANSAL RAPORLAMADA
ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI

YASEMİN YILDIRIM
2501040078

Tez Danışmanı:
Prof. Dr. GÖKSEL YÜCEL

İSTANBUL, 2007

ÖZ

FİNANSAL RAPORLAMADA ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI

Yasemin Yıldırım

İşletmeler bir hesap dönemi boyunca elde ettikleri kar üzerinden ülkenin vergi otoriteleri tarafından belirlenen oranlarda vergi ödemek zorundadırlar. İşletmeler tarafından ödenmesi gereken bu vergiler ülkede geçerli olan vergi kanunlarındaki ilke ve esaslara göre belirlenen kar rakamı üzerinden hesaplanmaktadır.

Ancak işletmeler kayıtlarını muhasebe usul ve esaslarına göre tutmaktadırlar. Muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak düzenlenen finansal tablolarda yer alan dönem karı ile vergi kanunlarındaki ilke ve esaslara göre belirlenen dönem karı genellikle aynı olmamaktadır. Bu iki kar rakamı arasındaki farklılıklar eğer sonraki dönemlerde kendiliğinden ortadan kalkacak nitelik taşıyorsa bu durumda ertelenmiş vergi ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; ticari kar ile mali kar arasındaki farklılıkları ortaya koyarak finansal raporlamada ertelenmiş vergi kavramının önemini vurgulamaktır.

ABSTRACT

DEFERRED TAX ISSUE IN FINANCIAL REPORTING

Yasemin Yıldırım

Corporations are obligated to calculate their income taxes by applying the tax rate determined by the tax authority to the earnings before tax. Corporations are subject to taxation in accordance with the tax procedures and the legislation effective in the country in which the corporation operates.

Corporations maintain their books of account in accordance with the account procedures and legislations. Period profit, between the financial statements which were prepared according to the generally accepted accounting principles and the statutory tax financial statements will be different. Deferred tax represents the tax effects of temporary differences, arising between the financial statements which are prepared according to the account perocedures purposes and the statutory tax financial statements.

Purpose of this work is to mention the importance of the deffered tax which arise from the differences between accounting profit and fiscal profit in respect of financial reporting.

ÖNSÖZ

Finansal tablolar, bir işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin finansal özetini ilgililere aktarmak ve böylece ilgililerin işletme hakkında ayrıntılı bir bilgiye sahip olmasını sağlamak amacıyla düzenlenmektedirler. Bu nedenle temel amacı bilgi verme olan finansal tablolar işletmeler hakkında en doğru ve en güvenilir bilgiyi içermelidirler. Bu çalışmada işletmelerin bir yıl boyunca elde ettikleri kar rakamının finansal tablolarda nasıl daha doğru bir biçimde gösterilebileceğinden hareketle ertelenmiş vergi kavramının önemi vurgulanmaya çalışılmış ve finansal raporlamaya etkileri ortaya konulmuştur.

Bu çalışmanın hazırlanmasında benden desteklerini esirgemeyen değerli danışmanım Sayın Prof. Dr. Göksel Yücel'e, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı'ndaki tüm öğretim üye ve yardımcılarına ve beni bugünlere getiren annem, babam ve abime teşekkürlerimi, sevgi ve saygılarımı sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
TABLolar LİSTESİ	xi
KISALTMALAR LİSTESİ	xv

GİRİŞ	1
-------------	---

1. BÖLÜM: VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	3
---	----------

1.1. Vergi Borçları Yöntemi (Tax Payable Method)	4
1.2. Vergi Etkili Muhasebe Yöntemi (Tax Effect Accounting Method)	5
1.3. Ertelenmiş Verginin Doğuşu Ve Dünyadaki Gelişimi	6
1.4. Ertelenmiş Vergi İle İlgili Ülkemizdeki Düzenlemeler	9

2. BÖLÜM: ERTELENMİŞ VERGİNİN TANIMI VE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR	11
---	-----------

2.1. Ertelenmiş Vergi (Deferred Tax)	11
2.2. Sürekli Farklar (Permanent Differences)	14
2.3. Geçici Farklar (Temporary Differences)	16
2.3.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar (Taxable Temporary Differences)	19

2.3.2. İndirilebilir Geçici Farklar (Deductible Temporary Differences)	19
2.4. Ertelenmiş Vergilerin Hesaplanma Yöntemleri	20
2.4.1. Erteleme Yöntemi (Defferal Method)	20
2.4.2. Yükümlülük (Aktif Pasif) Yöntemi (Liabilities Method)	23
2.4.3. Net Vergi Borçları Yöntemi (Net Of Tax Payable Method)...	24
2.5. Verginin Ait Olduğu Dönemlere Dağıtım (Income Tax Allocation).	25

3. BÖLÜM: ERTELENMİŞ VERGİ FARKLARI, OLUŞUMU, SAPTANMASI VE HESAPLANMASI 26

3.1. İşletme Tarafından Cari Hesap Döneminde, Mali Açıdan Sonraki Hesap Dönemlerinde Tanınan Gelir Unsurları	26
3.1.1. Yenileme Fonu Ve Ertelenmiş Vergi	26
3.1.2. Menkul Kıymet Değer Artış Kazancı Ve Ertelenmiş Vergi....	35
3.1.3. Türev Ürünlerle İlişkin Gelir Tahakkukları Ve Ertelenmiş Vergi	40
3.2. Mali Açıdan Cari Hesap Döneminde, İşletme Tarafından Sonraki Hesap Dönemlerinde Tanınan Gelir Unsurları	42
3.2.1. Süreli (Vadeli) Teminat Mektubu Komisyonları Ve Ertelenmiş Vergi	42
3.2.2. Kazanılmamış Finansman Geliri Ve Ertelenmiş Vergi	44
3.3. İşletme Tarafından Cari Hesap Döneminde, Mali Açıdan Sonraki Hesap Dönemlerinde Tanınan Gider Unsurları	45
3.3.1. Şüpheli Alacak Giderleri Ve Ertelenmiş Vergi	45

3.3.2.	Menkul Kıymet Değer Azalış Gideri Ve Ertelenmiş Vergi....	52
3.3.3.	Türev Ürünlerle İlişkin Gider Tahakkukları Ve Ertelenmiş Vergi	55
3.3.4.	Kıdem Tazminatı Karşılığı Ve Ertelenmiş Vergi	56
3.3.5.	Diğer Karşılıklar Ve Ertelenmiş Vergi	58
3.3.6.	Ödenecek SSK Primleri Ve Ertelenmiş Vergi	59
3.3.7.	Vergi Oranlarındaki Farklılıklar Ve Ertelenmiş Vergi	59
3.3.8.	Stok Değer Düşüklüğü Gideri Ve Ertelenmiş Vergi	60
3.3.9.	Garanti Karşılıkları Ve Ertelenmiş Vergi	61
3.3.10.	Genel Kredi Karşılıkları Ve Ertelenmiş Vergi	62
3.4.	Mali Açıdan Cari Hesap Döneminde, İşletme Tarafından Sonraki Hesap Dönemlerinde Tanınan Gider Unsurları	63
3.4.1.	Amortisman Giderleri Ve Ertelenmiş Vergi	63
3.4.2.	Tahakkuk Etmemiş Finansman Giderleri Ve Ertelenmiş Vergi	72
3.5.	Geçici Farklılıkları Oluşturan Diğer Unsurlar	73
3.5.1.	Devreden Mali Zarar Ve Ertelenmiş Vergi	73
3.5.2.	Devreden Yatırım İndirimi Ve Ertelenmiş Vergi	75
3.5.3.	Ar-Ge Harcamaları Ve Ertelenmiş Vergi	75

4. BÖLÜM: ERTELENMİŞ VERGİ FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 77

4.1.	Yasal Deftere Yansıması	77
4.1.1.	Yevmiye Defteri Kayıtları	79

4.1.2.	Defter-i Kebir Kayıtları	79
4.2.	Finansal Raporlamaya Yansıması	80
4.2.1.	Bilançodaki Yeri	80
4.2.2.	Kar Zarar Tablosundaki Yeri	81

5. BÖLÜM: İMKB OTUZ ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN İŞLETMELER ÜZERİNDE YAPILAN BİR ARAŞTIRMA 83

5.1.	Ertelenmiş Verginin Hesaplanmasında Kullanılan Yasal Düzenlemeler	84
5.2.	Ertelenmiş Verginin Hesaplanmasında Kullanılan Vergi Oranları	84
5.3.	Ertelenmiş Vergilerin Hesaplanmasında Kullanılan Yöntem	84
5.4.	Ertelenmiş Vergi Alacağı Ve Borcunun Bilançodaki Gösterimi	85
5.5.	Ertelenmiş Vergi Alacağı Ve Ertelenmiş Vergi Borcu Kalemlerinin Finansal Tablolarda Ayrı Ayrı Raporlanması...	85
5.6.	Ertelenmiş Vergi Alacağının Kayıtlara Alınması	89
5.7.	Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Doğrudan Özkaynak Hesaplarında Muhasebeleştirilmesi	90
5.8.	Ertelenmiş Vergi Kalemlerini Oluşturan Unsurların, Bilançodaki Ertelenmiş Vergi Hesapları İle Karşılaştırılması	95
5.9.	Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarında Ertelenmiş Vergi	96

5.10.	Ertelenmiş Vergi Geliri Ve Giderinin Kar Zarar Tablosundaki Gösterimi	97
5.11.	Ertelenmiş Vergi Gelirinin Kar Zarar Tablosunda Yarattığı İlginç Görüntü	97
5.12.	Ticari Kar Üzerinden Cari Vergi Oranları Kullanılarak Dönem Vergi Giderinin Hesaplanması	99
5.13.	İncelenen İşletmelerin 31.12.2006 İtibariyle Ertelenmiş Vergi Alacağı/Borcunun Toplam Varlıklar/Kaynaklar İçerisindeki Payı	100
5.14.	İncelenen İşletmelerin Kar Zarar Tablolarında Yer Alan Vergi Giderinin Yüzde Kaçının Ertelenmiş Vergi Gelirinden Veya Giderinden Oluştugu	100
5.15.	İşletmelerin Ertelenmiş Vergi Alacağı Ve Ertelenmiş Vergi Borcu Kalemlerini Oluşturan Unsurların Detaylı Bir Biçimde İncelenmesi	101
SONUÇ		109
KAYNAKÇA		112

TABLolar LİSTESİ

Tablo No	Açıklama	Sayfa
Tablo 1:	Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2003 – 31.12.2003 Dönemine Ait Kar Zarar Tablosu (YTL)	30
Tablo 2:	Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 31.12.2003 Tarihli Karşılaştırmalı Bilançosu (YTL)	32
Tablo 3:	Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2004 – 31.12.2004 Dönemine Ait Kar Zarar Tablosu (YTL)	33
Tablo 4:	Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait Kar Zarar Tablosu (YTL)	34
Tablo 5:	Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. Karşılaştırmalı Bilançoları (YTL)	34
Tablo 6:	Menkul Kıymet Bazında Değerleme Ölçütleri	36
Tablo 7:	Hisse Senetlerine İlişkin Değerleme Tablosu	37
Tablo 8:	Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi 01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait Kar Zarar Tablosu (YTL)	37
Tablo 9:	Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi 31.12.2005 İtibariyle Hesaplanan Vergi Tablosu	37
Tablo 10:	Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi 31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL)	38
Tablo 11:	Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi 01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait Kar Zarar Tablosu (YTL) (UMS’ye Göre)	39
Tablo 12:	Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi 31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL) (UMS’ye Göre)	39
Tablo 13:	31.12.2005 Tarihi İtibariyle Mevcut Alacakların Detayı	47
Tablo 14:	Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait Kar Zarar Tablosu (YTL)	48
Tablo 15:	Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2005 İtibariyle Hesaplanan Vergi Tablosu	48

Tablo 16:	Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL)	49
Tablo 17:	Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait Kar Zarar Tablosu (YTL) (UMS’ye Göre)	50
Tablo 18:	Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL) (UMS’ye Göre)	50
Tablo 19:	Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti. 01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait Kar Zarar Tablosu (YTL)	53
Tablo 20:	Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti. 31.12.2005 İtibariyle Hesaplanan Vergi Tablosu	53
Tablo 21:	Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti. 31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL)	54
Tablo 22:	Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti. 01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait Kar Zarar Tablosu (YTL) (UMS’ye Göre)	54
Tablo 23:	Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti. 31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL) (UMS’ye Göre)	55
Tablo 24:	Amortisman Uygulamalarında Ertelenmiş Vergi Farkları	66
Tablo 25:	Amortisman Oranlarını Gösteren Tablo	68
Tablo 26:	Hesaplanan Amortisman Tablosu	68
Tablo 27:	Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait Kar Zarar Tablosu (YTL) (VUK’a Göre)	69
Tablo 28:	Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL) (VUK’a Göre)	69
Tablo 29:	Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2005 İtibariyle Hesaplanan Vergi Tablosu	70
Tablo 30:	Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait Kar Zarar Tablosu (YTL) (UMS’ye Göre)	70

Tablo 31:	Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL) (UMS'ye Göre)	71
Tablo 32:	Dönemler İtibariyle Hesaplanan Vergi Tablosu	74
Tablo 33:	Dönemler İtibariyle Hesaplanan Vergi Tablosu (Mali Zararın Varolması Durumunda)	74
Tablo 34:	Araştırma Kapsamına Giren İşletmelerin Listesi	83
Tablo 35:	İnceleme Kapsamındaki İşletmelerden Ertelenmiş Vergi Alacağı ve Ertelenmiş Vergi Borcu Kalemlerini Ayrı Ayrı Raporlayanlara İlişkin Tablo	88
Tablo 36:	İnceleme Kapsamındaki İşletmelerden Ertelenmiş Vergi Alacağı ve Ertelenmiş Vergi Borcu Kalemlerini Netleştirerek Raporlayanlara İlişkin Tablo	89
Tablo 37:	Arçelik A.Ş.'nin 2006 Hesap Dönemine İlişkin Olarak Oluşan Ertelenmiş Vergi Geliri/Giderini Gösteren Ayrıntılı Tablo (Bin YTL)	91
Tablo 38:	Arçelik A.Ş.'nin 2006 Hesap Döneminde Doğrudan Özkaynak Kalemlerine Kaydettiği Tutarların ve 31.12.2006 Tarihi İtibariyle Ertelenmiş Vergi Alacağı Kaleminin Detayını Gösteren Tablo (Bin YTL)	92
Tablo 39:	Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Doğrudan Özkaynak Hesaplarında Muhasebeleştirildiği İşletmeler	93
Tablo 40:	Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş. Ertelenmiş Vergi Kalemlerinin Bilançodaki Görünümü (Bin YTL)	95
Tablo 41:	Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş. Ertelenmiş Vergi Kalemlerini Oluşturan Unsurların Detayını Gösteren Tablo (Bin YTL)	96
Tablo 42:	Vestel Elektronik San. ve Tic. A.Ş.'nin 2006 Hesap Dönemine Ait Kar Zarar Tablosundan Bir Kesit (Bin YTL)	98
Tablo 43:	Vestel Elektronik San. ve Tic. A.Ş.'nin 2006 Hesap Dönemine Ait Kar Zarar Tablosuna Yansıtılan "Vergiler" Kaleminin Detayı (Bin YTL)	98
Tablo 44:	2006 Hesap Dönemine Ait Kar Zarar Tablosundan Yer Alan Vergiler Kaleminde Pozitif Değer Taşıyan İşletmeler (Bin YTL)	98

Tablo 45:	Hürriyet Gazetecilik ve Matbaacılık A.Ş.'nin Ticari Karı Üzerinden Cari Vergi Oranları Kullanılarak Vergi Giderine Nasıl Ulaşıldığını Gösteren Tablo (Bin YTL)	99
Tablo 46:	Hürriyet Gazetecilik ve Matbaacılık A.Ş.'nin Vergi Giderinin Detayı (Bin YTL)	99
Tablo 47:	31.12.2006 Tarihi İtibariyle Bilançoda Yer Alan Ertelenmiş Vergi Kalemlerinin Detaylarına Ulaşılamayan İşletmelere Ait Tablo	102
Tablo 48:	23 İşletmenin Ertelenmiş Vergi Kalemlerini Oluşturan Unsurların Detayını Gösteren Tablo (Bin YTL)	102
Tablo 49:	31.12.2006 Tarihi İtibariyle İşletme Bazında Ertelenmiş Vergi Alacağı/Borcunun Varlıklar/Kaynaklar Toplamı İçerisindeki Payı (Tutarlar Bin YTL Şeklindedir)	105
Tablo 50:	31.12.2006 Tarihi İtibariyle İncelenen İşletmelerin Toplam Ertelenmiş Vergi Alacağı/Borcunun Varlıklar/Kaynaklar Toplamı İçerisindeki Payı (Tutarlar Bin YTL Şeklindedir)	106
Tablo 51:	İncelenen İşletmelerin Kar Zarar Tablolarında Yer Alan Vergi Giderinin Yüzde Kaçının Ertelenmiş Vergi Gelirinden/Giderinden Oluştüğünü Gösteren Tablo (Tutarlar Bin YTL Şeklindedir)	107

KISALTMALAR LİSTESİ

APB	:	Accounting Principles Board (Muhasebe Prensipleri Kurulu)
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
FASB	:	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
İMKB	:	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
SSK	:	Sosyal Sigortalar Kurumu
THP	:	Tekdüzen Hesap Planı
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

1950 yılında yapılan vergi reformuyla çıkarılan Vergi Usul Kanunu, Türkiye’de muhasebe uygulamalarına temel oluşturmuştur ve günümüzde de bu yönlendirici etkisini sürdürmektedir. Bu düzenlemeyi takiben Türk Ticaret Kanunu (TTK), Bankalar Kanunu ve Bankalar Tek Düzen Hesap Planı, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Tekdüzen Hesap Planı (THP), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun yayımlamış olduğu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) vb. düzenlemeler, Türk Muhasebe Hukuku’nun temelini oluşturan, başlıca yazılı hukuk normları olmuştur.

Ülkemizde muhasebe ile ilgili uygulanan düzenlemeler hızla uluslararası düzenlemelerle uyumlaştırılmaya çalışılmakta ancak uzun yıllar vergi hukukuna bağlı düzenlemelerle şekillenmiş olan söz konusu uygulamalar ile uluslararası uygulamalar arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklardan biri de bu tezin konusunu oluşturan ertelenmiş vergi farklarıdır.

Her ne kadar vergi temelli muhasebe uygulamalarının üstünlüğü hala korunsada MSUGT’leri ile muhasebenin ve finansal tabloların amacının işletmelerin vergi matrahlarını oluşturacak kar (mali-vergilendirilebilir kar) tutarlarını değil ticari (muhasebe) karlarını tespit etmek olduğu kabul edilmiştir. Zira aksi takdirde kamuya sunulan finansal raporların işletmelerin gerçek durumlarını yansıtmayacakları aşıkardır.

Ancak hala ülkemizde işletmelerin düzenledikleri finansal tablolarda mali (vergilendirilebilir) kar ön plana çıkmakta ve temel muhasebe kavramlarına göre düzenlenmesi gereken finansal tablolarda vergi yasalarının hakimiyeti hissedilmektedir. Bu nedenle de dönemler arası kar kaymaları olabilmekte bu da dağıtılabilir kar rakamının olması gerekenden daha az veya daha fazla çıkmasına sebep olabilmektedir. Oysa ertelenmiş vergi farklarının muhasebeleştirilmesini ve finansal tablolarda yer almasını sağlayarak söz konusu kar kaymalarının önüne geçilebilecektir.

Ertelenmiş vergi farkları temelde bir dönemin mali (vergilendirilebilir) karı ile ticari (muhasabe) karı arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde kendiliğinden ortadan kalkan geçici farklılıklardır.

Bu çalışmada 12 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı “Kar Üzerinden Alınan Vergiler (Income Taxes)”den yola çıkılarak temel muhasabe kavramları ile Türk Vergi Kanunları arasındaki farklılıklara değinmek suretiyle ertelenmiş vergi kavramı ve finansal tablolar üzerindeki etkileri açıklanmaya çalışılmıştır.

Bu tez beş ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; işletmelerin bir yıl boyunca elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin işletmeler için bir gider (maliyet) mi yoksa karın bir dağıtım unsuru mu olduğuna değinilmiş ve bu konudaki farklı görüşlere yer verilerek ertelenmiş verginin doğuşu ve tarihsel gelişimi ayrıntıları ile incelenmiştir.

İkinci bölümde; ertelenmiş verginin tanımına ve ilişkili kavramlara yer verilerek ertelenmiş vergi farklarının hesaplanma yöntemlerine değinilmiştir.

Üçüncü bölümde; Türk vergi mevzuatı açısından ertelenmiş vergi farklarının oluşmasına sebep olan unsurlar beş ana başlık altında ayrıntılı bir biçimde ve sayısal örnekler yardımıyla uygulamalı olarak anlatılmıştır.

Dördüncü bölümde; ertelenmiş vergi farklarının yasal defterlerde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine ve finansal raporlama sistemindeki yerine değinilmiştir.

Beşinci bölümde ise; İstanbul Menkul Kıymetler Borsası İMKB 30 endeksinde işlem gören işletmeler üzerinde yapılan tanımlayıcı bir araştırmaya yer verilerek ülkemizde ertelenmiş vergi kavramının finansal tablolara nasıl yansıdığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

1. BÖLÜM: VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Hesap dönemi içerisinde elde edilen kazançlar üzerinden ödenecek vergi işletmeler açısından katlanmak zorunda oldukları bir yükür. Bu noktada işletmelerin gelirleri üzerinden tahakkuk eden vergilerin nasıl muhasebeleştirileceğı konusu gündeme gelmektedir.

İşletmelerin bir yıl boyunca elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi bir gider midir yoksa karın bir unsuru mudur? Bu sorunun yanıtını aradığımızda karşımıza iki farklı görüş çıkmaktadır.

Vergi hukuku kurumlar vergisini karın bir dağıtım unsuru olarak kabul etmektedir. Bu yaklaşımın ana nedeni kurumlar vergisinin, kurumlar vergisi matrahına ulaşma sırasında bir gider unsuru olarak kabul edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu görüşe literatürde **vergi borçları yöntemi** (tax payable method) denilmektedir. Nitekim Türkiye’de halen bu görüş geçerliliğini korumaktadır.

Vergi etkili muhasebe yöntemini (tax effect accounting method) savunanlar ise ödenecek vergiyi karın bir dağıtım unsuru olarak değil, yapılan işin maliyeti olarak kabul etmektedirler. Kurumlar vergisinin kar elde edilmesi nedeniyle işletmenin katlandığı giderlerden sayılması, bunların ilişkin oldukları gelir ve giderler ile aynı dönemde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu yaklaşıma göre kurumlar vergisi bir giderdir ve uygulanabilir olduğu sürece diğer giderlerde olduğu gibi ait oldukları gelir unsurları ile eşleştirilerek bunlarla aynı dönemde muhasebeleştirilmelidirler. Kar zarar¹

¹ Uygulamada “gelir tablosu” olarak kullanılmaktadır. Ancak bu çalışmada “kar zarar tablosu” olarak kullanılacaktır. Daha ayrıntılı bilgi için bakınız; Göksel Yücel, “Gelir Tablosu İfadesi Kesinlikle Değıştirilmelidir”, (Çevrimiçi) http://www.finansalmuhasebe.com/gy_gelirtablosu.htm, 01.03.2007.

tablosunun bu başlık altında yansıtacağı da dönemin kar zarar tablosundaki vergi öncesi gelirlerine karşılık gelen bir gider olacaktır².

Bu uygulama, kurumlar vergisinin, ilgili olduğu gelir ve gider kalemlerinin muhasebeye yansıdığı dönemlerde vergi karşılığı gideri olarak bu gelir ve gider kalemlerinin altında yer almasıdır. Şayet bu gelir ve gider kalemlerinin bir kısmı muhasebe dışında mali (vergilendirilebilir) kara ulaşırken erteleniyor ve bu şekilde ödenecek kurumlar vergisine ulaşıyorsa, dönemin kurumlar vergisi karşılığı giderinin ertelenen kalemlere isabet eden kurumlar vergisi yükümlülüğü dahil olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

1.1. VERGİ BORÇLARI YÖNTEMİ (TAX PAYABLE METHOD)

Bu yöntemi savunanlara göre, işletmelerin safi gelirleri üzerinden alınacak kurumlar vergisi, aslında işletme karının devletle paylaşılmasından başka birşey değildir. Dolayısıyla bu dönemin faaliyet sonucuna tekabül eden kurumlar vergisi ile ilgili olarak herhangi bir muhasebe kaydına ve bilanço ve kar zarar tablosunda ayrı bir hesapta göstermeye gerek yoktur³.

Bu yöntemde cari yılın vergi gideri, geçici farkların vergi etkisini yansıtmadığı için, normal olarak dönemin ödenecek kurumlar vergisi borcuna eşittir. Geçici farkların boyutu ve vergi etkileri finansal tablolara konulan açıklayıcı notlarla belirtilir. Fakat böyle bir açıklama, bilanço ve kar zarar tablosunda yer alan dönem net karının bir bileşik unsur olma niteliğini ortadan kaldırmamaktadır. Bu sakıncaları aşmak amacıyla vergi etkili muhasebe yöntemi geliştirilmiştir⁴.

² Commite of Accounting Procedure AICPA Restatement and Revision of acc. Research Bulletins No 43, Newyork, July 1961, s.88.

³ M. Çetin Hacıosmanoğlu, “Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Açısından Değerlemesi (I)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 167, Temmuz 1995, s.59.

⁴ Fulya Sevinç, “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi Ve Finansal Tablolara Yansıması”, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Yayımlanmamış Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Ankara, Haziran 2003, s. 78.

Vergi borçları yöntemini savunanlar, geçici farkların vergi üzerindeki etkilerinin farkların ortadan kalktıkları dönemde vergi giderlerine/vergi borçlarına dahil edilerek mali (vergilendirilebilir) kara yansıtıldıkları noktasında birleşmektedirler. Oysa bu, dönemsellik ve tahakkuk kavramlarının özüne ters düşmektedir⁵.

1.2. VERGİ ETKİLİ MUHASEBE YÖNTEMİ (TAX EFFECT ACCOUNTING METHOD)

Vergi etkili muhasebe yönteminin temel mantığı, bir döneme ilişkin kurumlar vergisi, o dönemin vergi sonrası net karının elde edilmesi için yapılması zorunlu giderler mahiyetindedir ve ilişkin oldukları gelir ve giderlerle aynı dönemde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla vergi öncesi kardan (ticari kar) o kara cari vergi oranına göre tekabül eden kurumlar vergisi için bir karşılık ayrılması gereklidir. Geçici farklardan dolayı ortaya çıkan vergi etkileri, vergi giderini etkileyerek kar zarar tablosunda gösterilen bu tutar içinde ve bilançodaki “Ertelenmiş Vergi” kalemlerinde belirtilmektedir⁶.

İşletmenin faaliyeti sırasında yapılan her işin değerlendirilmesinde işin getireceği fayda veya maliyet analizinde kurumlar vergisi yönünden sağlayacağı avantajlar da dikkate alınmaktadır. İşletmeleri yatırıma iten etkenler arasında vergi tasarrufu, kar ve sosyal etkenlerin hemen arkasında belirtilmiştir. Bu da işletmeler ile ilgili masraf ve gelirlerin kurumlar vergisi ile bağlantılı olduğunu ve kurumlar vergisinin yapılan işin maliyeti niteliğinde olduğunu göstermektedir. Diğer bir deyişle, kurumlar vergisi eğer yapılan işin maliyeti niteliğinde ise temel muhasebe kavramlarından dönemsellik kavramının kurumlar vergisi gideri için de uygulanması gerekmektedir⁷.

⁵ Yıldız Ayanoglu, “Dönem Net Karının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Yansıtılması”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2001, s.147.

⁶ Mehmet Özbirecikli, “Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilanço Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, Haziran 1999, s.113.

⁷ M. Özgür Günel, “Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi (Uluslararası Muhasebe Standardı 12) Ve Bu Standardın Uygulanabilirliğinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1994, s.9.

Kısacası bu yaklaşıma göre kurumlar vergisi bir giderdir.

Bugün birçok ülkede kurumlar vergisinin muhasebeleştirilmesinde bu yöntem uygulanmaktadır.

Vergi etkili muhasebe yöntemi kurumlar vergisinin ait olduğu dönemlere dağıtımını (income tax allocation) öngörmektedir. Dönemler arası vergi dağıtımı dönemin gerçek net karına ulaşmak için gereklidir.

Vergi etkili muhasebe yönteminin uygulanması sonucunda hiçbir suretle işletmelerin vergi kanunlarına göre ödemeleri gereken vergi tutarı değişmemektedir. Buna karşılık vergi için gerekli tahsis ayrıldıktan sonra dağıtılabilir kar değişmektedir⁸. Vergi etkili muhasebe yöntemleri sayesinde sadece cari dönemde ödenmesi gereken vergi borçlarının hangi tutarda geleceğe aktarıldığının ve gelecekte ödenmesi gereken vergi giderinin cari dönemde ödenen kısmının olup olmadığı belirlenmektedir⁹.

1.3. ERTELENMİŞ VERGİNİN DOĞUŞU VE DÜNYADAKİ GELİŞİMİ

Ertelenmiş vergi ile ilgili çalışmalar ilk olarak ABD’de başlamıştır. Bu konuda ABD’nin yapmış olduğu çalışmalar zaman zaman tartışmalara sebep olsa da uzun yıllar uygulanmıştır.

ABD’de uzun yıllar yapılan çalışmalar neticesinde kurumlar vergisinin yapılan işin bir maliyeti olduğu kanaatine varılmış ve verginin giderler şeklinde sınıflandırılmasına karar verilmiştir.

Kurumlar vergisinin giderler şeklinde sınıflandırılmasına karar verilmesinin ardından ikinci önemli kavramsal konu, her dönem için kurumlar vergisi giderlerinin nasıl hesaplanacağını belirlenmesidir ve bunu, kar zarar tablosunda belirtilen

⁸ M. Çetin Hacıosmanoğlu, “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardının (Gelir ve Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi Satandardı) Kısa Bir Analizi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 27, Mart 1995, s.37.

⁹ Ayanoğlu, **a.g.e.**, s.147.

kurumlar vergisi tutarı ile mali (vergilendirilebilir) kar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi tutarı arasındaki farkın ne şekilde beyan edilmesi gerektiği konusu izlemektedir.

ABD’de yayınlanan Muhasebe Araştırmaları Bülteni No. 43’te bu konuya ilişkin herhangi bir açıklama yer almamakla birlikte, 1967 yılında APB (Muhasebe Prensipleri Kurulu), “Kar Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi” başlığını taşıyan 11 Sayılı Görüşünü yayınlamıştır ve burada yer alan açıklamalar, 20 yılı aşkın bir süre bu konuda bir standart olarak benimsenmiştir.

Kurumlar vergisinin farklı dönemlere göre dağılımına ilişkin üç temel hesaplama yöntemi bulunmaktadır:

- Erteleme yöntemi (defferal method),
- Yükümlülük yöntemi – aktif pasif yöntemi (liabilities method),
- Net vergi borçları yöntemi (net of tax payable method).

Bu yöntemler, kavramsal açıdan birbirlerinden hayli farklıdırlar ve uygulanmaları sonucunda mali tablolarda oldukça farklı tutarlar yer alabilir.

Net vergi borçları (net of tax) kavramı, vergisel farklılığı oluşturan aktif ya da pasif tutarının düzeltilmesi temelinde işlemektedir; ancak bu yöntem, bir ölçüm kavramından ziyade bir raporlama kavramı olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle de, standart belirleyiciler arasındaki tartışmaların büyük bir bölümü, ilk iki yöntem üzerinde odaklanmıştır¹⁰.

11 No’lu APB görüşüne göre, kurumlar vergisinin muhasebeleştirilmesinde erteleme yöntemi kullanılmalıdır. Öte yandan, 1987’de ABD’de yayınlanan 96 Sayılı FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) düzenlemesinde, 1991 tarihli FASB

¹⁰ Jay M. Smith, K. Fred Skousen, **Intermediate Accounting**, Comprehensive Volume, Eleventh Edition, Annotated Instructor’s Edition, Cincinnati Ohio, 1992, s.895.

Vergi Risklerine İlişkin Taslakta ve daha sonrasında yayınlanan 109 Sayılı FASB düzenlemesinde yükümlülük yönteminin kullanılması önerilmektedir.

FASB'ın "Kar Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi" başlığını taşıyan 96 Sayılı Düzenlemesi ile ilgili çok sayıda ticari işletme, söz konusu standardın finansal tabloları üzerinde yaratacağı etkinin ve bu standardın uygulanışının işletmelerinde yol açacağı maliyetinin farkına varmaları üzerine FASB'a bu konuda çeşitli itirazlar yöneltmişlerdir. FASB'ın 96 Sayılı Düzenlemesi, gerek teorik, gerekse pratik yönlerden eleştirilmiştir. Teorik bağlamda, bazı çevreler ertelenen vergi borçları ve ertelenen vergi alacakları üzerindeki uygulamaların tutarsızlığını eleştirmişlerdir. Diğer bazı çevrelere göre ise, ertelenen vergi borçlarının bugünkü değere göre iskonto edilmemeleri ve her durumda zaten bunların hiçbir zaman ödenmeyecekleri göz önüne alındığında, bunların gerçek anlamda bir vergi yükümlülüğü oluşturmayacağını öne sürmüşlerdir. Diğerleri ise, tarihsel açıdan ertelenen vergi konusunun vergi giderinin kar zarar tablosu üzerinde uygun bir biçimde beyan edilmesi bağlamında ortaya çıktığına göre, FASB'ın ertelenen vergilerin bilanço üzerinde beyan edilmeleri gerektiğini vurgulayarak bir yanılgıya düştüğünü öne sürmüşlerdir. Standardın yarattığı hoşnutsuzluk, uygulama tarihinin üç kez ertelenmesine sebep olmuştur¹¹.

"Kar Üzerinden Alınan Vergiler – Income Taxes" adlı 12 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) üzerindeki çalışmalar ise 1978 yılında tamamlanıp 1979 yılından itibaren yürürlüğe konulmuştur. Bu standardın geçerliliği ufak bazı değişikliklerle 1996 yılına kadar devam etmiştir. 1996 yılında standart revize edilmiş ve aynı isimdeki standardın uygulanması 01.01.1998 tarihinden itibaren mecbur tutulmuştur. 2000 yılında standartta küçük bazı değişiklikler yapılmıştır.

UMS 12'nin orjinal halinde ertelenmiş vergilerin hesaplanma yöntemi olarak erteleme yöntemi (kar zarar tablosu yaklaşımı) öngörülmesine rağmen yapılan değişiklikle artık yükümlülük yöntemi (bilanço yaklaşımı) geçerli hale getirilmiştir.

¹¹ Smith, Skousen, a.g.e., s.907-908.

Erteleme yöntemi ticari (muhasabe) kar ile mali (vergilendirilebilir) kar arasında oluşan farkları zamanlama (timing differences) farkları olarak adlandırmakta iken, yükümlülük yöntemi söz konusu farkları geçici farklar (temporary differences) olarak adlandırmaktadır. Zamanlama farkları, gelir ve giderlerin temel muhasabe kavramları ve vergi kanunları açısından farklı dönemlerde tanınmalarından kaynaklanan farklılıklardır. Geçici farklar ise bilançodaki varlıkların ve kaynakların bilanço değeri ile vergiye esas değerleri arasındaki farklardan kaynaklanmaktadır. Tüm zamanlama farkları aynı zamanda geçici farklardır¹².

1.4. ERTELENMİŞ VERGİ İLE İLGİLİ ÜLKEMİZDEKİ DÜZENLEMELER

Tüm dünyada yıllardır işletmelerin elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan ve devlete ödenen vergiler üzerinde yapılan çalışmalara karşılık ülkemiz bu konuda uzun yıllar sessiz kalmıştır. Ancak ülkemizde son yıllarda yapılan düzenlemelerde ertelenmiş vergi ve geçici farklara ilişkin de açıklamalar yer almaktadır. Yapılan düzenlemeler henüz çok sık bir uygulama alanı bulamamıştır. Zira ülkemizde konu ile ilgili yapılan düzenlemeler uluslararası düzenlemelerin taklidi niteliğindedir diyebiliriz. Ayrıca ülkemizde işletme kazancı üzerinden hesaplanan vergiler uzun yıllar vergi gideri olarak değil karın bir dağıtım unsuru olarak kabul edilmiş ve bu yaklaşımdan hareketle muhasebeleştirilmiştir.

Ülkemizde ertelenmiş vergi ile ilgili Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK)15.11.2003 tarihli 25290 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)"'in 28. kısmında "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler" adı altında, Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) 12.08.2004 tarih ve 25551 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01.07.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 18 Sayılı Tebliğ-Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı" ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan

¹² International Accounting Standard 12 Income Taxes Introduction 2, 2004.

“Gelir Vergisine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12)” ulusal düzeydeki başlıca düzenlemelerdir. SPK’nın konu ile ilgili düzenlemesi ile UMS 12 aynıdır.

Her ne kadar ülkemizde ertelenmiş vergi ile ilgili birkaç düzenleme olsa da bu düzenlemeler ülkedeki tüm işletmeler açısından bir bağlayıcılık taşımadığından henüz yaygın olarak kullanım alanı bulamamıştır.

Bunun dışında ülkemizde genelde vergi tahsisinin yapılması mevcut değildir. Sadece yabancı ülkelerdeki firmalarla ortak çalışan bazı büyük işletmeler yurt dışına gönderdikleri finansal tablolarda geçici farkları ve bunlara ait ertelenmiş vergi etkilerini raporlamaktadırlar.

2. BÖLÜM: ERTELENMİŞ VERGİNİN TANIMI VE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR

Bu bölümde ertelenmiş vergi kavramının tanımı yapılarak hangi tür farklılıkların ertelenmiş vergiye sebep olduğu ve ertelenmiş vergi farklarının hesaplanma yöntemlerinin neler olduğuna değinilmiştir.

2.1. ERTELENMİŞ VERGİ (DEFERRED TAX)

İşletmelerde ticari hukuka yani temel muhasebe kavramlarına göre hazırlanan finansal tablolarda gösterilen “vergi öncesi kar” rakamı ile kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan “vergilendirilebilir kar” rakamı arasında, özellikle vergilendirme amaçlı, ekonomik ve sosyal amaçlar nedeni ile önemli farklılıklar oluşmaktadır. Bunun sonucunda da, finansal tablolarda muhasebe standartlarına göre saptanmış kar rakamı (ticari bilanço karı) ile dönemin vergi yükümlülüğü (kurumlar vergisi beyannamesindeki vergilendirilebilir kar yani mali kar) üzerinden hesaplanan vergi arasındaki oransal ilinti, cari vergi oranlarını temsil etmemektedir. Sözü edilen uygulamalar sonucunda ortaya çıkan vergi avantajının mali tablolara “varlıklar” bölümünde, vergi dezavantajının ise “kaynaklar” bölümünde yansıtılması “ertelenmiş vergi farkları” kavramı ile ifade edilmektedir¹.

Günümüzde işletmeler, düzenlemiş oldukları temel finansal tablolarda MSUGT’leri uyarınca, mali (vergilendirilebilir) kar üzerinden hesaplanan ve gerçekte ödenmesi zorunlu vergiler ile finansal tablolarda raporlanan (ticari-muhasebe) kar üzerinden hesaplanan vergiler arasındaki farkı muhasebe kayıtlarında izlemek zorundadır. Bu zorunluluk söz konusu tebliğlerde açıkça ifade edilmemiştir. Buna rağmen ilgili tebliğlerdeki bilanço formatında ve hesap planında, bu hesabın kullanımını gerektirecek açıklamalarda bulunulmuştur. Ancak ertelenmiş vergilerin nasıl uygulanacağına ilişkin bir yönerge veya standart oluşturulmamıştır. Böylece işletmeler, farklı uygulamalarda bulunmakta veya kimi işletmeler bu uygulamaları

¹ Fahir Bilginoğlu, “Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları’na Uyumunda Ulaşılan Düzey Ve Ertelenmiş Vergiler”, *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt: 23, Sayı: 2, Kasım 1994, s.10.

hiç dikkate almamaktadırlar. Bu nedenle işletmelerin düzenledikleri finansal tablolarda mali (vergilendirilebilir) kar ön plana çıkmakta ve temel muhasebe kavramlarına göre düzenlenmesi gereken tablolarda vergi kanunlarının hakimiyeti oluşmaktadır².

Ertelenmiş vergi farklarını kısaca dönemler arası vergi kaymaları olarak tanımlayabiliriz. Ertelenmiş vergi farklarının oluşmasının temel nedenini ise, temel muhasebe kavramları ile vergi kanunları arasındaki farklılıklar olarak nitelendirebiliriz. Ertelenmiş vergiyi formülize edecek olursak;

$$\text{Ertelenmiş Vergi} = \text{Ticari Kara Göre Hesaplanan Vergi} - \text{Mali Kara Göre Hesaplanan Vergi}$$

olarak gösterebiliriz. Ancak şu da unutulmamalıdır ki; ticari kara göre hesaplanan vergi ile mali kara göre hesaplanan vergi arasındaki farkı oluşturabilecek iki unsur vardır. Bunlardan biri “sürekli farklar”, bir diğeri ise “geçici farklar”dır. Ancak ertelenmiş vergi farklarının ortaya çıkabilmesi için, ticari kara göre hesaplanan vergi ile mali kara göre hesaplanan vergi arasında oluşan bu farklılık geçici farklılıklardan kaynaklanmalıdır. Bir başka ifade ile sürekli farkların sebep olduğu vergi farkları ertelenmiş verginin doğmasına yol açmaz.

Ticari kar mali kardan büyük olduğunda ertelenmiş vergi borcu oluşurken, ticari kar mali kardan küçük olduğunda ertelenmiş vergi alacağı oluşmaktadır³.

Ertelenmiş vergi alacağı bilançonun “dönen veya duran varlık” bölümlerinde raporlanırken, ertelenmiş vergi borcu bilançonun “kısa vadeli veya uzun vadeli yabancı kaynaklar” bölümlerinde raporlanmaktadır⁴.

² İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre, Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolarda Raporlanması”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi-Öneri**, Cilt : 4, Sayı: 16, Yıl: 7, Haziran 2001, s.183.

³ A. N. Mosich, E. Jonh Larsen, **Intermediate Accounting**, Fifth Edition, McGraw Hill Book Company, U.S.A., 1982, s.847.

⁴ Glenn A. Welsch, v.d., **Intermediate Accounting**, Sixth Edition, U.S.A., 1982, s.335.

Ertelenmiş vergi alacağı veya borcunun ayrı bir kalem olarak gösterilmesiyle “dönem karı”nın finansal tablolarındaki tutarı değişirken “özkaynaklar” toplamının da değişeceği gözlemlenebilecektir. Böylece işletmenin mali analizinde bazı oranların da farklılaşacağı açıktır.

Esasen ertelenmiş vergi alacak ve borçları dönemin mali karına göre ödenecek vergi tutarını değiştirmez. Ancak dönem karı daha doğru bir biçimde saptanmış olacaktır.

İşletmeler vergi kanunlarının tanıdığı bazı geçici vergi farklarına sebep olan avantajlardan yararlanabilirler. Diğer bir deyişle vergi yüklerini gelecek yıllara aktarabilirler. Aktarılan bu yükler, işletme açısından bir kaynak olmakla birlikte bir borç niteliğinde de olduğundan dönem karından tahsis yapılması gerekmektedir. Böylece işletme bir çeşit oto finansman kaynağına sahip olmaktadır. Bu nokta özellikle halka açık işletmelerle hisse senetleri borsada alım satıma konu işletmeler açısından önemlidir. Çünkü, dönem karından gelecek dönemlerde ödenecek vergiler için karşılık ayrılmazsa kar o kadar yüksekmış gibi görünecektir⁵.

Şayet söz konusu “ertelenmiş vergi alacağı” veya “ertelenmiş vergi borcu” bilançoda raporlanmazsa işte bu durumda bilançoda tamlik sağlanmamış olacak ve temel muhasebe kavramlarından tam açıklama kavramına aykırı davranılmış olacaktır. Yani söz konusu alacaklar ve borçlar için finansal raporlarda bilgi verilmediği takdirde, bilanço okuyucusu işletmenin ekonomik durumunu tam görememiş olacaktır.

Ülkemizde halen geçerliliğini koruyan Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde bu tür alacak ve borçların nasıl muhasebeleştirileceği ve nasıl raporlanacağı yani finansal tablolara nasıl yansıtılması gerektiğine dair herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu nedenle tam açıklama kavramına tam da uyulmamaktadır.

⁵ M. Çetin Hacıosmanoğlu, “Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Açısından Değerlemesi (II)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 168, Ağustos 1995, s.18.

2.2. SÜREKLİ FARKLAR (PERMANENT DIFFERENCES)

Sürekli farklar, mali kar ile ticari bilanço karı arasında ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde ortadan kalkmayan farklılıkları kapsamaktadır. Belirli giderlerin vergi kanunlarında faaliyet gideri kabul edilmemesi veya belirli gelirlerin vergiden muaf olması örneğinde olduğu gibi, yalnızca vergi kanunlarına göre finansal tablolara girmiş giderler veya gelirler olabilir. Ancak bu durumda söz konusu farklılık ileriki dönemlerde ortadan kalkamayacağına göre, gelecek dönemlerin vergi gideri etkilenmeyecektir. Çünkü bu farklılık sürekli kalacağından ertelenmiş vergi oluşmayacaktır⁶.

Bir başka ifade ile sürekli farklar, bir dönemin mali (vergilendirilebilir) karı ile ticari (muhasabe) karı arasında belli bir dönemde ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde ortadan kalkmayan farklılıklardır.

Sürekli fark yaratan gelir ve gider kalemlerinin ne cari dönemde, ne de gelecek dönemlerde bir vergi alacağı veya vergi borcu yaratması söz konusu değildir. Bir işletmede bu tür farka neden olan unsurların bulunmaması durumunda ticari kar mali kara eşit olacaktır⁷.

Şayet mali (vergilendirilebilir) kar ile ticari (muhasabe) kar arasındaki farklılıklar sadece sürekli farklardan oluşursa cari dönemin hesaplanıp beyan edilen vergi yükümlülüğü ile cari dönemin vergi gideri birbirlerine eşit olacaktır.

Kanunen kabul edilmeyen gider olarak adlandırılan ve vergi kanunlarınca kesinlikle kabul edilmeyen giderler sürekli farkları oluşturan temel unsurlardandır.

Yine aynı şekilde vergi kanunlarınca bazı gelir unsurları vergiden muaf tutulmuşlardır. Ve bu nedenle de ne doğdukları hesap döneminde ne de ileriki dönemlerde vergi kanunları uyarınca vergilendirilmeyeceklerinden ticari kar ile mali kar arasında hiç ortadan kalkmayacak farklara sebep olacaklardır.

⁶ Bilginoğlu, a.g.e., s.11.

⁷ Sevinç, a.g.e., s. 61.

Vergi kanunlarımızdan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 40. maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8-9 ve 10. maddesinde mali karın tespit edilmesi sırasında matrahtan indirilmesi kabul edilen giderler sayılırken, yine GVK 41. madde ve KVK 11. maddesinde mali karın tespit edilmesi sırasında matrahtan indirilmesi kabul edilmeyen giderler sayılmıştır.

Yukarıda da ifade edildiği üzere vergi kanunlarımızda yer alan ve sürekli farkların oluşmasına neden olan belli başlı birkaç gider kalemine örnek verelim⁸.

- Her türlü para cezaları (trafik cezaları vb.), vergi cezaları ve gecikme zamları,
- Vergiden istisna gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderler,
- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'inden fazlası,
- Kiralama yoluyla elde edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri, vb...

Şimdi de vergi kanunlarımızda yer alan ve sürekli farkların oluşmasına neden olan belli başlı birkaç gelir kalemine örnek verelim⁹.

- İştirak kazançları,
- Kooperatif ortaklarının risturn kazançları,
- Yatırım fon ve ortaklıkları portföy kazançları,
- En az iki tam yıl aktifte yer alan taşınmaz, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'i.

⁸ KVK madde 10 ve madde 11.

⁹ KVK madde 5.

2.3. GEÇİCİ FARKLAR (TEMPORARY DIFFERENCES)

Akademik yazında bu farklar iki isimle anılmaktadır. Birincisi geçici farklar (temporary differences) ikincisi ise zamanlama farklarıdır (timing differences).

Mali (vergilendirilebilir) kar ile ticari (muhasabe) kar arasındaki farkların önemli bir bölümü, geçicidir; diğer bir deyişle, gelecek dönemlerde bu tür farklılıklar ters dönecektir ve bu nedenle de zaman içinde ticari (muhasabe) kar ve mali (vergilendirilebilir) kar eşitlenecektir. Bu tür geçici farklılıkların büyük bir bölümü, zamanlamadan kaynaklanan farklılıklar olarak tanımlanabilmektedir; zira zamanlama farkları, finansal raporlama ve vergisel amaçlardan dolayı farklı dönemlerde belirli türdeki gelirlerin ve giderlerin muhasebeleştirilmelerinden kaynaklanmaktadır. Finansal tablolar arasındaki ilişkilerden dolayı, ticari kar ve mali kar arasındaki fark, finansal raporlama ve vergisel amaçlar için aktif ve/veya pasiflerin değerlendirilme bazında da bir farkın ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Zamanlama farklarının yanısıra, finansal ve vergisel amaçlar için farklı matrahların oluşması ile sonuçlanan belirli vergi yasalarından dolayı da birtakım geçici farklılıklar bulunabilmektedir. 11 No'lu APB Görüşü, geçici farklılıklara ilişkin kapsamını, vergi öncesi ticari kar ve mali karın belirlenmesinde kazanç ve gider tutarlarını etkilediğinden dolayı zamanlama farklılıkları ile sınırlandırmış bulunmaktadır. Öte yandan FASB, finansal ve mali raporlama amaçları için aktif ve pasiflerin matrahını etkileyen tüm geçici farklılıkları göz önüne alarak, 96 No'lu düzenlemesinde kapsamını genişletmiş bulunmaktadır. Bu tür geçici farklılıklar vergi mevzuatının daha karmaşık yapıdaki hükümleri ile ilişkilidir. 96 Sayılı FASB düzenlemesinde zamanlama ile ilgili olmayan geçici farklılıklara ilişkin beş örnek verilmektedir. Bu örnekler arasında, kur çevrimi, ticari birleşmeler, enflasyona endeksleme ve yatırımlarda vergi indirimi gibi çeşitli nedenlerden kaynaklanan matrah değişiklikleri yer almaktadır¹⁰.

¹⁰ Smith, Skousen, a.g.e., s.898.

Ertelenmiş vergi farklarını oluşturan unsurlar, zamanlama farklarını da kapsadığından bu çalışmada geçici farklar olarak anılacaktır¹¹.

Ertelenmiş verginin doğmasına sebebiyet veren geçici farklar temelde işletmelerin varlık ve borçlarının, temel muhasebe kavramları ve vergi kanunları açısından farklı ilkelerden hareketle değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle de ertelenmiş geçici vergi farkları, işletmeye kayıtlı bulunan her bir varlık ve borç kaleminin vergi kanunları ve temel muhasebe kavramları karşısındaki durumu değerlendirilmek suretiyle saptanmalıdır.

Her ne kadar temel muhasebe kavramları tüm dünyada geçerliliğini korusa da her ülkede geçerli olan vergi kanunları farklılık arz ettiğinden ertelenmiş geçici vergi farklarının da ülkeden ülkeye farklılık göstereceği açıktır.

Doğma zamanı ile vergi kanunlarına göre tanınma zamanları farklı olan gelir ve gider unsurları, her bir muhasebe dönemi için ayrı ayrı ele alınırsa ticari karla mali kar arasında farklılık ortaya çıkmaktadır. Ancak işletmenin tüm hayatı veya uzunca bir dönem topluca ele alınırsa, bu farklar kendiliğinden ortadan kalkmaktadır¹².

Önceki dönemlerde indirimi kabul edilmediği için matraha ilave edilmiş ve vergisi verilmiş bir gider, vergi yasalarınca da indirilebilecek duruma gelmişse, matrahtan indirilecektir. Farkın oluştuğu dönemlerde matraha ilave edilen gider için vergi hesaplanarak ödenmekte, daha sonraki dönemlerde vergi yasalarınca da tanınınca matrahtan düşülmektedir. Bu aynı zamanda, matraha ilave edildiği dönemde ödenen verginin, matrahtan indirildiği dönemde mahsup ediliyor olmasıdır. Bunu başka bir şekilde tanımlamak gerekirse, vergi yasalarınca dönemsel olarak tanınmadığı için gelirden düşülemeyen gider için peşin bir vergi ödenmekte, aynı

¹¹ Zamanlama farkları sadece gelir ve giderlerin temel muhasebe kavramları ve vergi kanunları açısından tanınma zamanlarındaki farklılıktan dolayı ortaya çıkarken, geçici farklar zamanlama farklarını da kapsayarak temel muhasebe kavramları ve vergi kanunlarının değerleme ilkeleri arasındaki farklılıklardan meydana gelmektedirler. Zamanlama farkı yaratmamasına karşın geçici fark yaratan unsurlara en iyi örnek devreden yatırım indirimidir.

¹² Sevinç, **a.g.e.**, s. 62.

gider vergi yasalarınca daha önce vergisi ödenmiş olduğu için matrahtan düşülerek adeta mahsubu yapılmaktadır¹³.

Aynı durumun tam tersini gelir unsurları için de düşünebilmek mümkündür. Bir başka ifade ile temel muhasebe kavramları tarafından bu dönemin geliri olarak nitelendirilen bir gelir unsuru vergi kanunları tarafından gelecekteki dönemlerde gelir olarak tanınılmaktaysa cari dönemde vergilendirilmeyip matrahtan düşülmekte, ancak vergi kanunları tarafından tanındığı hesap döneminde vergilendirilebilmektedir. Yani cari dönemde işletmeye bir vergi avantajı sağlamaktadır.

Geçici farkları oluşturan nedenleri temelde iki grupta toplayabiliriz¹⁴. Bunlar;

1. Ticari karın (muhasebe karının) mali kardan (vergilendirilebilir kardan) büyük olması durumu:

1.1. Bazı gelir unsurları cari hesap döneminde ticari (muhasebesel) olarak tanınılmaktayken, mali (vergisel) açıdan sonraki hesap dönemlerinde tanınmaktadır.

1.2. Bazı gider unsurları mali (vergisel) açıdan cari dönemde tanınıp matrahtan indirim konusu yapılmaktayken, ticari (muhasebesel) açıdan sonraki hesap dönemlerinde tanınmaktadır.

2. Mali karın (vergilendirilebilir karın) ticari kardan (muhasebesel kardan) büyük olması durumu:

2.1. Bazı gelir unsurları cari hesap döneminde mali (vergisel) açıdan tanınılmaktayken, ticari (muhasebesel) açıdan sonraki hesap dönemlerinde tanınmaktadır.

¹³ Sevinç, a.g.e., s. 62.

¹⁴ Loren A. Nikolai, v.d., **Intermediate Accounting**, Second Edition, Kent Publishing Company, U.S.A., 1983, s.910.

- 2.2. Bazı gider unsurları ticari (muhasabesel) açıdan cari dönemde tanınmaktayken, mali (vergisel) açıdan sonraki hesap dönemlerinde tanınıp matrahtan indirim konusu yapılmaktadır.

İşletmeye ait varlık ve borçların bilançodaki kayıtlı değerleri ile vergi değeri arasındaki farkı ifade eden ve ertelenmiş verginin doğmasına yol açan geçici farklar, konu ile ilgili ulusal ve uluslararası tüm düzenlemelerde “vergilendirilebilir geçici farklar” ve “indirilebilir geçici farklar” olarak ikiye ayrılmıştır.

2.3.1. VERGİLENDİRİLEBİLİR GEÇİCİ FARKLAR (TAXABLE TEMPORARY DIFFERENCES)

Varlığın veya yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali karın (mali zararın) tespitinde vergi matrahına dahil edilecek geçici farklardır¹⁵. Finansal tablolarda “ertelenmiş vergi borcu” adı altında gösterilmektedirler. Örnek olarak menkul kıymet faiz gelir reeskontu ve yenileme fonu verilebilir.

2.3.2. İNDİRİLEBİLİR GEÇİCİ FARKLAR (DEDUCTIBLE TEMPORARY DIFFERENCES)

Varlığın veya yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali karın (mali zararın) tespitinde vergi matrahından indirilebilir geçici farklardır¹⁶. Finansal tablolarda “ertelenmiş vergi alacağı” adı altında gösterilmektedirler. Örneğin, şüpheli alacak gideri, kıdem tazminatı karşılığı, ödenecek SSK primleri, devreden mali zarar, devreden yatırım indirimi ve menkul kıymet değer düşüklüğü gideri indirilebilir geçici fark yaratan unsurlardandır.

¹⁵ International Accounting Standards Committee, **International Accounting Standards**, 1998, s.215.

¹⁶ International Accounting Standards Committee, **a.g.e.**, s.215.

2.4. ERTELENMİŞ VERGİLERİN HESAPLANMA YÖNTEMLERİ

Kurumlar vergisinin farklı dönemlere dağılımına bir başka ifade ile ertelenmiş verginin hesaplanmasına ilişkin üç temel yöntem bulunmaktadır.

Bunlar; erteleme yöntemi, yükümlülük yöntemi ve net vergi borçları yöntemidir.

Bu başlık altında söz konusu yöntemlere değinilerek uygulamada yarattığı farklılıklar ortaya konulmuştur.

2.4.1. ERTELEME YÖNTEMİ (DEFFERAL METHOD)

Erteleme yöntemi, mali kar ile ticari kar arasındaki geçici farklılıkların belirlenmesini ve bu iki tutarın; diğer bir deyişle, mali kar üzerinden cari dönemde ödenmesi gereken gerçek kurumlar vergisi tutarlarının ve cari yılda uygulanan vergisel oranlar kullanılarak ilgili dönemde elde edilen ticari kar üzerinden hesaplanması gereken vergilerin arasındaki farkların hesaplanmasını öngörmektedir. İlk tutar, ilgili dönem için tahakkuk eden ve ödenmesi gereken kurumlar vergisi yükümlülüğünü; ikinci tutar ise, kurumlar vergisi giderini temsil etmektedir. Kurumlar vergisi yükümlülüğü ile kurumlar vergisi gideri arasındaki fark, ertelenen vergi hesabına kaydedilir ve söz konusu tutarın borç ya da alacak bakiyesi vermesine bağlı olarak, ertelenen vergi alacağı ya da vergi borcu olarak muhasebeleştirilir. Hesap her yıl, yeni kayıt ya da ters kayıt işlemi sonucu olarak oluşan geçici farklılıklar dikkate alınarak düzeltilir. Kullanılan kurumlar vergisi oranları, geçici farkların ortaya çıktığı dönemde geçerli sayılan vergi oranlarıdır. Kurumlar vergisi oranının değişmesi durumunda, ertelenen vergi hesabında herhangi bir düzeltme yapılmaz. Erteleme yöntemi, kurumlar vergisi giderinin, gelirin muhasebeleştirildiği dönemle ilişkilendirilmesini sağlayacak biçimde hesaplanacağı kavramına bağlıdır¹⁷.

¹⁷ Smith, Skousen, **a.g.e.**, s.895.

Bir başka ifade ile erteleme yöntemi bilançoda yer alan ertelenmiş vergi alacak ve borçlarından ziyade söz konusu kalemlerin kar zarar tablosuna yansımalarının üzerinde durmaktadır. Bu nedenle bu yönteme literatürde kar zarar tablosu yaklaşımı da denilmektedir.

Bu yöntemde işletme açısından cari hesap döneminde, mali açıdan sonraki hesap dönemlerinde tanınan giderler ya da mali açıdan cari hesap döneminde, işletme açısından sonraki hesap dönemlerinde tanınan gelirler “ertelenmiş vergi alacağı”nın oluşmasına sebep olurlar.

İşletme açısından cari hesap döneminde, mali açıdan sonraki hesap dönemlerinde tanınan gelirler ya da mali açıdan cari hesap döneminde, işletme açısından sonraki hesap dönemlerinde tanınan giderler ise “ertelenmiş vergi borcu”nun oluşmasına sebep olurlar.

Erteleme yöntemi, vergi oranlarında meydana gelen değişiklikleri dikkate almamaktadır. Bir başka ifade ile, bilançoda gösterilen geçmiş dönemlerden gelen “ertelenmiş vergi alacağı” ve “ertelenmiş vergi borcu” hesapları cari dönemde meydana gelen oran değişikliklerinden etkilenmez. Yani yeni vergi oranlarına göre revize edilmez. Bunun temel nedeni ise ertelenmiş vergi borç ve alacaklarının ileride elde edilebilecek tahsilatları veya ödemelere ilişkin borçları belirttiklerinin kabul edilmemesidir.

Bu yöntemde cari dönemde oluşan geçici farkların vergi etkileri, ortadan kalkacakları gelecek dönemlere ertelenmektedir.

Dönemin vergi gideri; vergi borcu karşılığı ve diğer dönemlere devredilen veya diğer dönemlerden devir alınan geçici farkların vergi etkilerini kapsamaktadır.

Kurumlar vergisi gideri üzerinden cari dönemde ayrılan karşılığın ve ertelenen verginin ayrı ayrı beyan edilmesi, APB’nin 11 No’lu görüşünde

öngörülmemiştir. Ancak daha sonraki dönemlerde hazırlanan standartlarda bu ayrıştırmanın önemi vurgulanmıştır¹⁸.

FASB düzenlemesi No 37 (Balance Sheet Classification of Deferred Income Taxes) tarafından değiştirilen 11 No'lu APB görüşüne göre mümkün olduğu durumlarda, geçici farklılıklar, ilgili oldukları hesaplara göre, cari ya da cari olmayan farklar olarak sınıflandırılabilirler. Buna göre bir yıl içinde ters kayıtlarının yapılması beklenen farklılıklar, cari (kısa vadeli) farklar; diğerleri ise cari olmayan (uzun vadeli) farklar olarak sınıflandırılırlar¹⁹. Sınıflandırma yöntemi, FASB düzenlemesi No 96'da uygulanmamakla birlikte, Haziran 1991 Vergi Riski taslak metninde yeniden uygulamaya girmiştir.

FASB, 1980 yılında yayınlanan “Ticari İşletmeler Tarafından Düzenlenen Mali Tabloların Unsurları” başlığını taşıyan 3 No'lu Finansal Muhasebe Kavramları Raporunda kurumlar vergisinin beyan edilmesinde uygulanan erteleme yöntemine duyduğu hoşnutsuzluğu belirtti. Kurul bu açıklamasında, bilanço üzerinden beyan edilen ertelenen vergilerin, bilanço aktif ve pasifleri ile ilgili olarak yeni oluşturulan kavramsal çerçevede yer alan koşulları karşılamadığını belirtiyordu. Erteleme yöntemine yönelik diğer eleştiriler arasında, öngörülen çeşitli muhasebeleştirme koşulları arasındaki tutarsızlıklar, yetersiz kuramsal gerekçelere sahip prosedürlerin vurgulanması ve APB'nin 11 No'lu Görüşünün uygulanmasına yönelik olarak harcanan aşırı zaman ve maliyet gibi konular da yer alıyordu. Ticari işletmeler özellikle, ertelenen vergi alacaklarının pasif olarak kabul edilmeleri halinde, uygulanan vergi oranlarında ve mevcut yasalarda, ödenecek kurumlar vergisi tutarları ile ilgili geçici farklılıklar üzerindeki gelecekte ortaya çıkabilecek etkileri değiştirebilecek nitelikteki değişikliklerin, ortaya çıktıkları dönemde düzenlenen finansal raporlarda uygulanmaları gerektiğini vurguladılar²⁰.

Bu tür eleştiriler sonucunda FASB, kurumlar vergisi konusunu 1982 yılında gündemine dahil etti. Kurul, beş yıl boyunca tartışma notları yayınladı, kamunun bu

¹⁸ Smith, Skousen, **a.g.e.**, s.895.

¹⁹ Smith, Skousen, **a.g.e.**, s.897.

²⁰ Smith, Skousen, **a.g.e.**, s.897.

konudaki görüşlerini ve konuyla ilgili olarak ortaya atılan çok sayıdaki argümanı dikkate aldı. 1986 tarihli Vergi Reformu yasası, bir bütün olarak ticari çevreleri etkileyen vergi oranlarında ortaya çıkan önemli indirimler nedeniyle bir değişikliğin uygulanması gerektiği konusunda FASB üzerindeki baskıları daha da yoğunlaştırdı. Kurul, kurumlar vergisinin muhasebeleştirilmesine yönelik uygulamanın kavramsal çerçevede yer alan aktif ve pasif tanımlamalarını karşılayacak bir biçimde yeniden düzenlenmesi konusunda kararlıydı. Bunun sonucu olarak, Aralık 1987’de, yayınlanan 96 No’lu (Accounting for Income Taxes) FASB düzenlemesiyle, dönemler arası vergi dağılımında erteleme yönteminden vazgeçilerek yükümlülük (aktif pasif) yöntemi benimsendi²¹.

Ertelenen vergilere yönelik eleştiriler, ertelenen vergi borçları konusu üzerinde odaklanıyordu. Tarihsel bağlamda, çok sayıda şirket, ertelenen vergi alacaklarını değil, ertelenen vergi borçlarını rapor (beyan) ediyordu. Vergi oranlarında yapılan değişikliğin bu borçlar üzerindeki etkileri, bu konuda yapılan eleştirilerin başında geliyordu.

2.4.2. YÜKÜMLÜLÜK (AKTİF PASİF) YÖNTEMİ (LIABILITIES METHOD)

Temelde erteleme yöntemi ile yükümlülük yöntemi aynıdır. Ancak yükümlülük yöntemini erteleme yönteminden ayıran en önemli farklılık, yükümlülük yönteminde gelecekte oluşabileceği beklenen vergi oranlarındaki değişiklikler dikkate alınarak geçici farkların vergi etkilerinin ayarlamaya tabi tutmasının mümkün olmasıdır²². Yükümlülük yöntemi bu özelliği ile erteleme yönteminden ayrılarak erteleme yönteminin en büyük eksikliğini de ortadan kaldırmış olur.

Bu yöntemde bilançoda yer alan ve cari vergi oranları kullanılarak hesaplanan ertelenmiş vergi bakiyeleri, gelecekte fiilen ödenecek bir yükümlülük veya mahsup edilecek bir alacak olarak görüldüğü için vergi kanunlarındaki veya vergi oranlarındaki değişikliklere göre revize edilirler.

²¹ Smith, Skousen, **a.g.e.**, s.897.

²² Mosich, Larsen, **a.g.e.**, s.851.

Gelecek dönemler ile ilgili vergi yükümlülüğünün tahmini tutarı ile peşin ödenmiş vergiler geçici farkların ortadan kalkacağı dönemlerde geçerli olması beklenen vergi oranları ile hesaplanır²³.

Bir başka ifade ile yükümlülük yöntemi bilançoda yer alan ertelenmiş vergi alacak ve borçlarının üzerinde durmaktadır. Bu nedenle bu yönteme literatürde bilanço yaklaşımı da denilmektedir.

Buradan hareketle dönemin vergi gideri tutarı, erteleme yönteminde de belirttiğimiz gibi vergi borcu karşılığı ve diğer dönemlere devredilen veya diğer dönemlerden devir alınan geçici farkların vergi etkilerini kapsadığı gibi vergi oranlarındaki değişimler veya yeni vergilerin ortaya çıkması nedeniyle ertelenen vergi bakiyelerinin düzeltilmesinden kaynaklanan farkları da içermektedir.

2.4.3. NET VERGİ BORÇLARI YÖNTEMİ (NET OF TAX PAYABLE METHOD)

Net vergi borçları yönteminde, geçici fark hangi varlık veya kaynak kalemi ile ilgili olarak ortaya çıktıysa, direkt olarak o varlığın veya kaynağın defter değeri düzeltilmektedir. Bir başka deyişle, geçici fark yaratan unsurların vergi etkisi diğer yöntemlerde olduğu gibi bilançoda “ertelenmiş vergi borcu ya da alacağı” gibi ayrı hesapta izlenmek yerine, direkt olarak ilgili kalemin kayıtlı değerinde ayarlama yapılarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.

Kar zarar tablosunda ise ertelenmiş vergiye ait gelir ve giderlerin dönemin vergi giderine dahil edilip, net bir tutar olarak raporlandığı görülmektedir.

Bir başka ifade ile, bu yöntem ödenecek vergi borcunu dönemin vergi gideri olarak kabul etmektedir.

Bu yöntem daha çok ölçülmüş vergi etkilerinin finansal tablolarda raporlanmasıyla ilgili bir tekniktir. Fakat, ertelenen vergi etkilerinin varlığın

²³ Sevinç, a.g.e., s. 85.

değerinden düşölerek raporlanmasını öneren bu teknik, ertelenen vergilerin takip edilmesini imkansızlaştırdığı için uygulaması kalkmıştır.

2.5. VERGİNİN AİT OLDUĞU DÖNEMLERE DAĞITIMI (INCOME TAX ALLOCATION)

Verginin ait olduğu dönemlere dağıtımı ile ilgili üç temel dağıtım tekniğı bulunmaktadır. Bunlar;

- a) Hiç dağıtım yapmama (non allocation),
- b) Kısmi dağıtım (partial allocation),
- c) Tam dağıtım (full/comprehensive allocation).

Hiç dağıtım yapmama vergi borçları yöntemi ile aynı anlama gelmektedir. Yani bir dönemin vergi gideri vergi yasaları çerçevesinde belirlenen ilgili dönemin vergi matrahı üzerinden hesaplanan tutardır.

Kısmi dağıtımda vergi dağıtımı bazı geçici farklara uygulanabilmektedir. Bu yöntemi savunanlar, mali (vergilelendirilebilir) kar ile ticari (muhasabe) kar arasında ortaya çıkan ve vergi ödemelerinde belirsiz bir süre için ertelemeye veya azalmaya neden olan bazı geçici farkların vergi etkisini tanımamakta ve dağıtılmasına izin vermemektedir. Aynı zamanda söz konusu yöntem tekrarlanan geçici farkların da dağıtımına izin vermemektedir. Bunun sebebi ise düzenli olarak ortaya çıkan geçici farkların yarattıkları vergi etkilerinin ortadan kalkmasının belirsizleşmesi ve uzun yıllar almasıdır. Kısmi dağıtım, ancak makul bir süre içinde ortadan kalkacak ve yakın gelecekte tekrarlanma olasılığı olmayan geçici farklara uygulanabilmektedir.

Tam dağıtım adından da anlaşıldığı üzere tüm geçici farklara uygulanabilmektedir.

3. BÖLÜM: ERTELENMİŞ VERGİ FARKLARI, OLUŞUMU, SAPTANMASI VE HESAPLANMASI

Geçtiğimiz bölümlerde ertelenmiş vergi farklarının temelde bir dönemin mali (vergilendirilebilir) karı ile ticari (muhasabe) karı arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde kendiliğinden ortadan kalkan geçici farklılıklar olduğuna değinmiştik.

Bu bölümde ise Türk Vergi Kanunları ile temel muhasabe kavramları arasında ortaya çıkan farklılıklara sebep olan unsurlara değinilerek ticari kar ile mali kar arasındaki farkların nedenleri anlatılmaya çalışılmıştır.

Söz konusu farklılıklar güncel vergi kanunlarından hareketle ve sayısal örnekler aracılığı ile ortaya konulmuştur.

Ertelenmiş vergi farklarına sebep olan unsurlar beş ana başlık halinde gruplanmıştır.

3.1. İŞLETME TARAFINDAN CARİ HESAP DÖNEMİNDE, MALİ AÇIDAN SONRAKİ HESAP DÖNEMLERİNDE TANINAN GELİR UNSURLARI

3.1.1. YENİLEME FONU VE ERTELENMİŞ VERGİ

Sabit kıymet konusu olan iktisadi varlıklar işletmeler tarafından ihtiyaç duyulduğu takdirde satış konusu yapılabilmektedirler. Bu satış işlemi sonucunda kar elde edilebilir, zarar elde edilebilir veya ne kar ne de zarar elde edilebilir. Kar elde ediliyorsa bu bir gelir unsuru olurken, zarar elde ediliyorsa da bu bir gider unsurudur. Dolayısıyla satış işlemi sonucunda oluşan gelir veya gider işletmenin dönem karı veya zararı ile ilişkilendirilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 328. maddesi amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması hususuna şu şekilde açıklık getirmiştir;

“Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterlerinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir.”

İlgili maddenin devamında ise amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenileme amacıyla satılmasına açıklık getirilmiştir.

“... Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur...”

Bir başka ifade ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler şayet “yenileme” amacıyla satışa konu ediliyorlarsa, yani satılan varlığın yerine yine aynı türde ve aynı işleve sahip olan amortismanına tabi iktisadi kıymet alınacaksa ve satış işlemi sonucunda kar elde edilmiş ise bu takdirde söz konusu satış karı üç yıl süre ile bilançoda “özkaynaklar” grubu içerisinde “yenileme fonu” adlı bir hesaba kaydedilir. (Yenileme fonu hesabı Tekdüzen Hesap Planı içerisinde “5-Özkaynaklar” grubunda “549-Özel Fonlar” hesabı içerisinde takip edilmektedir.) Satılan varlığın yerine yenisi alındığında yeni varlığın amortisman gideri ile bu hesap kapatılır.

Diğer bir deyişle Türk vergi uygulamalarına göre amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan karın vergilendirilmesi ertelenebilmektedir. Temel muhasebe kavramlarına göre bu dönemin geliri olan bu unsur VUK’a göre bu

dönemin geliri olarak nitelendirilmeyip, gelecek dönemlere ertelenmektedir. İşte bu noktada “Ertelenmiş Vergi Borcu” doğmaktadır.

Böylece işletmeler üç yıl içerisinde satışı gerçekleştirilen amortismanına tabi iktisadi kıymetin yerine yenisini alamasa bile satıştan doğan kar üçüncü yılın sonunda vergilendirilmektedir. Bu şekilde işletme içi yatırımlar teşvik edilmektedir.

Aşağıda ertelenmiş vergi farklarının yenileme fonu uygulamasında nasıl ortaya çıktığına dair bir örnek bulunmaktadır.

Örnek 1: Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 15.10.2003 tarihinde üretim hattında kullanmakta olduğu 60.000,00 YTL kayıtlı değere ve 50.000,00 YTL birikmiş amortismanına sahip makinalarından birini 30.000,00 YTL karla yenilemek amacıyla satmıştır. 05.01.2004 tarihinde ise satışa konu ettiği bu makinanın daha üstün bir modelini 150.000,00 YTL’ye satın almıştır¹.

Bu durumda Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.’nin 2003, 2004 ve 2005 yıllarında yapacağı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir².

a) Satışın yapıldığı 15.10.2003 tarihindeki muhasebe kaydı;

a.1.) Satış işleminden doğan 30.000,00 YTL’lik kar, dönemsellik kavramına göre dönem karı ile ilişkilendirilerek “Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” hesabına kaydedilir.

-----15.10.2003-----		
100-Kasa	40.000,00	
257-Birikmiş Amortismanlar	50.000,00	
	253-Makinalar	60.000,00
	679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	30.000,00
-----/------		

¹ Satış işleminden doğan KDV ihmal edilmiştir.

² Satılan makinanın amortisman değerinin, yeni alınan makinaya ait amortisman oranının ve amortisman yönteminin VUK ve ticari amaçlar açısından aynı olduğu varsayılmıştır.

- a.2.)** Satış işleminden doğan 30.000,00 YTL'lik kar, VUK hükümlerine göre dönem karı ile ilişkilendirilmeksizin 3 yıl süre ile bilançonun özkaynaklar bölümünde “Özel Fonlar” hesabında takip edilir.

-----15.10.2003-----		
100-Kasa	40.000,00	
257-Birikmiş Amortismanlar	50.000,00	
253-Makinalar		60.000,00
549-Özel Fonlar		30.000,00
-----/------		

- b)** Yeni makinanın satın alındığı 05.01.2004 tarihindeki muhasebe kaydı;

-----05.01.2004-----		
253-Makinalar	150.000,00	
100-Kasa		150.000,00
-----/------		

- c)** Yeni makinanın satın alındığı yılın sonundaki muhasebe kaydı;

- c.1.)** Yıl sonu itibariyle bir tam yıllık amortisman gideri hesaplanarak ilgili hesaplara kaydedilir. (Amortisman oranı %10 olarak dikkate alınmıştır.)

-----31.12.2004-----		
730-Amortisman Giderleri	15.000,00	
257-Birikmiş Amortismanlar		15.000,00
-----/------		

- c.2.)** VUK hükümlerine göre yıl sonu itibariyle bir tam yıllık amortisman gideri hesaplanarak “Özel Fonlar” hesabından mahsup edilir. (Amortisman oranı %10 olarak dikkate alınmıştır.)

-----31.12.2004-----	
549-Özel Fonlar	15.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar	15.000,00
-----/------	

- d) 2005 yılı sonu itibariyle de “c.1.” ve “c.2.”deki muhasebe kayıtlarının aynısı yapılır.

Aşağıda Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.’nin 01.01.2003-31.12.2003 dönemine ait kar zarar tablosu bulunmaktadır.

Tablo 1:
Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.
01.01.2003 – 31.12.2003 Dönemine Ait
Kar Zarar Tablosu (YTL)

	İşletme Kayıtlarına Göre (1)	VUK’a Göre (2)	Fark (2)-(1)
Gelirler	120.000,00	90.000,00	(30.000,00)
Giderler	(20.000,00)	(20.000,00)	
VÖK	100.000,00	70.000,00	
Vergi (%30)	(30.000,00)	(21.000,00)	9.000,00
Net Kar	70.000,00	49.000,00	

Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.’nin yukarıda yer alan 2003 yılı işletme kayıtları ve VUK karşılaştırmalı kar zarar tablolarından da anlaşılacağı gibi makinanın satışından elde edilen 30.000,00 YTL’lik kar, işletme kayıtlarına göre 2003 faaliyet dönemine ilişkin bir gelir olduğundan vergisi ödenmesi gereken bir unsur olarak 2003 faaliyet dönemi gelirleri içerisine dahil edilmiştir. Bu durumda 2003 faaliyet dönemi için hesaplanan vergi 30.000,00 YTL olmaktadır.

Ancak satış işlemi yenileme amaçlı olduğundan VUK’nun 328. maddesine istinaden satıştan elde edilen 30.000,00 YTL’lik kar bilançoda özkaynaklar içerisinde yer alan “Özel Fonlar” hesabına kaydedilerek 2003 faaliyet dönemi gelirleri içerisinde gösterilmemiştir. Bu nedenle de Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.’nin 2003 yılında ödemesi gereken vergi 21.000,00 YTL olarak hesaplanmıştır. Aradaki fark ertelenmiş geçici vergi farkı olup 9.000,00 YTL’dir. Söz konusu fark

daha sonraki faaliyet dönemlerinde ödenecek bir vergi farkı olduğundan 2003 yılı bilançosunda “Ertelenmiş Vergi Borcu” hesabına kaydedilmelidir.

Aşağıda Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.’nin 31.12.2003 tarihi itibarıyla VUK ve işletme kayıtları açısından karşılaştırmalı bilançoları yer almaktadır.

31.12.2003 tarihli işletme kayıtları doğrultusunda hazırlanan bilanço ile yine aynı tarihli VUK hükümleri doğrultusunda hazırlanan bilanço arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibidir.

1. VUK hükümleri doğrultusunda hazırlanan bilançoda ertelenmiş vergi borcu (veya alacağı) yer almamaktadır.
2. İşletme kayıtları doğrultusunda hazırlanan bilançoda “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” bölümünde 9.000,00 YTL tutarında ertelenmiş vergi borcu yer almaktadır. Söz konusu fark yukarıda da değinildiği üzere, makinanın satışından elde edilen karın işletme kayıtlarına göre satışın gerçekleştiği faaliyet dönemi içerisinde gelir hesaplarına intikal ettirilmesinden ancak VUK’a göre satışın gerçekleştiği faaliyet dönemi içerisinde değilde ileriki dönemlerde gelir olarak tanınmasından kaynaklanmaktadır.
3. VUK hükümleri doğrultusunda hazırlanan bilançoda “Özkaynaklar” bölümünde 30.000,00 YTL tutarında yenileme fonu yer almaktadır. İkinci maddede belirtildiği gibi, VUK hükümleri doğrultusunda gelir olarak nitelendirilmeyen satış karının işletmenin bir kaynağı olarak nitelendirilmesi sonucunda bu hesaba kaydedilmektedir.
4. İşletme kayıtları doğrultusunda hazırlanan bilançoda “Yenileme Fonu” hesabı yer almamaktadır.

Tablo 2:
Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.
31.12.2003 Tarihli Karşılaştırmalı Bilançosu (YTL)

	2003 İşletme	2003 VUK
<i>Varlıklar</i>		
<u>Dönen Varlıklar</u>		
Kasa	15.000,00	15.000,00
Alacaklar	14.000,00	14.000,00
Stoklar	30.000,00	30.000,00
	59.000,00	59.000,00
<u>Duran Varlıklar</u>		
Makinalar ³	0,00	0,00
Demirbaşlar Net	10.000,00	10.000,00
Binalar Net	20.000,00	20.000,00
	30.000,00	30.000,00
Varlıklar Toplamı	89.000,00	89.000,00
<i>Kaynaklar</i>		
<u>KV’li Yabancı Kaynaklar</u>	0,00	0,00
KVYK Toplamı	0,00	0,00
<u>UV’li Yabancı Kaynaklar</u>		
Ertelenmiş Vergi Borcu	9.000,00	0,00
UVYK Toplamı	9.000,00	0,00
<u>Özkaynaklar</u>		
Sermaye	10.000,00	10.000,00
Yenileme Fonu	-	30.000,00
Dağıtılmayan Karlar	70.000,00	49.000,00
Özkaynaklar Toplamı	80.000,00	89.000,00
Kaynaklar Toplamı	89.000,00	89.000,00

³ Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için satış işleminden sonra “Makinalar” hesabının sıfır olduğu varsayılmıştır.

5. VUK hükümleri doğrultusunda hazırlanan bilançoda “Dağıtılmayan Karlar” rakamı 49.000,00 YTL olup, işletme kayıtları doğrultusunda hazırlanan bilançoda “Dağıtılmayan Karlar” rakamı 70.000,00 YTL’dir. Bu farkın temel nedeni makina satışından elde edilen 30.000,00 YTL’lik karın VUK’a göre bu dönem içerisinde gelirleştirilmemesinden kaynaklanmaktadır.

İşletme kayıtları doğrultusunda hazırlanan bilançodaki “dağıtılmayan kar” rakamı işletmenin o yıl elde etmiş olduğu “ticari karı” ifade ederken, VUK’a göre hazırlanan bilançodaki “dağıtılmayan kar” rakamı işletmenin o yılki “mali karı”nı ifade etmektedir.

Her iki bilançonun da geneline bakacak olursak, varlıklar ve kaynakların toplamda birbirlerine eşit olduğu ancak farklılığın varlıkları ve kaynakları oluşturan hesapların detayından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Aşağıda Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.’nin 2004 ve 2005 hesap dönemlerine ait VUK ve işletme kayıtları açısından karşılaştırmalı kar zarar tabloları ile karşılaştırmalı bilançoları yer almakta olup, söz konusu finansal tablolar incelendiğinde ertelenmiş geçici vergi farklarının dönemler itibariyle ortadan kalktığı net bir biçimde görülebilecektir.

Tablo 3:
Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.
01.01.2004 – 31.12.2004 Dönemine Ait
Kar Zarar Tablosu (YTL)

	İşletme Kayıtlarına Göre (1)	VUK’a Göre (2)	Fark (2)-(1)
Gelirler	150.000,00	150.000,00	
Giderler	(45.000,00)	(30.000,00)	15.000,00
VÖK	105.000,00	120.000,00	
Vergi (%30)	(31.500,00)	(36.000,00)	(4.500,00)
Net Kar	73.500,00	84.000,00	

Tablo 4:
Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.
01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait
Kar Zarar Tablosu (YTL)

	İşletme Kayıtlarına Göre (1)	VUK'a Göre (2)	Fark (2)-(1)
Gelirler	85.000,00	85.000,00	
Giderler	(20.000,00)	(5.000,00)	15.000,00
VÖK	65.000,00	80.000,00	
Vergi (%30)	(19.500,00)	(24.000,00)	(4.500,00)
Net Kar	45.500,00	56.000,00	

Tablo 5:
Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.
Karşılaştırmalı Bilançoları (YTL)

	2004 İşletme	2004 VUK	2005 İşletme	2005 VUK
<u>Dönen Varlıklar</u>				
Kasa	400,00	400,00	3.800,00	3.800,00
Alacaklar	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00
Stoklar	10.000,00	10.000,00	35.000,00	35.000,00
	25.400,00	25.400,00	53.800,00	53.800,00
<u>Duran Varlıklar</u>				
Makinalar	150.000,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00
Mak. Birikmiş Amort. (-)	-15.000,00	-15.000,00	-30.000,00	-30.000,00
Makinalar Net	135.000,00	135.000,00	120.000,00	120.000,00
Demirbaşlar Net	8.000,00	8.000,00	6.000,00	6.000,00
Binalar Net	19.600,00	19.600,00	19.200,00	19.200,00
	162.600,00	162.600,00	145.200,00	145.200,00
Varlıklar Toplamı	188.000,00	188.000,00	199.000,00	199.000,00
<u>KV'li Yabancı Kaynaklar</u>				
Banka Kredileri	30.000,00	30.000,00	-	-
KVYK Toplamı	30.000,00	30.000,00	-	-
<u>UV'li Yabancı Kaynaklar</u>				
Ertelenmiş Vergi Borcu	4.500,00	-	-	-
UVYK Toplamı	4.500,00	-	-	-
<u>Özkaynaklar</u>				

Sermaye	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Yenileme Fonu	-	15.000,00	-	-
Dağıtılmayan Karlar	143.500,00	133.000,00	189.000,00	189.000,00
Özkaynaklar Toplamı	153.500,00	158.000,00	199.000,00	199.000,00
Kaynaklar Toplamı	188.000,00	188.000,00	199.000,00	199.000,00

3.1.2. MENKUL KIYMET DEĞER ARTIŞ KAZANCI VE ERTELENMİŞ VERGİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesinde menkul kıymetlerin ne şekilde değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

“Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılım belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa, değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedelinin vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilir.”

Yukarıda kanundan aynen aktarılan maddeye göre hisse senetleri ve fon portföyünün en az yüzde 51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılım belgeleri alış bedelleri ile değerlendirilir.

Ancak işletmeler temel muhasebe kavramlarından ihtiyatlılık kavramından hareketle, ellerinde tuttıkları borsaya kayıtlı hisse senetleri için borsada oluşan cari piyasa değerleri üzerinden değerlendirme yapmakta ve oluşan değerlendirme farklılıklarına göre gelir ya da gider kaydı yapabilmektedirler. Yapılan bu gelir ya da gider kaydı yukarıda da açıklandığı üzere VUK hükümlerine aykırı olduğundan ve vergisel

açından henüz kesinleşmediği için kabul edilmemekte ve ertelenmiş vergiyi doğurmaktadır.

Aşağıdaki tabloda VUK ve ihtiyatlılık kavramı gereği ticari amaçlar doğrultusunda menkul kıymet bazında değerlendirme farklılıklarına yer verilmiştir.

Tablo 6: Menkul Kıymet Bazında Değerleme Ölçütleri

Menkul Kıymet Türü	Ticari Amaçlara Göre Değerleme Ölçütü	VUK'a Göre Değerleme Ölçütü
Hazine Bonosu	Borsa Rayici	Borsa Rayici
Devlet Tahvili	Borsa Rayici	Borsa Rayici
Hisse Senetleri	Borsa Rayici	Alış Bedeli
Fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılım belgeleri	Borsa Rayici	Alış Bedeli
Diğer Yatırım Fonu Katılma Belgeleri	Borsa Rayici	Borsa Rayici

Aşağıda hisse senetlerinin değerlendirilmesine ilişkin sayısal bir örnek bulunmaktadır.

Örnek 2: Bilge Yatırım Holding A.Ş.'nin 31.12.2005 tarihi itibarıyla elinde, İMKB'de işlem görmekte olan 8.250 adet GSD Holding A.Ş. ve 3.800 adet Yapı Kredi Bankası A.Ş. hisse senedi bulunmaktadır. 8.250 adet GSD Holding A.Ş. hisse senedini 15.11.2005 tarihinde 9.240,00 YTL ödeyerek, 3.800 adet Yapı Kredi Bankası A.Ş. hisse senedini ise 21.10.2005 tarihinde 21.347,00 YTL ödeyerek satın almıştır.

Bilge Yatırım Holding A.Ş. muhasebe yetkilisi Asım Bey 31.12.2005 tarihi itibarıyla portföyünde bulunan ve İMKB'de işlem görmekte olan her iki hisse senedini de 31.12.2005 borsa rayiçleri ile değerlemiş ve aşağıdaki sonuçlara ulaşmıştır.

Tablo 7: Hisse Senetlerine İlişkin Değerleme Tablosu

Hisse Adı	(1) Hisse Adedi	(2) Maliyet Değeri	(3) 31.12.2005 Borsa Rayici ⁴	(4) 31.12.2005 Değeri (1)*(3)	(5) Kar (Zarar) (4)-(2)
GSD Holding	8.250	9.240,00	2,22	18.315,00	9.075,00
Yapı Kredi Bankası	3.800	21.347,00	6,30	23.940,00	2.593,00
TOPLAM		30.587,00		42.255,00	11.668,00

Asım Bey ulaşmış olduğu bu sonuçlardan hareketle oluşan 11.668,00 YTL'lik olumlu farkı muhasebe sistemine aktarmıştır. 31.12.2005 tarihi itibarıyla Bilge Yatırım Holding A.Ş.'nin mali tabloları aşağıdaki gibidir.

Tablo 8:
Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi
01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait
Kar Zarar Tablosu (YTL)

Gelirler	188.332,00	
Menkul Kıymet Değer Artış Kazancı	11.668,00	200.000,00
Giderler		(60.000,00)
VÖK		140.000,00
Vergi (%30)		(38.499,60)
Net Kar		101.500,40

Tablo 9:
Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi
31.12.2005 İtibariyle Hesaplanan Vergi Tablosu

Vergi Öncesi Kar	140.000,00
+ İlaveler	0,00
- İndirimler	(11.668,00)
Vergi Matrahı (Mali Kar)	128.332,00
Hesaplanan Vergi (%30)	38.499,60

Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi'nin kar zarar tablosuna baktığımızda Vergi Öncesi Kar rakamının 140.000,00 YTL olduğu, hesaplanan verginin ise 38.499,60 YTL olduğu görülmektedir. Tablo 9'da yer alan vergi hesabına

⁴ Her iki hisse senedine ait borsa rayiç değerleri 30.12.2005 İMKB 2. Seans Kapanış Bülteni'nden alınmıştır.

bakıldığında ise indirimler satırında 11.668,00 YTL tutarındaki “Menkul Kıymet Değer Artış Kazancı”nın yer aldığı görülmektedir. VUK 279. maddesine göre hisse senetlerinin alış bedelleri ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Oysa Bilge Yatırım Holding A.Ş.’nin muhasebe yetkilisi Asım Bey 2005 hesap dönemi sonunda portföyünde bulunan hisse senetleri için 31.12.2005 itibariyle geçerli olan borsa rayiç bedelleri üzerinden değerlendirme işlemi yaparak oluşan olumlu farkları dönemsellik kavramı gereği gelir hesaplarına intikal ettirmiştir. Yani Asım Bey tarafından gelir kaydedilen 11.668,00 YTL tutarındaki menkul kıymet değer artış kazancı vergi uygulamaları açısından henüz gelir niteliği taşımamaktadır. Bu nedenle de vergi hesabından indirim konusu yapılmalıdır. Buna göre Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi’nin 31.12.2005 tarihli bilançosu ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 10:
Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi
31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL)

<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	
Kasa	10.000,00	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal	
Banka	65.000,00	Yükümlülükler	38.499,60
Menkul Kıymetler	42.255,00	KVYK Toplamı	38.499,60
Ticari Alacaklar	82.745,00		
Dönen Varlıklar Toplamı	200.000,00	<u>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	0,00
		UVYK Toplamı	0,00
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Özkaynaklar</u>	
Demirbaşlar	50.000,00	Öz Sermaye	100.000,00
Birikmiş Amortisman	(10.000,00)	Dönem Karı	101.500,40
Duran Varlıklar Toplamı	40.000,00	Özkaynaklar Toplamı	201.500,40
Varlıklar Toplamı	240.000,00	Kaynaklar Toplamı	240.000,00

Şayet Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi SPK Kanunu’na tabi olsaydı veya Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre kayıtlarını tutsaydı bu durumda oluşacak finansal tablolar şu şekilde olacaktı:

Tablo 11:
Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi
01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait
Kar Zarar Tablosu (YTL)
(UMS'ye Göre)

Gelirler	188.332,00	
Menkul Kıymet Değer Artış Kazancı	11.668,00	200.000,00
Giderler		(60.000,00)
VÖK		140.000,00
Vergi (%30)		(42.000,00)
Net Kar		98.000,00

Tablo 12:
Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi
31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL)
(UMS'ye Göre)

<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	
Kasa	10.000,00	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal	
Banka	65.000,00	Yükümlülükler	38.499,60
Menkul Kıymetler	42.255,00	Ertelenmiş Vergi Borcu	3.500,40
Ticari Alacaklar	82.745,00	KVYK Toplamı	42.000,00
Dönen Varlıklar Toplamı	200.000,00		
		<u>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	0,00
		UVYK Toplamı	0,00
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Özkaynaklar</u>	
Demirbaşlar	50.000,00	Öz Sermaye	100.000,00
Birikmiş Amortisman	(10.000,00)	Dönem Karı	98.000,00
Duran Varlıklar Toplamı	40.000,00	Özkaynaklar Toplamı	198.000,00
Varlıklar Toplamı	240.000,00	Kaynaklar Toplamı	240.000,00

Yukarıda Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi'ne ait iki farklı türde finansal tablo bulunmaktadır (Tablo 8-10 ve Tablo 11-12). Esasen her iki raporlama türü arasındaki farklılık daha öncede belirttiğimiz gibi temel muhasebe kavramları ile vergi uygulamaları arasındaki uyumsuzluktan kaynaklanmaktadır. Türk vergi kanunlarında hisse senetlerine ilişkin olarak yer alan değerleme ölçüleri ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarına aykırı hareket etmektedir. Bir başka ifade ile Bilge Yatırım Holding Anonim Şirketi'nin 2005 yılı içerisinde henüz elde etmediği ama

tahakkuk ettirmiş olduğu “Menkul Kıymet Değer Artış Kazancı” vergi kanunları açısından henüz elde edilmediğinden gelir olarak nitelendirilmemekte, bu nedenden ötürü de vergi hesabında indirim konusu yapılmaktadır. Temel muhasebe kavramları dikkate alındığında 11.668,00 YTL “Menkul Kıymet Değer Artış Kazancı” elde edilirken, vergi uygulamalarına göre böyle bir kazançtan bahsedebilme olanağı bulunmamaktadır. Yani vergi uygulamaları aslında bu dönemin geliri olan 11.668,00 YTL’yi gelir olarak kabul etmemektedir. Bu nedenle de Bilge Yatırım Holding A.Ş. 2005 faaliyet dönemi için dönemsellik kavramı dikkate alınarak hesaplanan 42.000,00 YTL’lik vergiden 3.500,40 YTL daha az bir vergi verecektir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde ödenecek bir vergi farkı oluşturduğundan bilançonun “Kaynaklar” bölümünün “Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Borcu” adı altında raporlanmaktadır.

3.1.3. TÜREV ÜRÜNLERE İLİŞKİN GELİR TAHAKKUKLARI VE ERTELENMİŞ VERGİ

Türev ürünler, değeri türediğı başka bir finansal varlığın değerine bağı olan finansal araçlardır. Türev ürünlerin genel amacı; fiyatlardaki değişimler nedeniyle ortaya çıkabilecek risklere karşı gerek alıcı gerekse de satıcılar açısından korunma imkanı sağlanmasıdır.

Türev ürünleri temel iki grup altında toplayabiliriz. Birincisi, forward ve swap işlemlerini kapsayan ve tezgah üstü işler olarak adlandırılan, düzenli piyasaları bulunmayan, bir başka deyişle düzenli bir borsada işlem görmeyen finansal ürünlerdir. Bir forward sözleşmesi, sözleşmenin taraflarından birisine sözleşmeye konu olan belirli bir miktardaki varlığı sözleşmede belirlenen gelecekteki belirli bir tarihte ve belirli bir fiyattan satın alma ve diğer tarafa da satma mecburiyeti yükleyen anlaşmalardır. Burada bahsedilen varlıklar buğday, şeker, pamuk gibi tarımsal ürünler olabileceğı gibi bakır, krom, altın, petrol gibi madencilik ürünleri veya devlet tahvili, döviz, faiz oranı gibi finansal araçlar da olabilmektedir. Forward sözleşmelerinin şartları tarafların ihtiyaçları doğrultusunda belirlenmekte olup, her sözleşme kendine özgüdür. Swap sözleşmesi ise iki taraf arasında yapılan bir

anlaşmaya göre gelecekte belirli bir tarihte ele alınan varlığın nakit akımlarının karşılıklı değiştirilmesine yönelik bir sözleşmedir. Swap sözleşmelerinin şartları da forward sözleşmelerinde olduğu gibi tarafların ihtiyaçları doğrultusunda belirlenmektedir.

İkinci grup ise, futures ve opsiyon işlemlerini kapsayan düzenli piyasaları bulunan ve borsada işlem gören finansal ürünlerdir. Bir futures sözleşmesi belirli bir nitelikteki ve miktardaki bir varlığın gelecekteki önceden belirlenmiş bir fiyat üzerinden teslimini hükme bağlayan ve aynı zamanda alıcı ve satıcıya hak ve yükümlülük getiren bir sözleşmedir. Opsiyon sözleşmesi ise bir finansal varlığın, gelecekte belirlenen bir tarihte veya belirli bir zaman süresi içinde önceden belirlenmiş bir fiyattan satma veya satın alma hakkını veren bir anlaşmadır. Futures ve opsiyon sözleşmelerin şartları forward ve swap sözleşmelerinin aksine tarafların ihtiyaçları doğrultusunda belirlenmemektedir. Çünkü sözleşme büyüklükleri ve teslim tarihleri sözleşme taraflarının isteğine bağlı olmayıp standarttır⁵.

Türk vergi kanunlarının menkul kıymetlerin değerlendirilmesi ile ilgili maddelerinde türev ürünlere ilişkin herhangi bir tanımlama ve düzenleme mevcut değildir. Bu nedenle bugünkü vergi kanunlarına göre türev işlemlerde, kar ya da zarar, işlemlerin vade tarihinde hesaplanmakta ve ilgili gelir veya gider hesaplarına intikal ettirilmektedir.

İşletmeler dönemsellik ve tahakkuk kavramlarından hareketle henüz vadesi gelmemiş bulunan türev işlemleri için gelir tahakkuku yapabilmektedirler. Ancak söz konusu gelir tahakkukları vergi kanunları açısından henüz gerçekleşmemiş bir gelir niteliği taşıdığından ilgili olduğu hesap dönemi içerisinde gelir olarak dikkate alınmayıp vergi matrahından indirim konusu yapılacaktır. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde vergilendirilecek bir vergi farkı olduğundan bilançonun “Kaynaklar” bölümünün “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Borcu” adı altında raporlanmaktadır.

⁵ Fethi Heper, Filiz Ekinci, “ABD’de Türev Ürünlerin Vergilendirilmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, Haziran 2004, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004064532.htm>, 16.06.2006.

3.2. MALİ AÇIDAN CARİ HESAP DÖNEMİNDE, İŞLETME TARAFINDAN SONRAKİ HESAP DÖNEMLERİNDE TANINAN GELİR UNSURLARI

3.2.1. SÜRELİ (VADELİ) TEMİNAT MEKTUBU KOMİSYONLARI VE ERTELENMİŞ VERGİ

Teminat mektubu, borçlunun muhataba karşı yüklendiği bir edimin yerine getirilmesini garanti etmek üzere, banka tarafından lehtara verilen mektuptur. Teminat mektubu, mevcut kredi ilişkisi nedeniyle, muhataba hitaben düzenlenir. Kendisine garanti verilen kişiye “Muhatap”, lehine teminat mektubu verilen kredili müşteriye ise “Lehtar” denilir.

Kural olarak teminat mektubu, muhatabın uğrayacağı muhtemel bir zararın tazmini için verilir. Her teminat mektubu mutlaka belirli bir riski garanti etmelidir. Her türlü borç veya fiil, garanti edilen riskin konusu olabilir. Banka, teminat mektubu ile, muhatabın zararını tazmin etmeyi taahhüt eder.

Teminat mektubu uygulamasının taraflar açısından avantajı; lehtarın, banka nezdindeki ticari itibarı nedeniyle, sahip olduğu değer üstünde mektup alması ve güvence olarak sermaye bağlamayıp, teminat mektupları ile iş yapma olanağına kavuşmasıdır. Banka ise kendi saygınlığını ve güvenilirliğini müşterisinin kullanmasına izin vermektedir ancak bu işleminden komisyon almaktadır. Muhatap ise banka güvenilirliğini kullanarak riskini azaltmaktadır.

Teminat mektubunu bankadan alan kişi mektubu bir malın teslimi, bir işin yapılabilmesi ya da bir borcun vadesinde ödenmesi işini garanti etmek üzere alır ve ilgili kişi veya kuruluşa verir.

Teminat mektubu banka açısından kabul kredileri, kefalet kredileri gibi bir gayri nakdi kredi uygulamasıdır.

Banka teminat mektubunu verirken herhangi bir nakit ödemede bulunmadığı için faiz almaz. Ancak işin mahiyetine göre, mektubun vadesi ve türüne bağlı olarak belirlenen oranlar üzerinden teminat mektubu komisyonu alır. Ancak, banka mektup tutarını ödemek durumunda kalmışsa (mektup tazmin edilmişse) mektup tutarı nakdi krediye dönüşür ve faiz hesaplanır.

Bankanın mektubu tazmini halinde (müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda mektupta yazılı tutarın banka tarafından ödenmesi) aldığı toplam komisyonun çok daha üstünde bir tutar olan teminat mektubu bedelini ödeme riskini üstlenir. Bu durumda yapılan ödeme ile müşteriden tahsil tarihi arasındaki günler için faiz alınır.

Teminat mektuplarını “konularına”, “geçerli olduğu sürelerle” ve “bankanın ödemekle yükümlü olduğu meblağa” göre üç bölümde toplamak mümkündür.

Sürelili (vadeli) teminat mektupları belirli bir vadeye tabidir. Belirtilen vadeye kadar mektubun tazmini yazılı olarak bankadan istenilirse mektupta yazılı olan meblağ muhataba ödenir. Mektup metninde “... vade tarihine kadar tazmin talebinde bulunulmadığı takdirde, teminat mektubunun hükümsüz hale geleceği...” şeklinde bir ibarenin bulunması şarttır. Aksi takdirde muhatap, vade tarihine kadar riskin gerçekleşmiş olması halinde, vadeden itibaren 10 yıl içinde tazmin talep edebilecektir.

Banka kredi müşterisine teminat mektubu verdiğinde bunu nazım hesaplarında takip eder.

-----/-----	
Teminat Mektuplarından Alacaklar	410.000,00
Teminat Mektuplarından Borçlar	410.000,00
(Nazım Hesaplar)	
-----/-----	

Söz konusu teminat mektubu üzerinden komisyon tahsil ettiğinde ise komisyon tutarının tamamını gelir hesaplarına intikal ettirir⁶.

-----/-----	
Kasa	4.100,00
Nakdi Olmayan Kredilerden Alınan	
Ücret ve Komisyon Gelirleri	4.100,00
-----/-----	

Ancak teminat mektubu süreli (vadeli) olabilecektir. Örneğin 5 yıl vadeli bir teminat mektubundan tahsil edilen komisyon işletme (banka) açısından peşin tahsil edilmiş bir gelir olarak nitelendirilip ilgili olduğu dönemler itibariyle gelir hesaplarına çekilecekken Türk vergi mevzuatına göre vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinden tahsil edilen komisyonun tamamı o yıl gelir hesaplarına intikal ettirilmeli ve tamamı vergilendirilmelidir.

Bu durumda süreli (vadeli) teminat mektubundan alınan komisyon tahsil edildiği hesap döneminde vergilendirileceğinden gelecek dönemlerde indirilecek bir vergi farkı oluşturacaktır. Söz konusu vergi farkı bilançonun “Varlıklar” bölümünün “Duran Varlıklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında raporlanmaktadır.

3.2.2. KAZANILMAMIŞ FİNANSMAN GELİRİ VE ERTELENMİŞ VERGİ

Vadeli (taksitli) satışların üzerinde bulunan ve gelecek dönemleri ilgilendiren vade farkı gelirleri ertelenmiş finansman gelirleri ya da tahakkuk etmemiş (kazanılmamış) finansman gelirleri olarak adlandırılmaktadırlar. Vade farkı aslında bir faiz niteliğindedir. Örneğin peşin satış bedeli 700,00 YTL olan bir buzdolabını, vadeli (taksitli) olarak 840,00 YTL’ye satın alabiliyorsak üzerinde 140,00 YTL’lik bir faiz var demektir.

⁶ Teminat mektubu üzerinden hesaplanması gereken Damga Vergisi ve komisyon bedeli üzerinden hesaplanması gereken Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ihmal edilmiştir.

Peki vadeli (taksitli) satışı yapan işletmenin gelir yazacağı tutar hangisi olmalıdır? Peşin satış bedeli mi yoksa vadeli satış bedeli mi?

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre satışın türü vadeli bile olsa satış fiyatı satışın yapıldığı anda belirlendiğinden ve vergiyi doğuran olay satışın yapılması ile gerçekleştiğinden fatura bedelinin içerisine vade farkları da dahil edilmelidir. Dolayısıyla da gelir kaydedilmesi gereken tutar vade farkını da içeren 840,00 YTL olmalıdır.

Söz konusu satışın 31.12.2005 tarihi itibarıyla yapıldığını varsayarsak 140,00 YTL'lik vade farkı aslında içinde bulunulan hesap dönemini ilgilendirmeyen gelecek dönemleri ilgilendiren bir gelir niteliğindedir. Bir başka ifade ile mali açıdan bu dönemin geliri olan bir unsur işletme açısından gelecek dönemin geliridir.

Bu nedenle peşin satış bedeli üzerine dahil edilen vade farkları, vadeli (taksitli) satışın yapıldığı hesap döneminde vergilendirileceğinden gelecek dönemlerde indirilecek bir vergi farkı oluşturacaktır. Söz konusu vergi farkı bilançonun “Varlıklar” bölümünün “Duran Varlıklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında raporlanmaktadır.

3.3. İŞLETME TARAFINDAN CARİ HESAP DÖNEMİNDE, MALİ AÇIDAN SONRAKİ HESAP DÖNEMLERİNDE TANINAN GİDER UNSURLARI

3.3.1. ŞÜPHELİ ALACAK GİDERLERİ VE ERTELENMİŞ VERGİ

Şüpheli alacaklar, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili alacaklardan kanunen şüpheli hale geldiği varsayılan ve belli şartlar altında gider kaydedilebilen alacaklardır.

Bu tür alacakların gider yazılabilmeleri için gerekli olan şartlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir.

“Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla:

- 1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,*
- 2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar,*

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine⁷ göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar/zarar hesabına intikal ettirilir.”

Yukarıda kanundan aynen aktarılan maddeye göre bir alacağın şüpheli alacak sayılıp gider yazılabilmesi için işle ilgili olması, vadesi geldiği halde tahsil edilememiş olması sebebiyle dava açılmış olması ya da icraya verilmiş olması gerekmektedir.

Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar da karşılık yoluyla giderleştirilebilecek şüpheli alacaklardır. Buradaki küçüklük derecesinin belli bir sınırı olmamakla beraber dava veya icra takip masraflarının o günkü seviyesi dikkate alınmalıdır.

Şüpheli alacaklar karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılabilirler. Böylece karşılık ayrılarak gider yazılan söz konusu şüpheli alacakların ileriki dönemlerde tahsil edilmesi durumunda gelir kaydedilmelerine imkan tanınmış olmaktadır.

⁷ Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değeridir.

Kanun maddesinden de açıkça anlaşılabileceği gibi teminatlđ alacakların ancak teminatsız kısımlarının şüpheli sayılması ve gider yazılması mümkündür.

şüpheli alacaklar, alacağın şüpheli hale geldiği hesap dönemi itibariyle karşılık ayrılarak gider yazılabilirler.

Temel muhasebe kavramlarından dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramlarına göre ise işletmelerin karşılaşabilecekleri riskleri ortaya çıktıkları hesap döneminde gözönüne almaları gerekmekte olup muhtemel gider ve zararları için ilgili oldukları dönemlerde karşılık ayırmaları zorunlu hale getirilmiştir.

Buraya kadar genel anlamda şüpheli alacak giderlerine, VUK açısından ve temel muhasebe kavramları açısından işletmeler tarafından bir ticari alacak için nasıl şüpheli alacak gideri ayrılması gerektiğine değindik. Peki asıl konumuz olan ertelenmiş vergi nasıl ortaya çıkıyor, bu süreci nasıl etkiliyor. Bu durumu basit bir örnek üzerinde inceleyelim.

Örnek 3: Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited şirketi 18-25 yaş arası genç bayanlara yönelik spor giyim ürünleri imalatı yapan bir tekstil şirketidir. şirket üretmiş olduğu ürünlerin büyük bir çoğunluğunu, yurt içi piyasada faaliyet gösteren perakende satış şirketlerine pazarlayarak faaliyet gösteren bir üretici firma niteliği taşımaktadır.

Aktif Tekstil San. Ve Tic. Ltd. şti.'nin muhasebe sorumlusu Veli Bey, 31.12.2005 tarihi itibariyle 2005 yılı içerisinde oluşan ve müşterilerinden henüz tahsil edemediği alacaklarına ilişkin ayrıntılı bir çalışma yürütmektedir. Yürütmüş olduğu çalışmanın sonucunda aşağıda yer alan bilgilere ulaşmıştır.

Tablo 13: 31.12.2005 Tarihi İtibariyle Mevcut Alacakların Detayı

Sıra No	Müşteri Adı	Toplam Alacak (YTL)	Vadesi
1	Melis Teks. Paz. Ve Tic. A.ř.	15.000,00	10.12.2005
2	D&F Perakendecilik A.ř.	30.000,00	30.01.2006
3	Uyum Teks. Paz. Ltd. şti.	10.000,00	15.06.2006

Veli Bey bu bilgilerin ışığında Melis Teks. Paz. Ve Tic. A.Ş.’den tahsil edemediği ve vadesi gelen toplam 15.000,00 YTL tutarındaki alacağı için 31.12.2005 tarihi itibariyle icra takibi başlatmıştır. Ancak aldığı bir habere göre D&F Perakendecilik A.Ş.’nin işleri hiç de iyi gitmemektedir. Hatta piyasada D&F Perakendecilik A.Ş.’nin iflasın eşiğinde olduğu haberleri giderek artan bir hızla yayılmaktadır.

Bunun üzerine Aktif Tekstil San. Ve Tic. Ltd. Şti.’nin muhasebe sorumlusu Veli Bey, Melis Teks. Paz. Ve Tic. A.Ş.’den olan 15.000,00 YTL alacağı ile D&F Perakendecilik A.Ş.’den olan 30.000,00 YTL’lik alacağın tahsil edilemeyecek bir alacak olduğu kanaatine vararak “ihtiyatlılık” kavramından hareketle söz konusu tutarlar için karşılık ayırıp gider yazmıştır. Buna göre 31.12.2005 itibariyle oluşan mali tablolar aşağıdaki gibidir⁸.

Tablo 14:
Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi
01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait
Kar Zarar Tablosu (YTL)

Gelirler		200.000,00
Giderler	(60.000,00)	
Şüpheli Alacak Gideri	(45.000,00)	(105.000,00)
VÖK		95.000,00
Vergi (%30)		(37.500,00)
Net Kar		57.500,00

Tablo 15:
Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi
31.12.2005 İtibariyle Hesaplanan Vergi Tablosu

Vergi Öncesi Kar	95.000,00
+ İlaveler	30.000,00
- İndirimler	0,00
Vergi Matrahı (Mali Kar)	125.000,00
Hesaplanan Vergi (%30)	37.500,00

⁸ Tüm diğer değişkenler sabit kabul edilmiştir.

Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi'nin kar zarar tablosuna baktığımızda Vergi Öncesi Kar rakamının 95.000,00 YTL olduğu, hesaplanan verginin ise 37.500,00 YTL olduğu görülmektedir. Tablo 15'de yer alan vergi hesabına bakıldığında ise ilaveler satırında 30.000,00 YTL'lik bir tutarın olduğu görülmektedir. VUK 323. maddesine göre bir alacağın şüpheli alacak sayılıp gider yazılabilmesi için vadesi geldiği halde tahsil edilememiş olması sebebiyle dava açılmış olması ya da icraya verilmiş olması gerekmektedir. Oysa D&F Perakendecilik A.Ş.'den olan 30.000,00 YTL tutarındaki alacağın vadesi henüz gelmemiştir. Dolayısıyla da dava veya icra takibi söz konusu değildir. Veli Bey bu tutar için ihtiyatlılık kavramından hareketle karşılık ayırıp gider yazmıştır. Yani Veli Bey tarafından gider kaydedilen 30.000,00 YTL'lik alacak vergi uygulamaları açısından henüz gider niteliği taşımamaktadır. Bu nedenle de vergi hesabında ilave bir kalem olarak dikkate alınmalıdır. Buna göre Aktif Tekstil San. Ve Tic. Ltd. Şti.'nin 31.12.2005 tarihli bilançosu ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 16:
Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi
31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL)

<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	
Kasa	10.000,00	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal	
Banka	65.000,00	Yükümlülükler	37.500,00
Ticari Alacaklar	10.000,00	KVYK Toplamı	37.500,00
Şüpheli Alacaklar	45.000,00		
Şüp. Alacak Karşılığı	(45.000,00)	<u>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	0,00
Stoklar	120.000,00	UVYK Toplamı	0,00
Dönen Varlıklar Toplamı	205.000,00		
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Özkaynaklar</u>	
Demirbaşlar	50.000,00	Öz Sermaye	150.000,00
Birikmiş Amortisman	(10.000,00)	Dönem Karı	57.500,00
Duran Varlıklar Toplamı	40.000,00	Özkaynaklar Toplamı	207.500,00
Varlıklar Toplamı	245.000,00	Kaynaklar Toplamı	245.000,00

Şayet Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi SPK Kanunu'na tabii olsaydı veya Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre kayıtlarını tutsaydı bu durumda oluşacak finansal tablolar şu şekilde olacaktı.

Tablo 17:
Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi
01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait
Kar Zarar Tablosu (YTL)
(UMS'ye Göre)

Gelirler		200.000,00
Giderler	(60.000,00)	
Şüpheli Alacak Gideri	(45.000,00)	(105.000,00)
VÖK		95.000,00
Vergi (%30)		(28.500,00)
Net Kar		66.500,00

Tablo 18:
Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi
31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL)
(UMS'ye Göre)

<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	
Kasa	10.000,00	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal	
Banka	65.000,00	Yükümlülükler	37.500,00
Ticari Alacaklar	10.000,00	KVYK Toplamı	37.500,00
Şüpheli Alacaklar	45.000,00		
Şüp. Alacak Karşılığı	(45.000,00)	<u>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	<u>0,00</u>
Stoklar	120.000,00	UVYK Toplamı	0,00
Ertelenmiş Vergi Alacağı	9.000,00		
Dönen Varlıklar Toplamı	214.000,00		
		<u>Özkaynaklar</u>	
<u>Duran Varlıklar</u>		Öz Sermaye	150.000,00
Demirbaşlar	50.000,00	Dönem Karı	66.500,00
Birikmiş Amortisman	(10.000,00)	Özkaynaklar Toplamı	216.500,00
Duran Varlıklar Toplamı	40.000,00		
Varlıklar Toplamı	254.000,00	Kaynaklar Toplamı	254.000,00

Yukarıda Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi'ne ait iki farklı türde mali tablo bulunmaktadır (Tablo 14-16 ve Tablo 17-18). Esasen her iki finansal tablo arasındaki farklılık daha öncede belirttiğimiz gibi temel muhasebe kavramları ile vergi uygulamaları arasındaki uyumsuzluktan kaynaklanmaktadır. Türk vergi kanunlarında şüpheli alacaklara ilişkin yer alan düzenlemeler ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarına aykırı hareket etmektedir. Burada kanunlar tarafından dikkate alınan unsur işle ilgili olan bir alacağın vadesinin geldiği halde tahsil edilememiş olması sebebiyle dava açılmış olması ya da icraya verilmiş olmasıdır.

Daha basit bir anlatımla, söz konusu alacak için karşılık ayırıp gider yazabilmek için borçlu tarafa borcundan dolayı dava açmak veya icraya vermek gerekmekte aksi takdirde yapılan gider kaydı geçici bir süre (alacağın vadesi gelip tahsil edilememesi ve dava açılmasına ya da icraya verilmesine kadar) için Türk vergi mevzuatı tarafından gider olarak dikkate alınmamaktadır.

Örneğimize dönecek olursak, Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi'nin 2005 yılı içerisindeki şüpheli alacak gideri ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramları dikkate alındığında 45.000,00 YTL iken, vergi uygulamalarına göre 15.000,00 YTL'dir. Yukarıda da değinildiği üzere bu farkın sebebi henüz vadesi gelmeyen ve dolayısıyla da henüz dava veya icra konusu yapılmamış bir alacağın gider kaydının yapılmasına rağmen vergi kanunlarının söz konusu alacağın gider kaydını henüz kabul etmemesindendir.

Vergi kanunları, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde belirtildiği üzere “hüküm ifade etmektedir”. Yani muhatabları tarafından ilgili madde veya maddelere uyulması zorunludur. Dolayısıyla da Aktif Tekstil San. Ve Tic. Ltd. Şti. muhasebe sorumlusu Veli Bey'in VUK'nun 323. maddesindeki şartları henüz sağlamadan gider kaydını yaptığı, D&F Perakendecilik A.Ş.'den olan 30.000,00 YTL'lik tahsil edilemez duruma düşmüş olan alacak 2005 yılı içerisinde vergi kanunları açısından gider olarak dikkate alınmamakta bu nedenle de söz konusu tutar vergi hesabında matraha ilave edilmektedir. Yani vergi kanunları aslında bu dönemin gideri olarak kesinleşen 30.000,00 YTL'lik tutarı gider olarak değerlendirmemektedir. Bu nedenle de Aktif Tekstil San. Ve Tic. Ltd. Şti. 2005 faaliyet dönemi için ihtiyatlılık kavramı dikkate alınarak hesaplanan 28.500,00 YTL tutarındaki vergiden 9.000,00 YTL daha fazla bir vergi verecektir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde eksik ödenecek bir vergi farkı oluşturduğundan (söz konusu alacağın 30.01.2006 tarihi itibarıyla vadesi geleceğinden ve bu tarih itibarıyla hala tahsil edilememesi durumunda dava veya icra konusu yapılabileceğinden ötürü) bilançonun “Varlıklar” bölümünün “Dönen Varlıklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında raporlanmaktadır.

3.3.2. MENKUL KIYMET DEĞER AZALIŞ GİDERİ VE ERTELENMİŞ VERGİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesinde menkul kıymetlerin ne şekilde değerlendirilmesi gerektiğinin hüküm altına alındığına önceki bölümlerde değinmiştik.

İşletmeler ihtiyatlılık kavramından hareketle, ellerinde tuttıkları borsaya kayıtlı hisse senetleri ve yatırım fonları için borsada oluşan cari piyasa değerleri üzerinden değerlendirme yapmakta ve oluşan değerlendirme farklılıklarına göre gelir ya da gider kaydı yapabilmektedirler. Yapılan bu gelir ya da gider kaydı önceki bölümlerimizde de değinildiği üzere VUK hükümlerine aykırı olduğundan ve vergisel açıdan henüz kesinleşmediği için kabul edilmemekte ve ertelenmiş vergiyi doğurmaktadır.

Aşağıda fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılım belgelerinin değerlendirilmesine ilişkin bir örnek yer almaktadır.

Örnek 4: Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti.'nin 31.12.2005 tarihi itibarıyla portföyünde bir bankadan 05.12.2005 tarihinde satın almış olduğu 5.000.000 nominal değerli, toplam maliyeti 52.615,00 YTL olan A Tipi Likit Fon bulunmaktadır. 31.12.2005 cari fiyatı ile değerlendirildiğinde fonun değeri 50.000,00 YTL'ye düşmüş ve firma yetkilileri tarafından ihtiyatlılık kavramından hareketle 2.615,00 YTL'lik Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı ayrılmış ve ilgili gider hesaplarına intikal ettirilmiştir. Ancak söz konusu bankadan alınan Fon Portföy Değeri Tablosu'na bakıldığında fonun %64,19'unun Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluştuğu görülmüştür.

Tablo 19:
Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti.
01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait
Kar Zarar Tablosu (YTL)

Gelirler		150.000,00
Giderler	27.385,00	
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Gideri	2.615,00	(30.000,00)
VÖK		120.000,00
Vergi (%30)		(36.784,50)
Net Kar		83.215,50

Tablo 20:
Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti.
31.12.2005 İtibariyle Hesaplanan Vergi Tablosu

Vergi Öncesi Kar	120.000,00
+ İlaveler	2.615,00
- İndirimler	0,00
Vergi Matrahı (Mali Kar)	122.615,00
Hesaplanan Vergi (%30)	36.784,50

VUK'nun 279. maddesine bakıldığında fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılım belgelerinin alış bedelleri ile değerlendirilmesinin hüküm altına alındığı görülmektedir. Oysa burada söz konusu yatırım fonunun değerlendirme günü itibariyle %64,19'unun hisse senetlerinden oluştuğu görülmektedir. Başka bir ifade ile Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti.'nin ayırmış olduğu "Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı" ve "Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Gideri" hesabına intikal ettirilmiş bulunan 2.615,00 YTL'lik tutar henüz vergi kanunları açısından gider olarak nitelendirilmemektedir. Çünkü vergi kanunları açısından söz konusu gider henüz kesinleşmemiştir. Ne zaman söz konusu A Tipi Likit Fon firma portföyünden çıkarılırsa ve satış işlemi sonunda satış zararı elde edilirse işte o zaman vergi kanunları açısından kabul edilebilir bir gider meydana gelmiş olacaktır.

Görüldüğü gibi burada oluşan gider vergi kanunları açısından henüz tanınmayıp daha sonraki zamanlara ertelenmekte iken ihtiyatlılık kavramı gereği ayrılması zorunlu olan bir karşılık ve gider kaydı söz konusudur. Yani 2.615,00 YTL tutarındaki "Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Gideri" vergi hesabında ilave bir

kalem olarak dikkate alınmalıdır. Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti.'nin 31.12.2005 tarihli bilançosu ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 21:
Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti.
31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL)

<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	
Kasa	15.000,00	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal	
Banka	65.000,00	Yükümlülükler	36.784,50
Menkul Kıymetler	52.615,00	KVYK Toplamı	36.784,50
Menkul Kıymet Değer			
Düşüklüğü Karşılığı	(2.615,00)	<u>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	0,00
Ticari Alacaklar	50.000,00	UVYK Toplamı	0,00
Dönen Varlıklar Toplamı	180.000,00		
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Özkaynaklar</u>	
Demirbaşlar	50.000,00	Öz Sermaye	100.000,00
Birikmiş Amortisman	(10.000,00)	Dönem Karı	83.215,50
Duran Varlıklar Toplamı	40.000,00	Özkaynaklar Toplamı	183.215,50
Varlıklar Toplamı	220.000,00	Kaynaklar Toplamı	220.000,00

Şayet Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti. SPK Kanunu'na tabii olsaydı veya Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre kayıtlarını tutsaydı bu durumda oluşacak finansal tablolar şu şekilde olacaktı.

Tablo 22:
Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti.
01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait
Kar Zarar Tablosu (YTL)
(UMS'ye Göre)

Gelirler		150.000,00
Giderler	27.385,00	
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Gideri	2.615,00	(30.000,00)
VÖK		120.000,00
Vergi (%30)		(36.000,00)
Net Kar		84.000,00

Tablo 23:
Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti.
31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL)
(UMS'ye Göre)

<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	
Kasa	15.000,00	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal	
Banka	65.000,00	Yükümlülükler	36.784,50
Menkul Kıymetler	52.615,00	KVYK Toplamı	36.784,50
Menkul Kıymet Değer			
Düşüklüğü Karşılığı	(2.615,00)	<u>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	0,00
Ertelenmiş Vergi Alacağı	784,50	UVYK Toplamı	0,00
Ticari Alacaklar	50.000,00		
Dönen Varlıklar Toplamı	180.784,50		
		<u>Özkaynaklar</u>	
<u>Duran Varlıklar</u>		Öz Sermaye	100.000,00
Demirbaşlar	50.000,00	Dönem Karı	84.000,00
Birikmiş Amortisman	(10.000,00)	Özkaynaklar Toplamı	184.000,00
Duran Varlıklar Toplamı	40.000,00		
Varlıklar Toplamı	220.784,50	Kaynaklar Toplamı	220.784,50

Görüldüğü gibi ihtiyatlılık kavramı dikkate alındığında 2.615,00 YTL “Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Gideri” oluşurken, vergi uygulamalarına göre böyle bir giderden bahsedebilme olanağı bulunmamaktadır. Yani vergi uygulamaları aslında bu dönemin gideri olan 2.615,00 YTL’yi gider olarak kabul etmemektedir. Bu nedenle de Deniz Danışmanlık Ve Eğitim Ltd. Şti. 2005 faaliyet dönemi için ihtiyatlılık kavramından hareketle hesaplanan 36.000,00 YTL’lik vergiden 784,50 YTL daha fazla bir vergi verecektir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde indirilecek bir vergi farkı oluşturduğundan bilançonun “Varlıklar” bölümünün “Dönen Varlıklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında raporlanmaktadır.

3.3.3. TÜREV ÜRÜNLERE İLİŞKİN GİDER TAHAKKUKLARI VE ERTELENMİŞ VERGİ

Türev ürünler hakkında genel bilgi önceki bölümlerimizde verildiğinden bu bölümde sadece ertelenmiş vergi açısından değerlendirme yapılmıştır.

Türev işlemlerde, kar ya da zarar, işlemlerin vade tarihinde hesaplanmakta ve ilgili gelir veya gider hesaplarına intikal ettirilmektedir.

İşletmeler dönemsellik ve tahakkuk ilkelerinden hareketle henüz vadesi gelmemiş bulunan türev işlemleri için gider tahakkuku yapabilmektedirler. Ancak söz konusu gider tahakkukları vergi kanunları açısından henüz gerçekleşmemiş bir gider niteliği taşıdığından ilgili olduğu hesap dönemi içerisinde gider olarak dikkate alınmayıp vergi matrahına ilave edilecektir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde indirilecek bir vergi farkı oluştuğundan bilançonun “Varlıklar” bölümünün “Duran Varlıklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında raporlanmaktadır.

3.3.4. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI VE ERTELENMİŞ VERGİ

1475 sayılı İş Kanunu’nun günümüz ihtiyaçlarını karşılayamaması nedeniyle 4857 sayılı yeni İş Kanunu hazırlanarak 22.05.2003 tarihinde kabul edilmiş, 10.06.2003 tarihli ve 25134 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 4857 sayılı kanunla, 1475 sayılı kanunun kıdem tazminatına ilişkin 14. maddesi dışındaki tüm maddeleri de yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle, yeni bir düzenleme yapılncaya kadar kıdem tazminatına ilişkin uygulama aynen devam ettirilecektir.

Buna göre kıdem tazminatı, söz konusu kanunda düzenlenen fesih hallerinde en az bir yıllık çalışma süresi bulunan işçiye veya işçinin vefat etmesi halinde kanuni mirasçılara işveren tarafından işçinin çalışma süresi ve bir aylık maaşı esas alınarak hesaplanıp ödenmesi gereken bedeli ifade etmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 288. maddesinde karşılık kavramı tanımlanmıştır. Buna göre;

“Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.”

Yine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinin 3 numaralı bendinde;

“... İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların...”

gider olarak kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu açısından işletmelerin kıdem tazminatı karşılığı ayırma zorunluluğu bulunmamaktadır. Zira işçi ile işveren arasında mevcut olan hizmet sözleşmesi İş Kanunu’nda sayılan fesih hallerine uygun olarak sona ermeden ve kıdem tazminatı ödemesine işçinin hak kazandığı tespit edilmeden, bunun işveren açısından “hasıl olan veya husulü beklenen” bir borç niteliği taşıdığı söylenemez. Ancak kıdem tazminatı karşılığının ayrılması ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarının bir gereğidir. Karşılığın ayrılmasını gerektiren durumun ortaya çıktığı hesap döneminin giderlerinin doğru bir biçimde belirlenerek işletmenin varlık ve borçlarının doğru bir biçimde ve tam olarak gösterilmesini sağlamaktadır. Oysa ki Gelir Vergisi Kanunu’nun yukarıda kanundan aynen aktarılan 40. maddesinin 3 numaralı bendinden de anlaşılabileceği gibi, vergi kanunları bu giderleri muhtemel olarak doğdukları dönemde değilde kesin olarak belirlenip ödenmesinden sonra gider olarak kabul etmektedir.

Bu nedenle kıdem tazminatı karşılığı ayrıldığı hesap döneminde vergisel açıdan gider olarak tanınmayıp ticari kardan mali kara ulaşılırken “ticari kara ilave edilecek gider ve indirimler” olarak dikkate alınmalıdır. Böylece işletmenin kayıtlarında mevcut olan bir gider unsuru vergisel açıdan henüz tanınmadığından içinde bulunulan hesap döneminde ayrılan karşılığa tekabül eden vergi kadar fazla bir vergi ödenecektir. Fakat karşılığın ayrıldığı hesap döneminde ödenen “fazla vergi”nin kıdem tazminatının fiilen ödeneceği hesap döneminde ortadan kalkacağı

açıktır. Bu durumda karşılığın ayrıldığı hesap döneminde ödenen fazla vergi gelecek dönemlerde indirilecek bir vergi farkı oluşturduğundan bilançonun “Varlıklar” bölümünün “Duran Varlıklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında raporlanmalıdır.

Daha önceki hesap dönemlerinde ayrılan ve ticari açıdan gider olarak kayıtlara alınan kıdem tazminatının fiilen ödenmesi durumunda muhasebe kayıtları açısından tekrar gider yazılması söz konusu olmayacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken şey ticari kardan mali kara ulaşılırken “ticari kara ilave edilecek gider ve indirimler” olarak dikkate alınarak vergilendirilen kıdem tazminatının vergisel açıdan artık gider olarak tanındığı ve bu nedenle de ticari kardan mali kara ulaşılırken “ticari kardan indirimler” olarak dikkate alınarak daha önceden vergilendirilen bir tutarın artık vergilendirilmeyeceğidir.

3.3.5. DİĞER KARŞILIKLAR VE ERTELENMİŞ VERGİ

İşletmelerin çeşitli risklere karşı ayırmış oldukları ve mahiyeti bakımından kıdem tazminatı karşılığına benzeyen bir takım karşılıkların bulunduğu gözlemlenmektedir. Örneğin; ikramiye karşılığı, kullanılmayan izin günleri karşılığı, aleyhte açılan dava karşılıkları gibi.

Söz konusu karşılıklar temel muhasebe kavramlarından ihtiyatlılık kavramı gereği ayrılan ancak vergi kanunları açısından ödenmediği müddetçe gider kabul edilmeyen nitelik taşımaktadırlar.

Bu nedenle tıpkı kıdem tazminatı karşılığında olduğu gibi söz konusu karşılıklar ayrıldığı hesap döneminde vergisel açıdan gider olarak tanınmayıp ticari kardan mali kara ulaşılırken “ticari kara ilave edilecek gider ve indirimler” olarak dikkate alınmalıdır. Böylece işletmenin kayıtlarında mevcut olan bir gider unsuru vergisel açıdan henüz tanınmadığından içinde bulunulan hesap döneminde ayrılan karşılığa tekabül eden vergi kadar fazla bir vergi ödenecektir. Fakat karşılığın ayrıldığı hesap döneminde ödenen fazla vergi, karşılığın fiilen ödeneceği hesap döneminde ortadan kalkacaktır. Bu durumda karşılığın ayrıldığı hesap döneminde

ödenen fazla vergi gelecek dönemlerde indirilecek bir vergi farkı oluşturduğundan bilançonun “Varlıklar” bölümünün “Duran Varlıklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında raporlanmalıdır.

3.3.6. ÖDENECEK SSK PRİMLERİ VE ERTELENMİŞ VERGİ

İşverenler, bir ay içinde çalıştırdıkları sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendilerine ait prim tutarlarını da bu tutara ilave ederek en geç ertesi ayın sonuna kadar Sosyal Sigortalar Kurumu’na (SSK) ödemeye mecburdurlar.

Sosyal Sigortalar Kurumu’na fiilen ödenmeyen SSK primleri, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu 80. maddesi uyarınca Gelir ve Kurumlar Vergisi’nin saptanmasında gider olarak kabul edilmemektedirler.

Dönemsellik ve tahakkuk kavramlarına göre hesaplanan SSK primleri kanunda belirtilen süreler içerisinde ödenmese dahi işletmenin bir gideridir. Ancak vergi kanunları açısından fiilen ödenmeyen primler mali karın tespitinde matraha ilave edilmesi gereken unsurlar arasında yer almaktadır.

Bir başka ifade ile işletme açısından aslında bu dönemin gideri olan bir unsur, vergi kanunları açısından ilerki dönemlerde tanınacak bir gider unsuru olduğundan ilgili olduğu hesap dönemi içerisinde gider olarak dikkate alınmayıp matraha ilave edilerek vergilendirilecektir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde indirilecek bir vergi farkı oluştuğundan bilançonun “Varlıklar” bölümünün “Duran Varlıklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında raporlanacaktır.

3.3.7. VERGİ ORANLARINDAKİ FARKLILIKLAR VE ERTELENMİŞ VERGİ

Vergi oranlarındaki farklar nedeniyle oluşan geçici farklar, geçmiş yıllarda vergi oranlarının içinde bulunan dönemin vergi oranlarından daha az olması ve vergi oranlarının daha düşük olduğu bu dönemlerde dağıtılmayıp yedek akçeler

içinde bekletilen geçmiş yıllar karlarının üzerindeki vergi yükünün, bu karların dağıtılması sırasında vergiye tabi tutulması ile ortaya çıkmaktadır. Dönemsellik kavramına göre vergi oranlarındaki artış nedeniyle tahakkuk eden bu vergilerin bu tarihte karşılık yoluyla muhasebeye intikal ettirilmesi gerekmektedir⁹.

Ancak vergi kanunları açısından, söz konusu geçmiş yıl karlarının ortaklara fiilen dağıtımı yapılmadan bunlar üzerinden hesaplanarak karşılık ayrılıp gider yazılan vergiler, karşılığın ayrıldığı dönemde değil, fiilen ödemenin yapıldığı dönemde gider olarak kabul edilmektedir.

Bir başka ifade ile işletme açısından cari hesap döneminde gider olarak dikkate alınan bu vergiler vergi kanunları açısından gelecek dönemlerde gider olarak tanınmaktadır. Bu durum indirilebilir bir vergi farkı oluşturmakta yani ertelenmiş bir vergi alacağı meydana gelmektedir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde eksik ödenecek bir vergi farkı oluşturduğundan bilançonun “Varlıklar” bölümünün “Duran Varlıklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında raporlanması gerekmektedir.

3.3.8. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ GİDERİ VE ERTELENMİŞ VERGİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 274. maddesine göre stoklar maliyet bedeliyle değerlendirilir. Ancak mevcut stokların yangın, deprem ve su basması gibi afetler ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli bir azalış olması durumunda veya piyasa fiyatlarında meydana gelen önemli azalmalar neticesinde aynı kanunun 278. maddesine göre emsal bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

UMS’ye göre ise yukarıda sayılan hallerde söz konusu stoklar için, ihtiyatlılık, dönemsellik ve tahakkuk kavramlarından hareketle, değer düşüklüğü karşılığı ayrılması öngörülmektedir.

⁹ Günel, a.g.e., s.25.

UMS'ye göre ayrılan bu karşılığın vergilendirilebilir kardan düşülebilmesi vergi dairesinden alınacak izne bağlı olduğu için vergilendirilebilir kardan indirilme dönemi ile karşılık ayrıldığı dönem farklılaşabilmektedir.

Bu nedenle işletmelerin UMS uyarınca ayırdıkları karşılıkları mali karın tespiti aşamasında VUK hükümleri doğrultusunda yeniden ele almaları gerekmekte ve bunun sonucunda VUK hükümlerine göre fazla veya eksik ayrılan karşılık rakamlarını ilave veya indirim olarak dikkate almaları gerekmektedir.

Vergi kanunları, söz konusu değer düşüklüğünü, tutarının kesin olarak saptanmasından sonra gider olarak kabul ettiğinden yine burada ertelenmiş bir geçici fark ortaya çıkabilmektedir.

Değer düşüklüğü tutarının kesin olarak saptanması ise vergi idaresi tarafından verilecek bir takdir komisyonu kararına bağlı bulunmaktadır. Bir başka ifade ile takdir komisyonu kararı olmadan işletme tarafından ayrılan ve gider yazılan değer düşüklüğü tutarının vergi kanunları açısından gider olarak kabul edilmesi söz konusu değildir.

3.3.9. GARANTİ KARŞILIKLARI VE ERTELENMİŞ VERGİ

Garanti karşılık giderleri, şirketlerin üretim ve satışını gerçekleştirdikleri mallar için yaptıkları tamir-bakım masrafları, yetkili servislerin garanti kapsamında müşteriden bedel almaksızın yaptıkları işçilik ve malzeme giderleri, şirketlerce üstlenilen ilk bakım giderleri ile hasılatı cari yıla gelir olarak kaydedilen ürünlere ilişkin müteakip yıllarda söz konusu olabilecek geri dönüş ve tamir seviyelerinin geçmiş verilerden kaynaklanan tahminleri sonucu kaydedilir.

Bir başka ifade ile söz konusu karşılıkların ayrılması, ihtiyatlılık kavramının bir gereği olarak, gerçekleşmesi muhtemel giderler için yani henüz oluşup oluşmayacağı belli olmayan bir takım giderler için önceki hesap dönemlerindeki sonuçlardan hareketle olmaktadır.

Bu nedenle vergi kanunları açısından söz konusu giderlerin, işletme açısından karşılık ayrılıp gider yazıldıkları hesap döneminde kabul edilebilmesi mümkün değildir. Söz konusu giderlerin vergi kanunları açısından fiilen gerçekleştikleri dönemlerde gider olarak tanınabilmesi mümkündür. Bir başka ifade ile garanti giderleri garanti talepleri ödenmediği sürece gider yazılamaz.

3.3.10. GENEL KREDİ KARŞILIKLARI VE ERTELENMİŞ VERGİ

30.06.2001 tarih ve 24448 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankalarca Karşılık Ayrılacak Kredilerin ve Diğer Alacakların Niteliklerinin Belirlenmesi ve Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik”te bankalarca ayrılacak özel ve genel olmak üzere iki tür karşılık uygulaması öngörülmektedir.

Genel kredi karşılıkları, belirli varlıkların toplamı üzerinden, tutarı tam olarak saptanamayan ancak ileride gerçekleşebileceği varsayılan risklerin telafisi için ayrılması gereken bir karşılık niteliği taşımaktadır.

Yönetmeliğin 7. maddesinin 2. bendi uyarınca; bankaların standart nitelikli nakdi kredileri ve yakın izlemedeki nakdi kredilerinin toplamının % 0,5’i, teminat mektupları, aval ve kefaletleri ile diğer gayrinakdi kredileri toplamının %0,1’i oranında genel karşılık ayırma zorunluluğu bulunmaktadır.

4389 Sayılı Bankalar Kanunu’nun 11. maddesinin 12. fıkrasında bankalar tarafından ayrılan özel karşılıkların tamamının ayrıldıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edileceği belirtilmiş ancak aynı fıkrafta ayrılan genel kredi karşılıklarının kurumlar vergisi matrahından indirilebileceğine ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Dolayısıyla, bankalar tarafından ayrılan genel kredi karşılıkları kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

3.4. MALİ AÇIDAN CARİ HESAP DÖNEMİNDE, İŞLETME TARAFINDAN SONRAKİ HESAP DÖNEMLERİNDE TANINAN GİDER UNSURLARI

3.4.1. AMORTİSMAN GİDERLERİ VE ERTELENMİŞ VERGİ

Amortisman, Fransızca’da “amortir” sözcüğünden türemiştir. Amortir’in kökeni ise “de mort” ölüm sözcüğüdür. Tesirini azaltmak, yatıştırmak, bir rantı ya da bir borcu bölümleyerek ödemek suretiyle bitirmek, ticari ya da sınai bir işletmenin bir duran varlığını yenilemek ya da bu iş için alınan borcu ödemek için gerekli tutarı yıllık olarak bir kenara koymak anlamına gelmektedir.

Türkçe’de ise “eskime payı” veya “aşınma payı” biçiminde kullanılmasına rağmen eskime ve aşınma sözcükleri amortisman sözcüğünün anlamını tam olarak kapsamadığından ve “bölümlere ayırarak bitirmek, son vermek, ödemek” anlamlarının yerini tam olarak tutamadığından yaygın olarak amortisman sözcüğü kullanılmaktadır.

Muhasebe ve finansman açısından amortismanın tanımı ise; sabit kıymetlerin, kullanılacağı zaman süreci içinde değerlerinin bölümlere ayrılması, değerlerinin saptanması, değer kayıplarının maloluşa yansıtılması ve kaynak yaratarak sabit kıymetlerin yenilenmesine olanak sağlamak üzere değerlerinin azaltılması ve sona erdirilmesidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 313. maddesi amortisman mevzuuna şu şekilde açıklık getirmektedir;

“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında; *“Değeri (364 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2007’den itibaren) 560,00 YTL’yi aşmayan alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.”* hükmü yer almaktadır.

Yukarıda kanundan aynen aktarılan maddeye göre bir iktisadi varlığın işletme içerisinde bir sabit kıymet olarak değerlendirilebilmesi için söz konusu iktisadi varlığın değerinin 560,00 YTL’yi aşması ve işletme içerisinde bir yıldan fazla kullanılmak amacıyla alınması gerekmektedir.

Yine Vergi Usul Kanunu’nun ilgili kısımları incelendiğinde amortisman yöntemi olarak temel iki yöntemin bulunduğu, bunlardan birinin “Normal Amortisman Yöntemi” bir diğerinin ise “Azalan Bakiyeler Yöntemi” olduğu görülmektedir¹⁰. Sabit kıymet olarak nitelendirilen bir iktisadi varlık için bu iki yöntemden hangisinin seçileceği işletme yönetimine bırakılmış ancak bazı sınırlamalar getirilmiştir. VUK’nun mükerrer 320. maddesine göre;

“...Bir iktisadi varlık üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez.

Bir iktisadi varlık üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir...”

Söz konusu iktisadi varlıklar için uygulanacak amortisman oranları ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. 01.01.2004 tarihinden itibaren işletmenin varlıkları içerisine dahil olan iktisadi varlıklar için 28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan VUK 333 Sıra No’lu Genel Tebliğ ile 24.08.2004 tarih ve 25563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan VUK 339 Sıra No’lu Genel Tebliğlerde

¹⁰ Adı geçen amortisman yöntemleri bu tezin ana konusunu oluşturmadığından burada ayrıntılı olarak anlatılmayacaktır. Amortisman yöntemleri hakkında daha ayrıntılı bilgi için bakınız ; Oktay Güvemli, Amortisman Ve Uygulamaları-Vergi Hukuku, Muhasebe Ve Finansman Açısından, Çağlayan Kitabevi, İstanbul, 1989.

yer alan amortisman oranları ve faydalı ömürleri üzerinden amortisman ayrılmaya başlanmıştır. Ancak uygulanacak amortisman oranı %50'nin üzerinde olamayacaktır.

VUK 320. maddesine göre;

“Amortisman süresi, iktisadi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı uygulanan nispete bölünür.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin 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.”

Bir başka ifade ile sabit kıymet konusu olan iktisadi varlık ne olursa olsun (binek otomobil hariç) ve yılın hangi döneminde işletmenin varlıkları içerisine dahil olursa olsun ayrılacak olan amortisman gideri tam yıllık olmalıdır. Sadece binek otomobillerde “Kıst Amortisman” olarak tabir edilen ve (yıllık amortisman*kalan ay sayısı / 12) şeklinde aylık amortisman hesaplaması yapılmaktadır.

Dönemsellik kavramına göre ise aynı hesap dönemine ait hasılat, gelir ve karların yine aynı hesap döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması gerekmekte, yani sabit kıymet konusu olan iktisadi varlık için ayrılacak olan amortisman gideri söz konusu varlığın işletmenin varlıkları içerisine dahil olduğu dönem (ay kesri) dikkate alınarak hesaplanabilmektedir. Aksi takdirde dönemsellik ilkesine aykırı davranılarak aynı hesap dönemine ait olmayan gelir ve giderlerin karşılaştırılmasına sebebiyet verilebilecektir.

Buraya kadar genel anlamda amortisman giderlerine, VUK açısından ve UMS açısından işletmeler tarafından bir iktisadi varlık için nasıl amortisman gideri ayrılması gerektiğine değindik. Şimdide VUK ve UMS arasında amortisman konusundaki farklılıklara karşılaştırmalı bir tablo aracılığıyla değinelim.

Tablo 24: Amortisman Uygulamalarında Ertelenmiş Vergi Farkları

UMS	VUK
Dönemsellik ilkesinden hareketle sabit kıymet konusu olan iktisadi varlık için ayrılacak olan amortisman gideri söz konusu varlığın işletmenin varlıkları içerisine dahil olduğu dönem (ay kesri) dikkate alınarak hesaplanmaktadır.	Ayrılacak olan amortisman gideri tam yıllık olmalıdır. (Binek otomobiller hariç)
Faydalı ömür esasına göre amortisman ayrılır. Buna göre işletmenin o varlıktan yararlanmayı beklediği süre veya o varlıktan elde edilmesi beklenen üretim miktarı dikkate alınır. Yani işletme tarafından serbestçe belirlenir.	Amortisman oranları VUK 333 ve VUK 339 no'lu Genel Tebliğdeki oranlarla birebir örtüşmelidir.
UMS'ye göre bir varlığın maliyeti, varlığın edinimi veya inşası için işletmenin katlandığı nakit ve nakit benzerlerinin tamamını ifade etmektedir. Yani VUK'da olduğu gibi belirli bir tutarı aşmayan varlıkların amortismanına tabi tutulmadan doğrudan gider yazılacağına dair bir düzenleme bulunmamaktadır.	VUK 313. maddeye göre değeri (01.01.2007'den itibaren) 560,00 YTL'yi aşmayan varlıklar amortismanına tabi tutulmadan doğrudan gider yazılmaktadır.
UMS 16'ya göre, bir varlık değişik yöntemler ile amorti edilebilir. Bu yöntemler normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarını baz alan yöntemlerdir. Ancak diğer amortisman yöntemleri de kullanılabilir ¹¹ . Uygulanacak olan yöntem varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece tutarlı olarak uygulanır.	Üç çeşit amortisman yöntemi vardır. Bunlar normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve fevkalade amortisman yöntemidir. Fevkalade amortisman yöntemi amortismanına tabi varlıkların birtakım sebeplerden dolayı değerini yitirmesi, kullanılamaz hale gelmesi vb... nedenlerle Maliye Bakanlığı'ndan gerekli izinler alındıktan sonra uygulanabilmektedir.
UMS 16'ya göre, varlıkların faydalı ömürleri asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlığın beklenen faydalı ömrü önceki tahminlerden farklılık gösteriyorsa cari ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman oranları düzeltilir.	Amortisman oranlarında herhangi bir değişiklik yapılmaz.

¹¹ Kullanılabilecek diğer amortisman yöntemleri için bkz. Oktay Güvemli a.g.e.

Tablo 24'ün Devamı: Amortisman Uygulamalarında Ertelenmiş Vergi Farkları

UMS	VUK
UMS 16'ya göre, amortisman yöntemleri asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlıkların beklenen ekonomik faydalarının kullanım biçiminde, belirgin değişiklikler gözlemlendiği zaman, uygulanan yöntem kullanıma biçimini yansıtmak üzere değiştirilir. Farklılık söz konusu ise cari ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman tutarları düzeltilir.	Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş yapılabilir.

Yukarıdaki tabloda yer alan farklılıkların tamamı ertelenmiş geçici vergi farklarının oluşmasına sebebiyet vermekte ancak bu farklar ileriki hesap dönemlerinde kendiliğinden ortadan kalkmaktadır.

Aşağıda ertelenmiş vergi farklarının oluşumuna ilişkin basit düzeyde bir örnek yer almaktadır. Örnek; VUK'a göre tam yıllık ayrılması gereken amortisman giderine karşılık, dönemsellik kavramına göre ayrılması gereken amortisman gideri konusunu ele almaktadır.

Örnek 5: Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi sahiplerinden Ahmet Ulus işe alacağı yeni bir eleman için gerekli olan bazı demirbaşları almaya karar vermiş ve 01.01.2005 tarihinde 600,00 YTL'ye bir çalışma masası, 2.850,00 YTL'ye tam donanımlı bir bilgisayar ve 530,00 YTL'ye tekerlekli bir çalışma sandalyesi almıştır.

İşletmenin yazıcılarından birinin bozulması üzerine Ahmet Ulus 01.12.2005 tarihinde ise 985,00 YTL'ye bir adet yazıcı almıştır.

Beta Yazılım Şirketi'nin muhasebe sorumlusu İrfan Bey, Ahmet Bey'in 2005 yılı içerisinde yeni almış olduğu bu demirbaşlara 31.12.2005 itibariyle amortisman ayırıp bu tutarı defterlerine amortisman gideri olarak kaydedecektir. Bunun için İrfan Bey ilk olarak söz konusu iktisadi varlıkların kanuni sınırlar içerisinde sabit kıymet

olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğini sorgulamış¹² ve tamamının sabit kıymet olarak değerlendirilip amortisman ayrılması gerektiğine kanaat getirmiştir. Daha sonra ise VUK 333 ve 339 Sıra No'lu Genel Tebliğlerde yer alan amortisman oranları ve faydalı ömürleri dikkate alması gerektiğini bildiğinden adı geçen tebliğlerden yararlanarak aşağıda yer alan tabloyu oluşturmuştur.

Tablo 25: Amortisman Oranlarını Gösteren Tablo

Sıra No	Demirbaş Adı	Değeri (YTL)	Faydalı Ömrü	Amortisman Oranı
1	Çalışma Masası	600,00	5 yıl	%20
2	Bilgisayar	2.850,00	4 yıl	%25
3	Tekerlekli Sandalye	530,00	5 yıl	%20
4	Yazıcı	985,00	4 yıl	%25

İrfan Bey oluşturmuş olduğu bu tabloya göre tüm sabit kıymet kalemleri için dönemsellik kavramından hareketle amortisman ayırmıştır. Bir başka ifade ile masa, sandalye ve bilgisayar için tam yıllık, yazıcı için ise bir aylık amortisman ayırmıştır.

Tablo 26: Hesaplanan Amortisman Tablosu

Sıra No	Demirbaş Adı	Değeri (YTL)	Hesaplanan Amortisman Gideri (YTL)
1	Çalışma Masası	600,00	$600,00 * \%20 = 120,00$
2	Bilgisayar	2.850,00	$2.850,00 * \%25 = 712,50$
3	Tekerlekli Sandalye	530,00	$530,00 * \%20 = 106,00$
4	Yazıcı	985,00	$985,00 * \%25 * 1/12 = 20,52$
TOPLAM		4.965,00	959,02

İrfan Bey'in 2005 yılı faaliyet sonuçlarına göre hazırlamış olduğu basit düzeydeki bilanço ve kar zarar tablosu aşağıdaki şekildedir¹³.

¹² 2005 yılı için bu sınır 480,00 YTL'dir.

¹³ Tüm diğer değişkenler sabit kabul edilmiştir.

Tablo 27:
Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi
01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait
Kar Zarar Tablosu (YTL)
(VUK'a Göre)

Gelirler		80.000,00
Giderler	(49.040,98)	
Amortisman Gideri	(959,02)	(50.000,00)
VÖK		30.000,00
Vergi (%30)		(8.932,28)
Net Kar		21.067,72

Tablo 28:
Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi
31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL)
(VUK'a Göre)

<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	
Kasa	11.000,00	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal	
Banka	74.994,02	Yükümlülükler	8.932,28
Dönen Varlıklar Toplamı	85.994,02	KVYK Toplamı	8.932,28
		<u>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	0,00
		UVYK Toplamı	0,00
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Özkaynaklar</u>	
Demirbaşlar	4.965,00	Öz Sermaye	60.000,00
Birikmiş Amortisman	(959,02)	Dönem Karı	21.067,72
Duran Varlıklar Toplamı	4.005,98	Özkaynaklar Toplamı	81.067,72
Varlıklar Toplamı	90.000,00	Kaynaklar Toplamı	90.000,00

Beta Yazılım ve Ticaret Limited Şirketi'nin ka zarar tablosuna baktığımızda Vergi Öncesi Kar rakamının 30.000,00 YTL olduğu, hesaplanan verginin ise 8.932,28 YTL olduğu görülmektedir. Peki ama bu vergi nasıl hesaplanmıştır. Vergi hesabı esnasında vergi kanunlarında yer alan hükümler dikkate alınmış yani tüm sabit kıymet kalemleri için tam yıllık amortisman gideri hesaplanmıştır. Buna göre yapılan vergi hesabı aşağıdaki gibidir.

Tablo 29:
Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi
31.12.2005 İtibariyle Hesaplanan Vergi Tablosu

Vergi Öncesi Kar	30.000,00
+ İlaveler	0,00
- İndirimler	(225,73)
Vergi Matrahı (Mali Kar)	29.774,27
Hesaplanan Vergi (%30)	8.932,28

İndirimler satırında yer alan tutar 01.12.2005 tarihinde alınan ve sabit kıymet değeri üzerinden bir aylık amortisman gideri hesaplanan yazıcının geriye kalan onbir aylık amortismanıdır. $(985,00 * \%25 - 20,52)$

Şayet Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi SPK Kanunu'na tabii olsaydı veya Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre kayıtlarını tutsaydı bu durumda oluşacak finansal tablolar şu şekilde olacaktı.

Tablo 30:
Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi
01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait
Kar Zarar Tablosu (YTL)
(UMS'ye Göre)

Gelirler	80.000,00
Giderler	(49.040,98)
Amortisman Gideri	(959,02)
VÖK	30.000,00
Vergi (%30)	(9.000,00)
Net Kar	21.000,00

Tablo 31:
Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi
31.12.2005 Tarihli Bilançosu (YTL)
(UMS'ye Göre)

<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	
Kasa	11.000,00	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal	
Banka	74.994,02	Yükümlülükler	8.932,28
Dönen Varlıklar Toplamı	85.994,02	KVYK Toplamı	8.932,28
		<u>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</u>	
		Ertelenmiş Vergi Borcu	67,72
		UVYK Toplamı	67,72
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Özkaynaklar</u>	
Demirbaşlar	4.965,00	Öz Sermaye	60.000,00
Birikmiş Amortisman	(959,02)	Dönem Karı	21.000,00
Duran Varlıklar Toplamı	4.005,98	Özkaynaklar Toplamı	81.000,00
Varlıklar Toplamı	90.000,00	Kaynaklar Toplamı	90.000,00

Yukarıdaki finansal tablolar arasındaki temel farklılık temel muhasebe kavramları ile vergi uygulamaları arasındaki uyumsuzluktan kaynaklanmaktadır. Örneğimizden de açıkça görülebileceği gibi Türk vergi uygulamalarında amortisman gideri dönemsellik kavramına aykırı bir biçimde işlemektedir. Bir başka ifade ile Beta Yazılım Ve Tic. Ltd. Şti.'nin 2005 yılı içerisindeki amortisman gideri dönemsellik kavramı dikkate alındığında 959,02 YTL iken, vergi uygulamalarına göre 1.184,75 YTL'dir. Yani vergi uygulamaları aslında bu dönemin gideri olmayan 225,73 YTL'yi vaktinden önce gider kabul etmektedir. Bu nedenle de Beta Yazılım Ve Tic. Ltd. Şti. 2005 faaliyet dönemi için dönemsellik kavramı dikkate alınarak hesaplanan 9.000,00 YTL'lik vergiden 67,72 YTL daha az bir vergi verecektir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde ödenecek bir vergi farkı oluşturduğundan bilançonun "Kaynaklar" bölümünün "Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" kısmında "Ertelenmiş Vergi Borcu" adı altında raporlanmaktadır.

Ayrıca unutulmamalıdır ki ertelenmiş verginin ayrı bir kalem olarak gösterildiği mali tablolarda "dönem karı" işletmenin o yıl elde etmiş olduğu "ticari karı" ifade etmekte iken, ertelenmiş verginin ayrı bir kalem olarak gösterilmediği mali tablolarda "dönem karı" işletmenin o yıl elde etmiş olduğu ticari kardan ziyade

“mali karı”nı ifade etmektedir. Yani ertelenmiş verginin ayrı bir kalem olarak gösterildiği mali tablolarda “dönem karı” daha doğru bir rakamı içermektedir.

Başka bir ifade ile ertelenmiş vergi; ticari kara göre hesaplanan vergi ile mali kara göre hesaplanan vergi arasındaki farktır denilebilir.

3.4.2. TAHAKKUK ETMEMİŞ FİNANSMAN GİDERLERİ VE ERTELENMİŞ VERGİ

Vadeli (taksitli) alımların üzerinde bulunan ve gelecek dönemleri ilgilendiren vade farkı giderleri ertelenmiş finansman giderleri ya da tahakkuk etmemiş finansman giderleri olarak adlandırılmaktadırlar. Vade farkı aslında bir faiz niteliğindedir. Bu nedenle de işletmeler söz konusu faizin ne kardarlık kısmının içinde bulundukları hesap döneminde gider olarak dikkate almaları gerektiğini ne kardarlık kısmını ise ileriki dönemlere ertelemeleri gerektiğinin ayrımını yaparak muhasebeleştirmektedirler.

Ancak bu çalışmanın 3.2.2. numaralı bölümünde de değinildiği üzere vergi hukuku açısından vadeli satışların üzerindeki vade farkı gelirleri nasıl faturanın düzenlendiği hesap döneminde gelir olarak dikkate alınıyorsa burada da aynı şey geçerlidir ve vadeli alımlarla ilgili henüz ödemesi yapılmamış ancak ileriki dönemleri de ilgilendiren vade farkı giderleri söz konusu vadeli alımın yapıldığı dönemde gider olarak dikkate alınmalıdır.

Bir başka ifade ile mali açıdan bu dönemin gideri olan bir unsur işletme açısından gelecek dönemin gideridir. Bu nedenle de vadeli (taksitli) alımdan dolayı oluşan vade farkları, vadeli (taksitli) alımın yapıldığı hesap döneminde gider olarak kabul edileceğinden gelecek dönemlerde ödenecek bir vergi farkı oluşturacaktır. Söz konusu vergi farkı bilançonun “Kaynaklar” bölümünün “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Borcu” adı altında raporlanmaktadır.

3.5. GEÇİCİ FARKLILIKLARI OLUŞTURAN DİĞER UNSURLAR

3.5.1. DEVREDEN MALİ ZARAR VE ERTELENMİŞ VERGİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinin a bendinde; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus mali (vergilendirilebilir) kardan indirilebilecek geçmiş yıl zararının “mali zarar” oluşudur. Ayrıca şu da unutulmamalıdır ki geçmiş yıl mali zararlarının vergi avantajından yararlanabilmek için zararın devredildiği yıllarda faaliyetlerin karla sonuçlanması gerekmektedir. Geçmiş yıl mali zararlarının bu şekilde gelecek dönemlere devredilmesiyle ticari (muhasabe) kar ile mali (vergilendirilebilir) kar arasında geçici bir vergi farkı doğmaktadır.

Geçmiş yıllara ait mali zararların gelecek dönemlerde elde edilebilecek mali (vergilendirilebilir) kardan indirimine imkan tanınması ile indirilebilir bir vergi farkı oluşmakta yani ertelenmiş bir vergi alacağı meydana gelmektedir. Bu nedenle işletmenin zarar ettiği hesap döneminde söz konusu ertelenmiş vergi alacağının finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir.

Ancak ileriki hesap dönemlerinde söz konusu geçmiş yıl mali zararlarından yararlanılabilecek düzeyde bir mali karın oluşması muhtemel değilse, ertelenen vergi alacağı finansal tablolara yansıtılmaz.

Örnek 6: Bir işletme düşünelim 2004, 2005 ve 2006 yıllarında elde ettiği ticari karlar sırasıyla 5.000,00-3.000,00 ve 3.000,00 YTL, geçerli vergi oranı ise %30

olsun. Bu durumda söz konusu hesap dönemlerinde ödeyeceği vergi miktarları aşağıdaki gibi olacaktır¹⁴.

Tablo 32: Dönemler İtibariyle Hesaplanan Vergi Tablosu

	2004	2005	2006
Kar	5.000,00	3.000,00	3.000,00
Hesaplanan Vergi (%30)	(1.500,00)	(900,00)	(900,00)

Aynı işletmenin 2003 yılında 10.000,00 YTL mali zarar elde etmiş olduğunu düşünelim. Bu durumda 3.000,00 YTL’lik bir ertelenmiş vergi alacağı söz konusudur. Bir başka ifade ile ileriki yıllarda elde edilen karlar üzerinden ödenecek vergiler üzerinden 3.000,00 YTL’lik bir vergi avantajı elde edilmiş olunacaktır. Aşağıda söz konusu hesap dönemlerinde ödenecek vergi miktarlarını gösteren bir tablo bulunmaktadır.

Tablo 33: Dönemler İtibariyle Hesaplanan Vergi Tablosu (Mali Zararın Bulunması Durumunda)

	2004	2005	2006
Kar	5.000,00	3.000,00	3.000,00
Mahsup Edilen Geçmiş Yıl Zararları	(5.000,00)	(3.000,00)	(2.000,00)
Mali (Vergilendirilebilir) Kar	0,00	0,00	1.000,00
Hesaplanan Vergi (%30)	0,00	0,00	(300,00)

Her iki tablo karşılaştırıldığında ilk tabloda üç yıl içinde ödenecek verginin 3.300,00 YTL olduğu, ikinci tabloda ise geçmiş yıllarda elde edilen mali zararın vergi etkisinden ötürü sadece 300,00 YTL’lik bir ödenecek verginin çıktığı görülmektedir. Bu nedenle 2003 yılında oluşan 10.000,00 YTL’lik mali zararın vergi etkisinin finansal tablolarda “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında gösterilmesi gerekmektedir.

¹⁴ Ticari kardan mali kara geçişte herhangi bir farklılığın olmadığı varsayılmıştır.

3.5.2. DEVREDEN YATIRIM İNDİRİMİ VE ERTELENMİŞ VERGİ

Ülkemizde uzun yıllardan beri özel sektör yatırımlarının teşviki ve yönlendirilmesi amacıyla belirli şartlar dahilinde yapılan bazı yatırımların yine belirli oranlar dahilinde cari yıl kurum kazancından indirilmesine olanak sağlayan yatırım indirimi uygulamasına yer verilmiştir.

Ancak 5479 sayılı kanunun 2. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 19. maddesinde düzenlenen yatırım indirimi istisnası kaldırılmıştır. Yine aynı kanunun 3. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 69. madde ile de 01.01.2006 tarihinden önce uygulanan yatırım indirimi istisnasına ilişkin geçiş hükümleri düzenlenmiştir. Söz konusu geçici madde ile geçmiş dönemlerde hak kazanılmış olup kazancın yetersizliği sebebiyle 2005 yılı sonu itibariyle indirilemeyen yatırım indirimi tutarının, 2008 yılı sonuna kadar aynı koşullarla ve 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre indirimine izin verilmesi öngörülmüştür¹⁵.

Devreden yani önceki yıllara ait ancak henüz yeterli mali kara ulaşamadığı için yararlanılamayan yatırım indirimi tutarının gelecek dönemlerde elde edilebilecek mali (vergilendirilebilir) kardan indirimine imkan tanınması ile indirilebilir bir vergi farkı oluşmakta yani ertelenmiş bir vergi alacağı meydana gelmektedir. Bu nedenle söz konusu devreden yatırım indirimi tutarının vergi etkisinin finansal tablolarda “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında gösterilmesi gerekmektedir.

3.5.3. AR-GE HARCAMALARI VE ERTELENMİŞ VERGİ

Araştırma; bilinmeyeni bilmek, keşfetmek amacıyla yapılan bilimsel ve teknolojik çalışmalar ve bu çalışmalar sonucunda elde edilen her türlü bilgi bütünüdür. Araştırma faaliyetleri sonucunda hayata geçirilebilecek bir proje ortaya çıkabileceği gibi, hiçbir sonuç doğurmayacak faaliyetler olarak da kalabilir. Bu

¹⁵ Daha ayrıntılı bilgi için bkz. 5479 sayılı Kanun.

nedenle uluslararası muhasebe standartlarına göre araştırma faaliyetleri sonucunda oluşan giderlerin aktifleştirilmeden doğrudan gider yazılması gerekmektedir.

Geliştirme; mevcut bir buluş ve teknolojiyi, daha verimli ve etkin bir duruma getirmek için yapılan çalışmalardır. Uluslararası muhasebe standartlarına göre bu tür faaliyetler sonucunda meydana gelen giderlerin ise aktifleştirilmesi gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin a bendinde işletme bünyesinde gerçekleştirilen münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi" tutarının mali karın tespit edilmesi esnasında ayrıca hasılatтан indirilebileceği hüküm altına alınmış olup, matrahın yetersiz olması nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutarların sonraki hesap dönemlerine devredeceği belirtilmiştir.

Aktifleştirilen ve gelecek dönemlerin ticari karının tespitinde amortisman yoluyla itfa edilmekte olan, ancak ortaya çıktıkları dönemde KVK'nun 10. maddesinin a bendi uyarınca mali karın tespitinde indirim konusu yapılan ar-ge giderlerinin vergi değeri, daha önce vergilendirilebilir kardan indirildiği için sıfır olmaktadır. Dolayısıyla kayıtlı değerleri ile sıfır vergi değeri arasındaki fark geçici farkı ortaya çıkarmaktadır.

Bir başka ifade ile mali açıdan bu dönemin gideri olan bir unsur işletme açısından gelecek dönemin gideridir. Bu nedenle de gelecek dönemlerde vergilendirilebilir bir geçici fark oluşmaktadır. Söz konusu vergi farkı bilançonun "Kaynaklar" bölümünün "Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" kısmında "Ertelenmiş Vergi Borcu" adı altında raporlanmaktadır.

4. BÖLÜM: ERTELENMİŞ VERGİ FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Buraya kadar ertelenmiş verginin nasıl doğduğu, neden ertelenmiş vergi farklılıklarını muhasebeleştirmemiz gerektiği, farkların hesaplanma yöntemlerinin neler olduğu ve hangi noktalarda ertelenmiş vergi farklılıklarına rastlandığı üzerinde ayrıntıları ile durduk.

Bu bölümde ise ertelenmiş vergi farklılıklarının muhasebeye nasıl yansıdığına yani yasal defterlere ve finansal raporlama sistemine nasıl dahil olduğuna değinilecektir.

4.1. YASAL DEFTERE YANSIMASI

İşletmelerin vergi etkili muhasebe yöntemlerinden kendilerine en uygun olanı belirledikten sonra sıra ticari (muhasebe) kar ve mali (vergilendirilebilir) kar arasındaki farkların saptanması ve seçilen bu yönteme göre farkların hesaplanmasına gelmektedir.

Ertelenmiş vergiye sebebiyet veren farklılıklar bulunup hesaplandıktan sonra ise sıra nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine gelmektedir. Önceki bölümlerde ertelenmiş vergi farklılıklarının hangi durumlarda ortaya çıktığı ve hesaplama yöntemlerinin neler olduğuna ayrıntılı bir biçimde değinmiştik.

Bu bölümde ise ertelenmiş vergi farklılıklarının yasal defterlere yansımalarının nasıl olacağı üzerinde durulacaktır.

Ülkemizde, defter tutma zorunluluğu ile ilgili başlıca düzenlemeler, Vergi Usul Kanunu (Md. 171 - 257), Türk Ticaret Kanunu (Md. 66 - 86), Bankalar Kanunu (Md., 30, 51-61) ve Kooperatifler Kanunu'nda (Md. 89) bulunmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 66. maddesinde defter tutmaktan maksadın ne olduğu açıklanmıştır. Buna göre defter tutmanın amaçları; ticari işletmenin iktisadi

ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini, her faaliyet döneminde ortaya çıkan sonuçları tespit etmektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesi uyarınca ise; vergi uygulaması bakımından mükellefler vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek, incelemek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek amaçlarını sağlayacak şekilde defter tutma zorunluluğu bulunmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu hükümleri ve muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak düzenlenen finansal tablolarda yer alan dönem karına **ticari kar** denir. Ticari kar işletmenin gerçek karını ifade etmekte olup, dönem içinde ve dönem sonunda yapılan kayıtlar tamamen ticari karın tespit edilmesine yöneliktir. İşletmeyle ilgili bütün işlemler, bu işlemlerin vergi kanunları karşısındaki durumuna bakılmaksızın ticari karın tespit edilmesine ilişkin kurallara göre ilgili oldukları hesaplara kaydedilmektedirler.

Vergi kanunlarında yer alan hükümler dikkate alınarak tespit edilen vergilendirilebilir dönem karına ise **mali kar** denir. Vergi kanunları hükümlerine göre hesaplanan mali kar, çoğu zaman ticari kardan farklı olabilmektedir. Hatta bazen vergi öncesi karı bulunan bir işletmenin vergi kanunları hükümlerine göre zarar beyan etmesi durumu bile ortaya çıkabilmektedir. Mali kar rakamı işletmelerin vergi matrahlarını ifade etmekte olup, vergiye tabi kazanç işletmeler tarafından finansal tablolar dışında hesaplanmaktadır.

Mali kar muhasebe kayıtlarında belirlenmez, ticari kara gerekli eklemeler ve çıkarmalar yapılarak tespit edilir. Söz konusu eklemeler ve çıkarmalar yukarıda da belirtildiği üzere finansal tablolar dışında yapılmaktadır.

4.1.1. YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Ertelenmiş vergi farklılıklarının yevmiye defterinde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine sayısal bir örnekten hareketle gidelim.

Örneğin bir işletmenin muhasebe (ticari) karı 405.000,00 YTL, vergilendirilebilir (mali) karı ise 389.000,00 YTL olsun. Dönemin geçerli vergi oranı ise %35 olsun. Bu durumda ticari ve mali açıdan hesaplanan vergiler sırasıyla 141.750,00 YTL ve 136.150,00 YTL olmaktadır. İşletmenin ticari karına göre ve mali karına göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark olan 5.600,00 YTL'nin ise tamamının ertelenmiş vergiye sebebiyet veren geçici farklardan kaynaklandığını varsayalım. Bu durumda ticari ve mali kara göre hesaplanan vergiler arasındaki fark kadar yani 5.600,00 YTL kadar bir ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkmaktadır. Ve özetle aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

-----/-----		
Cari Dönem Vergi Gideri	141.750,00	
Ödenecek Vergi		136.150,00
Ertelenmiş Vergi Borcu		5.600,00
-----/-----		

4.1.2. DEFTER-İ KEBİR KAYITLARI

Ticari (muhasebe) kar ile mali (verilendirilebilir) kar arasında oluşan geçici farkların meydana getirdiği ertelenmiş vergi borcu arttıkça defter-i kebire alacak kayıt verilirken ertelenmiş vergi borcu azaldıkça defter-i kebire borç kayıt verilir.

Ticari (muhasebe) kar ile mali (verilendirilebilir) kar arasında oluşan geçici farkların meydana getirdiği ertelenmiş vergi alacağı arttıkça defter-i kebire borç kayıt verilirken ertelenmiş vergi alacağı azaldıkça defter-i kebire alacak kayıt verilir.

4.2. FİNANSAL RAPORLAMAYA YANSIMASI

Yukarıdaki bölümde ertelenmiş vergi farklarının yasal defterlerde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine değinmiştik.

Bu bölümde ise ertelenmiş vergi farklılıklarının finansal raporlamaya yansımalarının nasıl olacağı üzerinde durulacaktır.

4.2.1. BİLANÇODAKİ YERİ

Mümkün olduğu durumlarda, geçici farklılıklar, ilgili oldukları hesaplara göre, cari ya da cari olmayan farklar olarak sınıflandırılabilirler. Bir başka ifade ile ertelenmiş vergi farkları uzun vadeli olabilecekleri gibi kısa vadeli de olabilmektedirler.

Ertelenmiş vergi alacağı oluşması durumunda, söz konusu farklılığın kısa ya da uzun vadeli oluşuna göre, bilançonun dönen varlıklar bölümünde “Diğer Dönen Varlıklar” hesap grubu içerisinde veya bilançonun duran varlıklar bölümünde “Diğer Duran Varlıklar” hesap grubu içerisinde izlenmesi uygun olacaktır.

Ertelenmiş vergi borcu oluşması durumunda ise, söz konusu farklılığın kısa ya da uzun vadeli oluşuna göre, bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünde “Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar” hesap grubu içerisinde veya bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünde “Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” hesap grubu içerisinde izlenmesi uygun olacaktır.

12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı’nın 74 numaralı maddesinde ertelenmiş vergi alacak ve borçlarının gerekli şartlar sağlandığı takdirde bilançoda netleştirilmek suretiyle gösterileceği açıklanmaktadır. Yine aynı şekilde Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)’in ve TMS 12’nin ilgili maddelerinde de aynı yönde bir düzenleme yer almaktadır. Buna göre; aynı ülkenin vergi mevzuatına tabi olmak şartıyla ve cari vergi alacaklarının cari vergi borçlarından mahsup edilmesi konusunda yasal olarak uygulanabilir bir hakkın bulunması durumunda ertelenen vergi alacakları ve borçları, karşılıklı olarak

birbirinden mahsup edilebilmektedir. Ancak konsolide finansal tablolarda konsolidasyona tabi farklı iştiraklerden kaynaklanan ertelenmiş vergi alacak ve borçları netleştirilememektedir.

4.2.2. KAR ZARAR TABLOSUNDAKİ YERİ

Kar zarar tablosunda cari dönem vergi gideri ile ertelenmiş vergiler ayrı ayrı gösterilmektedirler. Böylece işletmelerin cari dönemde elde ettikleri ticari (muhasabe) kar rakamı üzerinden hesaplanan vergi giderini oluşturan, mali (vergilendirilebilir) kar üzerinden hesaplanan “ödenecek vergi” rakamı ile işletmenin gelecek dönemlere devredeceği “ertelenmiş vergi” rakamının ayrı ayrı gösterilmesi sağlanmaktadır.

Ertelenmiş vergiler kar zarar tablosunda aşağıdaki gibi gösterilmektedirler;

Vergi Öncesi Ticari Kar	405.000,00
Cari Dönem Vergi Gideri	141.750,00
<i>Ödenecek Vergi Gideri (-)</i>	<i>136.150,00</i>
<i>Ertelenen Vergi Gideri (-)/Geliri (+)</i>	<u><i>5.600,00</i></u>
Net Dönem Karı/Zararı	263.250,00

Ertelenmiş vergi borcu rakamında meydana gelen bir artış işletmenin kar zarar tablosunda negatif bir etki yaratırken ertelenmiş vergi borcu rakamında meydana gelen bir azalış işletmenin kar zarar tablosunda pozitif bir etki yaratmaktadır.

Bir başka ifade ile ertelenmiş vergi borcunda meydana gelen bir artış kar zarar tablosuna gider olarak yansımakta iken ertelenmiş vergi borcunda meydana gelen bir azalış kar zarar tablosuna gelir olarak yansımaktadır.

Yine aynı şekilde ertelenmiş vergi alacağı rakamında meydana gelen bir artış işletmenin kar zarar tablosunda pozitif bir etki yaratırken ertelenmiş vergi alacağı

rakamında meydana gelen bir azalış işletmenin kar zarar tablosunda negatif bir etki yaratmaktadır.

Bir başka ifade ile ertelenmiş vergi alacağında meydana gelen bir artış kar zarar tablosuna gelir olarak yansımakta iken ertelenmiş vergi alacağında meydana gelen bir azalış kar zarar tablosuna gider olarak yansımaktadır.

Bu nedenle uygulamada ilk bakışta ilginç görünen ancak ertelenmiş verginin mantığını kavradıktan sonra anlaşılabilen bazı durumlara rastlanmaktadır. Örneğin; hesap dönemi sonunda işletmenin vergi öncesi ticari karı değilde vergi öncesi ticari zararı oluştuysa ve mali açıdan da bakıldığında ödenecek bir vergisi çıkmadıysa ancak ertelenmiş vergi rakamlarındaki değişimden dolayı kar zarar tablosuna yansıyan ertelenmiş bir vergi geliri varsa bu durum net dönem zararını azaltıcı bir etki yaratmaktadır. Her ne kadar böyle bir durumda ödenecek bir vergi bulunmasa da ticari açıdan gelir ya da giderlerin tanınma zamanları ile mali açıdan tanınma zamanları arasındaki farklılıklar nedeniyle oluşan bir pozitif etkinin finansal tablolara yansımaları gerekmektedir.

5. BÖLÜM: İMKB OTUZ ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN İŞLETMELER ÜZERİNDE YAPILAN BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde İMKB 30 endeksinde işlem gören ve aşağıda ünvanları yer alan 28 işletmenin 2006 hesap dönemine ait konsolide finansal tablolarından hareketle ertelenmiş vergi kalemleri tanımlayıcı araştırma yöntemine göre incelenerek elde edilen sonuçlar açıklanmıştır. Amaç ülkemizde ertelenmiş vergi kavramının finansal tablolara nasıl yansıdığını ortaya koymaktır. Araştırmanın yapıldığı tarih itibariyle 2 işletmenin 2006 hesap dönemine ait finansal tablolarına ulaşamadığından söz konusu işletmeler inceleme dışı bırakılmıştır. Ayrıca Petkim Petrokimya Holding A.Ş.’nin 2006 hesap dönemine ait konsolide finansal tablolarına ulaşamadığından inceleme esnasında konsolide olmayan finansal tabloları kullanılmıştır.

Tablo 34: Araştırma Kapsamına Giren İşletmelerin Listesi

1	Akbank T.A.Ş.
2	Arçelik A.Ş.
3	Denizbank A.Ş.
4	Doğuş Otomotiv Servis Ve Ticaret A.Ş.
5	Doğan Holding A.Ş.
6	Doğan Yayın Holding A.Ş.
7	Ereğli Demir Ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.
8	Finansbank A.Ş.
9	Fortis Bank A.Ş.
10	Garanti Bankası A.Ş.
11	GSD Holding A.Ş.
12	Hürriyet Gazetecilik Ve Matbaacılık A.Ş.
13	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.
14	Koç Holding A.Ş.
15	Migros Türk Ticaret A.Ş.
16	Petrol Ofisi A.Ş.
17	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.
18	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.
19	Türkiye Şişe Ve Cam Fabrikaları A.Ş.
20	Şekerbank T.A.Ş.
21	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.
22	Türk Hava Yolları A.O.
23	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.
24	Tüpraş Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.
25	Ülker Gıda San. Ve Tic. A.Ş.
26	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.
27	Vestel Elektronik San. Ve Tic. A.Ş.
28	Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş.

5.1. ERTELENMİŞ VERGİNİN HESAPLANMASINDA KULLANILAN YASAL DÜZENLEMELER

İnceleme kapsamındaki işletmelerin 2006 hesap dönemine ait konsolide finansal tablolarının dipnotlarından elde edilen bilgilere göre ertelenmiş verginin hesaplanmasında bankaların TMS 12'yi, diğer işletmelerin ise Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)'ini kullandıkları anlaşılmaktadır.

5.2. ERTELENMİŞ VERGİNİN HESAPLANMASINDA KULLANILAN VERGİ ORANLARI

Ertelenmiş verginin hesaplanmasında, bilanço tarihi itibarıyla geçerli olan ve geçici farkların ortadan kalkacağı dönemde etkin olması beklenen vergi oranları kullanılmaktadır. Şayet farklı ülkelerde bulunan iştirakler mevcutsa ve finansal tablolar konsolidasyon işlemine tabi tutuluyorsa bu durumda ertelenmiş vergilerin hesaplanmasında söz konusu iştirakin bulunduğu ülkedeki vergi mevzuatı ve vergi oranları dikkate alınmaktadır.

İnceleme konusu işletmelerin finansal tabloları konsolide olduğundan ve çoğu işletmenin yabancı ülkelere iştirakleri bulunduğundan konsolidasyon işleminde söz konusu yabancı ülkelerdeki iştiraklerin tabi olduğu vergi mevzuatı ve vergi oranlarının kullanıldığı finansal tablo dipnotlarında ayrıca vurgulanmaktadır.

5.3. ERTELENMİŞ VERGİLERİN HESAPLANMASINDA KULLANILAN YÖNTEM

Ertelenmiş vergi, yükümlülük yöntemi kullanılarak, varlık ve kaynakların finansal tablolarda yer alan kayıtlı değerleri ile vergi değerleri arasındaki geçici farklar üzerinden hesaplanmaktadır. Ertelenmiş vergilerin hesaplanmasında yükümlülük yönteminin kullanıldığı finansal tablolara ait dipnotlarda da açıkça belirtilmektedir.

5.4. ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI VE BORCUNUN BİLANÇODAKİ GÖSTERİMİ

28 işletme üzerinde yapılan incelemede Vestel Elektronik San. ve Tic. A.Ş. dışında diğer 27 işletmede bilançonun “Dönen Varlıklar” bölümünde ertelenmiş vergi alacağının raporlanmadığı görülmüştür.

Yine aynı şekilde Vestel Elektronik San. ve Tic. A.Ş. hariç diğer hiçbir işletmede bilançonun “Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar” bölümünde ertelenmiş vergi borcunun raporlanmadığı görülmüştür.

Vestel Elektronik San. ve Tic. A.Ş. hariç diğer işletmelerin tamamında ertelenmiş vergi alacaklarının bilançonun “Duran Varlıklar” bölümünde “Diğer Duran Varlıklar” kaleminden önce, ertelenmiş vergi borçlarının ise bilançonun “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” bölümünde “Diğer Uzun Vadeli Borçlar” kaleminden önce raporlandığı anlaşılmıştır.

Bankaların bilançolarındaki gösterim ise diğer işletmelerden biraz daha farklıdır. Ertelenmiş vergi alacağının bankaların bilançosunda varlıklar bölümünde “Vergi Varlığı” başlıklı kalemin altında raporlandığı, yine aynı şekilde ertelenmiş vergi borcunun ise yabancı kaynaklar bölümünde “Vergi Borcu” başlıklı kalemin altında raporlandığı görülmüştür. Dolayısıyla da bankaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergilerin kısa veya uzun vadeli şeklinde bir ayrıma tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.

5.5. ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI VE ERTELENMİŞ VERGİ BORCU KALEMLERİNİN FİNANSAL TABLOLARDA AYRI AYRI RAPORLANMASI

Söz konusu işletmelere ait konsolide finansal tabloların incelenmesi neticesinde büyük çoğunluğunun 31.12.2006 tarihli bilançolarında hem ertelenmiş vergi alacağı hem de ertelenmiş vergi borcu kalemlerine rastlanmıştır.

Bunun sebebi bazı işletmelerin finansal tablolarının dipnotlarında şu şekilde açıklanmıştır; TMS 12 uyarınca konsolide finansal tablolarda konsolidasyona tabi farklı iştiraklerden¹ kaynaklanan ertelenmiş vergi alacakları ve borçları netleştirilmemiş, finansal tablolarda varlıklar ve kaynaklarda ayrı ayrı gösterilmiştir.

TMS 12'nin 73 numaralı maddesinde;

“Konsolide finansal tablolarda, ancak ve ancak konsolidasyona tabi tutulmuş işletmelerin yasal olarak tek bir net ödeme alma veya net ödeme yapma hakları varsa ve işletmeler ya net tutar üzerinden ödeme veya tahsilat yapacak ya da tahsilatı ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı anda yapacaklarsa, grup içindeki bir işletmenin dönem vergi varlığı diğer bir işletmenin dönem vergi borcu ile mahsup edilir.”

TMS 12'nin 75 numaralı maddesinde ise;

“Bu Standart her bir zamanlama farkının tersine döneceği zamanı gösteren detaylı çizelgeler hazırlama ihtiyacını ortadan kaldırmak için ertelenmiş vergi alacağı ve vergi borcunun, bunların aynı işletmeye ait olması, aynı vergi idaresi ile ilgili olması, aynı vergi idaresi tarafından konulan gelir vergileriyle ilgili olması ve işletmenin yasal olarak dönem vergi varlığını ve dönem vergi borcunu birbirlerine mahsup etme hakkı olması durumunda birbiriyle mahsuplaştırılmasını gerektirir.”

denilmektedir.

Yine aynı şekilde Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)'in “Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülüklerinin Mahsup Edilerek Sunumu” başlıklı 627. maddesinde; ertelenen vergi alacak ve borçlarının sadece aşağıdaki şartların sağlanması halinde mahsup edilebileceği ifade edilmektedir;

¹ Bu bölümde yer alan iştirak kelimesi genel olarak iştirak, bağlı ortaklık ve müşterek yönetime tabi ortaklığı ifade etmektedir.

a) Cari vergi varlıklarının (alacaklarının) cari vergi yükümlülüklerinden (borçlarından) mahsup edilmesi konusunda yasal olarak uygulanabilir bir hakkın bulunması; ve,

b) Aynı ülkenin vergi mevzuatına tabi olmak şartıyla,

1- Bir tek işletmenin ertelenmiş vergi alacağı veya borcu veya

2- Farklı işletmelerin söz konusu olduğu durumda ise, önemli miktarda ertelenmiş vergi varlık (alacak) veya yükümlülüklerinin (borçlarının) geri kazanılmasının veya ifa edilmesinin beklendiği gelecek her bir dönem itibarıyla, cari vergi yükümlülük (borç) ve varlıklarının (alacaklarının) net bazda ifa edilmesinin veya cari vergi varlıklarının (alacaklarının) gerçekleşmesi ile cari vergi yükümlülüklerin (borçlarının) ifa edilmesinin eş anlı olarak yapılması niyetinin taşındığı durumlarda.

Bir başka ifade ile; aynı ülkenin vergi mevzuatına tabi olmak şartıyla ve cari vergi alacaklarının cari vergi borçlarından mahsup edilmesi konusunda yasal olarak uygulanabilir bir hakkın bulunması durumunda ertelenen vergi alacakları ve borçları, karşılıklı olarak birbirinden mahsup edilebilmektedir. Ancak konsolide finansal tablolarda konsolidasyona tabi farklı iştiraklerden kaynaklanan ertelenmiş vergi alacak ve borçları netleştirilmez. Bu nedenle 31.12.2006 tarihi itibarıyla mevcut konsolide finansal tablolardan aynen aktarılan bilgilere göre aşağıda yer alan tablodaki işletmelerin ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi alacağı kalemleri netleştirilmeden ayrı ayrı gösterilmiştir.

Tablo 35: İnceleme Kapsamındaki İşletmelerden Ertelenmiş Vergi Alacağı ve Ertelenmiş Vergi Borcu Kalemlerini Ayrı Ayrı Raporlayanlara İlişkin Tablo

No	İşletmenin Ünvanı	31.12.2006 İtibariyle Bilançoda Yer Alan	
		Ertelenmiş Vergi Alacağı (Bin YTL)	Ertelenmiş Vergi Borcu (-) (Bin YTL)
1	Akbank T.A.Ş.	1.928,00	-43.749,00
2	Arçelik A.Ş.	58.437,00	-34.666,00
3	Denizbank A.Ş.	1.123,00	-2.480,00
4	Doğuş Otomotiv Servis Ve Ticaret A.Ş.	2.278,00	-6.405,00
5	Doğan Holding A.Ş.	100.702,12	-164.569,30
6	Doğan Yayın Holding A.Ş.	57.633,00	-27.424,00
7	Ereğli Demir Ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	162.364,50	-15.492,19
8	Fortis Bank A.Ş.	35.553,00	-1.105,00
9	Garanti Bankası A.Ş.	43.830,00	-1.108,00
10	Hürriyet Gazetecilik Ve Matbaacılık A.Ş.	5.382,66	-27.224,33
11	Koç Holding A.Ş.	380.415,00	-622.772,00
12	Petrol Ofisi A.Ş.	246,38	-56.467,32
13	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	143.343,00	-210.162,00
14	Türkiye Şişe Ve Cam Fabrikaları A.Ş.	44.608,87	-149.750,12
15	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	4.420,00	-251.123,00
16	Türk Hava Yolları A.O.	158.971,58	-308.950,75
17	Ülker Gıda San. Ve Tic. A.Ş.	1.313,16	-23.698,72
18	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	94.071,00	-37.931,00
19	Vestel Elektronik San. Ve Tic. A.Ş.	33.456,00	-51.676,00
20	Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş.	166.981,00	-4.363,00

31.12.2006 tarihi itibariyle aşağıda yer alan tablodaki işletmelerin ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi alacağı kalemleri ise finansal tablolarda netleştirilmek suretiyle gösterilmiştir.

Tablo 36: İnceleme Kapsamındaki İşletmelerden Ertelenmiş Vergi Alacağı ve Ertelenmiş Vergi Borcu Kalemlerini Netleştirerek Raporlayanlara İlişkin Tablo

No	İşletmenin Ünvanı	31.12.2006 İtibariyle Bilançoda Yer Alan	
		Ertelenmiş Vergi Alacağı (Bin YTL)	Ertelenmiş Vergi Borcu (-) (Bin YTL)
1	Finansbank A.Ş.	-	-27.051,00
2	GSD Holding A.Ş.	3.820,00	-
3	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	-	-2,04
4	Migros Türk Ticaret A.Ş.	-	-7.444,00
5	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	-	-28.251,21
6	Şekerbank T.A.Ş.	2.658,00	-
7	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	37.656,00	-
8	Tüpraş Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	-	-72.320,00

5.6. ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞININ KAYITLARA ALINMASI

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)'in "İndirilebilir Geçici Farklar" başlıklı 610. maddesi ve TMS 12'nin 27. maddesi uyarınca ertelenmiş vergi borcu vergilendirilebilir geçici farkların tümü için hesaplanırken, indirilebilir geçici farklardan oluşan ertelenmiş vergi alacakları, gelecekte vergiye tabi kar elde etmek suretiyle bu farklardan yararlanmanın kuvvetle muhtemel olması şartıyla hesaplanmaktadır. İncelenen finansal tabloların dipnotlarında da bu durum açık bir biçimde ifade edilmektedir.

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)'in 621. maddesi ve TMS 12'nin 56. maddesi uyarınca ertelenen vergi varlığının kayıtlı değeri, her bir bilanço tarihi itibariyle yeniden gözden geçirilir. Ertelenen vergi varlığının bir kısmının veya tamamının sağlayacağı faydanın elde edilmesine imkan verecek düzeyde mali kar elde etmenin muhtemel olmadığı ölçüde, ertelenen vergi varlığının kayıtlı değeri azaltılır. Bu şekilde azaltıldıktan sonra, yeterli mali karın elde edileceğinin muhtemel hale gelmesi halinde ise, ertelenmiş vergi alacağı tekrar kayıtlara alınır.

Şerefiye veya işletme birleşmeleri dışında varlık veya kaynakların ilk defa konsolide finansal tablolara alınmasından dolayı oluşan ve hem ticari hem de mali kar veya zararı etkilemeyen geçici farklara ilişkin ertelenen vergi alacağı veya borcu hesaplanmamaktadır.

5.7. ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİNİN DOĞRUDAN ÖZKAYNAK HESAPLARINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS 12'nin amaç bölümünün üçüncü paragrafında, işlemler doğrudan doğruya özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilmişse, ilgili vergi etkilerinin de doğrudan özkaynak hesaplarında muhasebeleştirileceği belirtilmektedir.

Yine aynı şekilde Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)'in "Özsermaye İle İlişkilendirilen Kalemler" başlıklı 623. maddesi de TMS 12 ile uyumludur.

Bu nedenle yapılan incelemede doğrudan özkaynaklar ile ilişkilendirilen varlıklarla ilgili ertelenmiş vergilerin özkaynaklar hesap grubuyla ilişkilendirilmiş olduğu ve bu grupta yer alan ilgili hesaplarla netleştirilmiş olduğu görülmüştür.

Yukarıda yer verilen durum, bu araştırmada incelenen işletmelerden biri olan Arçelik A.Ş.'nin finansal raporlarından alınan bilgiler ışığında aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 37: Arçelik A.Ş.’nin 2006 Hesap Dönemine İlişkin Olarak Oluşan Ertelenmiş Vergi Geliri/Giderini Gösteren Ayrıntılı Tablo (Bin YTL)

Ertelenmiş Vergiye Sebep Olan Unsurlar	31.12.2006 Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Borcu)	31.12.2005 Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Borcu)	Fark	Ertelenmiş Vergi Geliri/Gideri
Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar	-74.290,00	-95.416,00	21.126,00	Gelir
Satılmaya hazır finansal varlıklar	-17.411,00	-	-17.411,00	Gider
Ertelenmiş finansman gelir ve gideri (net)	-437,00	2.578,00	-3.015,00	Gider
Garanti ve montaj gider karşılığı	47.038,00	42.738,00	4.300,00	Gelir
Kullanılabilecek vergi indirimi	36.466,00	10.600,00	25.866,00	Gelir
Kıdem tazminatı karşılığı	10.258,00	14.001,00	-3.743,00	Gider
Şüpheli alacaklar karşılığı	8.651,00	4.774,00	3.877,00	Gelir
Stok değer düşüklüğü karşılığı	5.522,00	6.526,00	-1.004,00	Gider
İhracat giderleri karşılığı	1.088,00	4.658,00	-3.570,00	Gider
Diğer	6.886,00	1.402,00	5.484,00	Gelir
Net ertelenmiş vergi varlığı/(borcu)	23.771,00	-8.139,00	31.910,00	Gelir

Tablo 37’den de anlaşılabileceği üzere Arçelik A.Ş.’nin 2006 hesap döneminde kar zarar tablosuna yansiyacak net 31.910,00 Bin YTL tutarında ertelenmiş vergi geliri bulunmaktadır. Ancak yapmış olduğumuz incelemelerimiz esnasında 2006 hesap dönemi içerisinde Arçelik A.Ş.’nin iştiraklerinden bazılarında ait hisse senetlerini değerlemesi sonucunda oluşan değerleme farklarını özkaynak grubu içerisinde takip ettiği ve bu değerleme nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi etkilerinin de ilgili özkaynak hesabı içerisinde muhasebeleştirildiği anlaşılmıştır. Yine aynı şekilde yabancı ülkelerde faaliyet gösteren iştiraklerine ait finansal tabloların YTL’ye çevrilmesi sonucunda oluşan kur farklarının da özkaynak hesapları içerisinde takip edilmesi nedeniyle söz konusu kur farklarının sebep olduğu

ertelenmiş vergi etkilerinin de özkaynak grubu içerisinde muhasebeleştirildiği anlaşılmıştır.

Yapılan incelemede 31.12.2006 tarihi itibarıyla Arçelik A.Ş.’nin söz konusu kayıtlardan dolayı özkaynak toplamını net olarak 16.956,00 Bin YTL azalttığı, bu nedenle de kar zarar tablosuna yansıyan ertelenmiş vergi gelirinin olması gerekenden 16.956,00 Bin YTL fazla olduğu, nette her iki kalemin birbirlerini nötrleyerek bilançoda yer alan özkaynak toplamının olması gereken tutara geldiği görülmüştür.

Tablo 38: Arçelik A.Ş.’nin 2006 Hesap Döneminde Doğrudan Özkaynak Kalemlerine Kaydettiği Tutarların ve 31.12.2006 Tarihi İtibarıyla Ertelenmiş Vergi Alacağı Kaleminin Detayını Gösteren Tablo (Bin YTL)

Dönem Başı (01.01.2006)	-8.139,00
Kar zarar tablosuna yansıtılan	48.866,00
Özkaynaklara yansıtılan toplam fark (A+B)	-16.956,00
<i>Özkaynaklara yansıtılan finansal varlık değerlemesinin ertelenmiş vergi etkisi(A)</i>	<i>-17.411,00</i>
<i>Yabancı para çevirim farklarının ertelenmiş vergi etkisi(B)</i>	<i>455,00</i>
Dönem Sonu (31.12.2006)	23.771,00

Ertelenmiş vergi etkilerinin doğrudan özkaynak hesaplarında muhasebeleştirildiği işletmeler ve detaylı bilgileri Tablo 39’da yer almaktadır.

Tablo 39: Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Doğrudan Özkaynak Hesaplarında Muhasebeleştirildiği İşletmeler

	ARÇELİK A.Ş.	DOĞUŞ OTOMOTİV SERVİS VE TİCARET A.Ş.	DOĞAN HOLDİNG A.Ş.	DOĞAN YAYIN HOLDİNG A.Ş.	EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.	HÜRRİYET GAZETECİLİK VE MATBAACILIK A.Ş.	KOÇ HOLDİNG A.Ş.	MİGROS TÜRK TİCARET A.Ş.
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Borcu)'nda Meydana Gelen Fiili Fark (*)	31.910,00	-1.832,00	282.431,41	10.457,00	46.602,61	10.322,58	-682.483,00	-69.053,00
Özkaynaklara Doğrudan Yansıtılan Net Ertelenmiş Vergi Etkisi (A)	-16.956,00	-5.146,00	-	-	788,23	-232,05	5.087,00	-2.783,00
<i>Finansal varlık değerlemesinin ertelenmiş vergi etkisi</i>	<i>-17.411,00</i>	<i>-5.146,00</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>		<i>9.303,00</i>	<i>-597,00</i>
<i>Yabancı para çevirim farklarının ertelenmiş vergi etkisi</i>	<i>455,00</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-232,05</i>	<i>-3.645,00</i>	<i>-2.186,00</i>
<i>Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden doğan ertelenmiş vergi etkileri</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>788,23</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>Risken korunma yedeklerine yansıtılan ertelenmiş vergi etkisi</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-571,00</i>	<i>-</i>
<i>Özel yedekler hesabına yansıtılan ertelenmiş vergi etkisi</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>Diğer Durumların Ertelenmiş Vergide Yaratmış Olduğu Etkiler (B)</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>175.237,28</i>	<i>110,00</i>	<i>-</i>	<i>-303,43</i>	<i>-515.570,00</i>	<i>-</i>
<i>İşletme birleşmesinin ertelenmiş vergi etkisi</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>Konsolidasyon oran değişiminin ertelenmiş vergi etkisi</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>175.250,01</i>	<i>-143,00</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>Bağlı ortaklık satışının ertelenmiş vergi etkisi</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-12,73</i>	<i>253,00</i>	<i>-</i>	<i>-313,28</i>	<i>5.460,00</i>	<i>-</i>
<i>Bağlı ortaklık alışının ertelenmiş vergi etkisi</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>9,84</i>	<i>-521.030,00</i>	<i>-</i>
Kar Zarar Tablosuna Yansıtılan Ertelenmiş Vergi Geliri/(Gideri) (C)	48.866,00	3.314,00	107.194,13	10.347,00	45.814,37	10.858,06	-172.000,00	-66.270,00
Dönemin Ertelenmiş Vergi Geliri/(Gideri)'nin Net Etkisi (A+B+C)	31.910,00	-1.832,00	282.431,41	10.457,00	46.602,61	10.322,58	-682.483,00	-69.053,00

Tablo 39: Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Doğrudan Özkaynak Hesaplarında Muhasebeleştirildiği İşletmeler (Devamı)

	HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş.	ŞEKERBANK T.A.Ş.	TÜRK HAVA YOLLARI A.O.	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.	TÜPRAŞ TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.	ÜLKER GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.	VESTEL ELEKTRONİK SAN. VE TİC. A.Ş.
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Borcu)'nda Meydana Gelen Fiili Fark (*)	-161.225,00	-11.989,00	-59.927,53	-106.538,00	-26.068,00	25.290,44	39.472,00
Özkaynaklara Doğrudan Yansıtılan Net Ertelenmiş Vergi Etkisi (A)	-8.793,00	-1.992,00	-2.598,75	-10.206,00	-	-3.038,45	-67,00
<i>Finansal varlık değerlemesinin ertelenmiş vergi etkisi</i>	-	-1.992,00	-	-	-	-3.038,45	-
<i>Yabancı para çevirim farklarının ertelenmiş vergi etkisi</i>	-8.793,00	-	-	-	-	-	-67,00
<i>Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden doğan ertelenmiş vergi etkileri</i>	-	-	-2.598,75	-	-	-	-
<i>Risken korunma yedeklerine yansıtılan ertelenmiş vergi etkisi</i>	-	-	-	-	-	-	-
<i>Özel yedekler hesabına yansıtılan ertelenmiş vergi etkisi</i>	-	-	-	-10.206,00	-	-	-
Diğer Durumların Ertelenmiş Vergide Yaratmış Olduğu Etkiler (B)	-18.631,00	-	-	-	-4.076,00	40,47	620,00
<i>İşletme birleşmesinin ertelenmiş vergi etkisi</i>	-17.322,00	-	-	-	-	-	-
<i>Konsolidasyon oran değişiminin ertelenmiş vergi etkisi</i>	-1.309,00	-	-	-	-	40,47	-
<i>Bağlı ortaklık satışının ertelenmiş vergi etkisi</i>	-	-	-	-	-	-	-
<i>Bağlı ortaklık alımının ertelenmiş vergi etkisi</i>	-	-	-	-	-4.076,00	-	620,00
Kar Zarar Tablosuna Yansıtılan Ertelenmiş Vergi Geliri/(Gideri) (C)	-133.801,00	-9.997,00	-3.136,66	-96.332,00	-21.992,00	28.288,42	38.919,00
Dönemin Ertelenmiş Vergi Geliri/(Gideri)'nin Net Etkisi (A+B+C)	-161.225,00	-11.989,00	-5.735,41	-106.538,00	-26.068,00	25.290,44	39.472,00

5.8. ERTELENMİŞ VERGİ KALEMLERİNİ OLUŞTURAN UNSURLARIN, BİLANÇODAKİ ERTELENMİŞ VERGİ HESAPLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Konsolide finansal tablolardan hareketle yapılan incelemeler neticesinde dipnotlarda açıklanan ve ertelenmiş vergi kalemlerini oluşturan unsurların detayına bakıldığında; detayda yer alan ertelenmiş vergi alacağı kalemlerinin toplamı ile ana ortaklık bilançosuna yansıyan ertelenmiş vergi alacağı kaleminin birbirini tutmadığı görülmüştür. Yine aynı şekilde dipnotlarda detayına yer verilen ve ertelenmiş vergi borcu oluşturan kalemler toplanıp ana ortaklık bilançosuna yansıyan ertelenmiş vergi borcu kalemi ile karşılaştırıldığında her iki kalemin birbirini tutmadığı görülmüştür. Bunun temel nedeninin ise konsolidasyona tabi tutulan işletmelerin herbirinin ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcunun kendi içerisinde netleştirilip ana ortaklık bilançosuna net tutarlarının yansıtılmasından kaynaklandığı anlaşılmıştır.

Yukarıda yer verilen durum, bu araştırmada incelenen işletmelerden biri olan Doğu Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.'nin finansal raporlarından alınan bilgiler ışığında aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 40: Doğu Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş. Ertelenmiş Vergi Kalemlerinin Bilançodaki Görünümü (Bin YTL)

31.12.2006 Tarihli Bilançoda Yer Alan Ertelenmiş Vergi Alacağı (YTL) (A)	2.278,00
31.12.2006 Tarihli Bilançoda Yer Alan Ertelenmiş Vergi Borcu (YTL) (B)	6.405,00
Bilançoda Yer Alan Net Ertelenmiş Vergi Borcu (B - A)	4.127,00

Tablo 41: Doğu Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş. Ertelenmiş Vergi Kalemlerini Oluşturan Unsurların Detayını Gösteren Tablo (Bin YTL)

Açıklama	31.12.2006 İtibariyle Ertelenmiş Vergi Alacağı/(Borcu)
Satılmaya hazır finansal varlıklar değer artışı	-5.146,00
Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar	-5.117,00
Diğer yükümlülükler	-17,00
Toplam Ertelenmiş Vergi Borcu (X)	-10.280,00
Mali zararlar	3.241,00
Garanti karşılıkları, net	1.439,00
Dava karşılıkları	1.039,00
Kıdem tazminatı karşılığı	434,00
Toplam Ertelenmiş Vergi Alacağı (Y)	6.153,00
Net Ertelenmiş Vergi Borcu (X+Y)	-4.127,00

5.9. GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARINDA ERTELENMİŞ VERGİ

Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı statüsünü kazanmış olan işletmelerin gayrimenkul yatırım ortaklığı faaliyetlerinden elde edilen kazancı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. Maddesi 4-d bendine göre Kurumlar Vergisi'nden istisnadır. Ayrıca Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının kazançları, geçici vergi uygulamasına da tabi değildir. Bu nedenle ertelenmiş vergi alacakları ve borçları bulunmamaktadır.

İnceleme konusu işletmelerden biri olan İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. de yukarıda bahsi geçen sebepten dolayı kurumlar vergisinden istisna olup normal koşullar altında ertelenen vergi alacak ve borcu bulunmamaktadır. Ancak inceleme konusu finansal tablolar işletmelerin konsolide finansal tablolarıdır. Dolayısıyla da İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin iştiraklerinin konsolidasyona tabi tutulmasından dolayı mevcut finansal tablolarında ertelenmiş vergi borcu rakamı yer almaktadır.

5.10. ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ VE GİDERİNİN KAR ZARAR TABLOSUNDAKİ GÖSTERİMİ

İnceleme konusu işletmelerin kar zarar tablolarına bakıldığında bankalar hariç diğer işletmelerde ertelenmiş vergi geliri veya giderinin açık bir biçimde görülemediği ancak finansal tablo dipnotlarına bakıldığında cari dönemde ödenmesi gereken vergi ile ertelenmiş vergi geliri veya giderinin ayrıştırıldığı görülmüştür. Bir başka ifade ile bankalar dışında kalan diğer işletmelerde cari dönemde ödenmesi gereken vergi ile ertelenmiş vergi geliri veya giderinin netleştirilmek suretiyle kar zarar tablosunda “Vergi Öncesi Kar/Zarar”dan sonra yer alan “Vergiler” kalemine aktarıldığı anlaşılmıştır. Bankaların kar zarar tablolarında ise cari dönemde ödenmesi gereken vergi ile ertelenmiş vergi geliri veya giderinin ayrı ayrı “Vergi Öncesi Kar/Zarar”dan sonra yer alan “Vergi Karşılığı” kaleminde raporlandığı görülmüştür.

Bankalar dışında kalan diğer işletmelerin konsolide finansal tablolarına ait 14 numaralı dipnot ertelenmiş vergi alacak ve borçlarına ilişkin açıklamaların yer aldığı dipnot olup, 41 numaralı dipnot ise kar zarar tablosuna yansıyan ertelenen vergi geliri veya gideri ile cari dönemde ödenmesi gereken vergilere ilişkin detaylı açıklamalarının yer aldığı dipnottur.

5.11. ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİNİN KAR ZARAR TABLOSUNDA YARATTIĞI İLGİNÇ GÖRÜNTÜ

Vestel Elektronik San. ve Tic. A.Ş.’nin 2006 hesap dönemi sonundaki kar zarar tablosu incelendiğinde işletmenin vergi öncesi ticari zararının oluştuğu ancak ertelenmiş vergi gelirinin etkisi ile “Vergiler” kaleminin pozitif bir değer taşıdığı ve hatta bu pozitif değer işletmenin vergi sonrası net karının çıkmasına sebebiyet verdiği görülmüştür. Vestel Elektronik San. ve Tic. A.Ş.’nin 2006 hesap dönemi sonundaki kar zarar tablosunun ve kar zarar tablosunda yer alan vergilerin detayı aşağıdaki gibidir.

Tablo 42: Vestel Elektronik San. ve Tic. A.Ş.’nin 2006 Hesap Dönemine Ait Kar Zarar Tablosundan Bir Kesit (Bin YTL)

Vergi Öncesi Zarar	- 18.687,00
Vergiler	21.647,00
Net Dönem Karı	2.960,00

Tablo 43: Vestel Elektronik San. ve Tic. A.Ş.’nin 2006 Hesap Dönemine Ait Kar Zarar Tablosuna Yansıtılan “Vergiler” Kaleminin Detayı (Bin YTL)

Cari Dönemde Ödenmesi Gereken Vergi	- 17.272,00
Ertelenen Vergi Geliri	38.919,00
Toplam Vergi	21.647,00

Ayrıca inceleme konusu toplam 28 işletmeden ertelenmiş vergi gelirinin var olması nedeniyle kar zarar tablosunda yer alan “Vergiler” kaleminde pozitif değer taşıyan 5 işletmeye ait bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 44: 2006 Hesap Dönemine Ait Kar Zarar Tablosundan Yer Alan Vergiler Kaleminde Pozitif Değer Taşıyan İşletmeler (Bin YTL)

Açıklama	Doğan Holding A.Ş.	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	Türkiye Şişe Ve Cam Fabrikaları A.Ş.	Ülker Gıda San. Ve Tic. A.Ş.	Vestel Elektronik San. Ve Tic. A.Ş.
2006 Hesap Dönemi Vergi Öncesi Kar/Zarar (X)	852.422,15	51.085,52	172.201,82	88.801,66	-18.687,00
2006 Hesap Dönemi Vergiler (Y) = (A+B)	39.207,09	6.900,31	27.121,57	28,78	21.647,00
2006 Hesap Döneminde Fiilen Ödenecek Vergi (A)	-67.987,04	-	-64.448,89	-28.259,64	-17.272,00
2006 Hesap Döneminde Oluşan Ertelenen Vergi Geliri/(Gideri) (B)	107.194,13	6.900,31	91.570,46	28.288,42	38.919,00
Dönem Net Karı/Zararı (X+Y)	891.629,24	57.985,83	199.323,40	88.830,44	2.960,00

Yukarıda yer alan tablodan da anlaşılacağı gibi ertelenmiş vergi gelirinin etkisi ile hem kar zarar tablosundaki “Vergiler” kalemi pozitif bir değer taşımakta hem de işletmelerin bilançolarına aktarılacak “Dönem Net Karı/Zararı” rakamında bir artış meydana gelmektedir.

5.12. TİCARİ KAR ÜZERİNDEN CARİ VERGİ ORANLARI KULLANILARAK DÖNEM VERGİ GİDERİNİN HESAPLANMASI

İnceleme konusu işletmelerden (bankalar hariç) bazılarında kar zarar tablosunda yer alan “Vergiler” kaleminin, “Faaliyet Karı/Zararı” üzerinden cari vergi oranları kullanılarak yapılan bir hesaplama ile mutabakatı yapılmıştır. Bir başka ifade ile ticari kardan hareketle dönemin kar zarar tablosuna yansıyan ve cari dönemde ödenmesi gereken vergi ile ertelenen vergilerin etkisini bir bütün olarak yansıtan “vergi gideri” kalemine ulaşılmıştır. Aşağıdaki tablolarda Hürriyet Gazetecilik ve Matbaacılık A.Ş.’nin ticari karından yola çıkılarak cari dönem vergi giderine nasıl ulaşıldığı ve söz konusu vergi giderinin ne kadarının cari dönemde ödenmesi gereken vergi, ne kadarının cari dönemde oluşan ertelenen vergi etkisi olduğu gösterilmiştir.

Tablo 45: Hürriyet Gazetecilik ve Matbaacılık A.Ş.’nin Ticari Karı Üzerinden Cari Vergi Oranları Kullanılarak Vergi Giderine Nasıl Ulaşıldığını Gösteren Tablo (Bin YTL)

Vergi Öncesi Faaliyet Karı (Ticari Kar)	112.685,62
%20 etkin vergi oranından hesaplanan cari dönem vergi gideri	22.537,12
Farklı ülkelerdeki farklı vergi oranlarından kaynaklanan farklar	430,62
Vergiye konu olmayan giderler	2.389,15
Vergiye konu olmayan gelirler	-4.658,76
Etkin vergi oranı değişikliği etkisi	-10.310,62
Diğer	-560,65
Cari dönem vergi gideri (kar zarar tablosuna yansıyan net)	9.826,85

Tablo 46: Hürriyet Gazetecilik ve Matbaacılık A.Ş.’nin Vergi Giderinin Detayı (Bin YTL)

Cari dönemde ödenmesi gereken vergi (mali kar üzerinden hesaplanan)	20.684,91
Ertelenen vergi geliri	-10.858,06
Cari dönem vergi gideri (kar zarar tablosuna yansıyan net)	9.826,85

5.13. İNCELENEN İŞLETMELERİN 31.12.2006 İTİBARIYLA ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI/BORCUNUN TOPLAM VARLIKLAR/KAYNAKLAR İÇERİSİNDEKİ PAYI

İnceleme konusu 28 işletmenin 31.12.2006 tarihi itibarıyla bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcu kalemlerinin toplam varlıklara/kaynaklara oranlanması neticesinde elde edilen sonuçlar Tablo 49 ve Tablo 50’de yer almaktadır. Her ne kadar oranlar çok yüksek çıkmasa da işletmelerin bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcu kalemlerini tek başına düşündüğümüzde ileride elde edilecek faydanın ya da ileride ortadan kalkacak borcun büyüklüğü hiç de göz ardı edilebilir değildir.

5.14. İNCELENEN İŞLETMELERİN KAR ZARAR TABLOLARINDA YER ALAN VERGİ GİDERİNİN YÜZDE KAÇININ ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİNDEN VEYA GİDERİNDEN OLUŞTUĞU

İnceleme konusu 27 işletmenin 2006 hesap dönemine ait kar zarar tablolarında yer alan “Vergiler” kaleminin yüzde kaçının ertelenmiş vergi geliri ya da giderinden oluştuğuna ve ertelenmiş vergi geliri/giderinin dönemin vergi giderinde yarattığı artış ve azalışa bakılmış ve çok çarpıcı sonuçlar elde edilmiştir.

İnceleme konusu işletmelerden biri olan Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.’nin 2006 hesap dönemi konsolide finansal tablolarına ait dipnotlarında cari dönemde ödenecek vergi ile ertelenen vergilerin ayrımı yapılmadığından adı geçen işletme kapsam dışı bırakılmıştır.

Tablo 51’de inceleme sonucunda elde edilen sonuçlara yer verilmiştir.

Elde edilen sonuçlara göre ertelenmiş vergi gelirinin etkisi ile toplam 13 işletmenin vergi gideri kaleminde azalış, ertelenmiş vergi giderinin etkisi ile toplam 14 işletmenin vergi gideri kaleminde ise artış meydana geldiği saptanmıştır.

İnceleme sonucunda ertelenmiş vergi gelirinin etkisi ile kar zarar tablosunda yer alan vergi gideri kaleminde %98.295,34'lere varan bir azalış olduğu ve vergi gideri kaleminde pozitif değerlerin olduğu gözlemlenmiştir. Böylece işletmelerin bilançolarına yansıyan “Net Dönem Karı/Zararı” rakamında da pozitif yönde bir artış gerçekleşebilmektedir.

Ertelenmiş vergi giderinin etkisi ile ise kar zarar tablosunda yer alan vergi gideri kaleminde %99,59'lara varan bir artış olduğu gözlemlenmiştir. Böylece işletmelerin bilançolarına yansıyan “Net Dönem Karı/Zararı” rakamında da negatif yönde bir azalış gerçekleşebilmektedir.

5.15. İŞLETMELERİN ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI VE ERTELENMİŞ VERGİ BORCU KALEMLERİNİ OLUŞTURAN UNSURLARIN DETAYLI BİR BİÇİMDE İNCELENMESİ

Konsolide finansal tablolardan hareketle yapılan incelemeler neticesinde dipnotlarda açıklanan ve ertelenmiş vergi kalemlerini oluşturan unsurların detayına bakıldığında; detayda yer alan ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcu kalemlerinin toplamı ile ana ortaklık bilançosuna yansıyan ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcu kalemlerinin birbirini tutmadığına 5.8. numaralı başlık altında bir örnek üzerinden değinilmişti. Bu nedenle işletmelerin ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcu kalemlerinin detayını oluşturan unsurlara bakılıp bu unsurların her birinin işletmelerin bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi alacağı ve borcu kalemlerinin yüzde kaçını oluşturduğu incelenememektedir.

Ayrıca aşağıdaki tabloda yer alan işletmelerin hiçbirinde dönemin ertelenmiş vergi kalemlerini oluşturan unsurlara ait detaylı bilgiler mevcut finansal tabloların dipnotlarında yer almamaktadır.

Tablo 47: 31.12.2006 Tarihi İtibariyle Bilançoda Yer Alan Ertelenmiş Vergi Kalemlerinin Detaylarına Ulaşılamayan İşletmelere Ait Tablo

No	İşletmenin Ünvanı
1	Denizbank A.Ş.
2	Finansbank A.Ş.
3	Fortis Bank A.Ş.
4	Garanti Bankası A.Ş.
5	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.

İnceleme konusu 28 işletmeden yukarıdaki tabloda yer alan 5 işletmenin ertelenmiş vergi kalemlerini oluşturan unsurların detayına ulaşamadığından söz konusu işletmeler kapsam dışı bırakılmıştır. Aşağıda yer alan tabloda 23 işletmenin 31.12.2006 tarihi itibariyle bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi kalemlerini oluşturan unsurlara yer verilmiştir. Tabloda yer alan tutarlar 23 işletmenin ertelenmiş vergi kalemlerini oluşturan unsurların toplamalarını ifade etmektedir. Ve tablo tutar bazında en büyükten en küçüğe doğru sıralanmıştır.

Tablo 48: 23 İşletmenin Ertelenmiş Vergi Kalemlerini Oluşturan Unsurların Detayını Gösteren Tablo (Bin YTL)

Ertelenmiş Vergi Borcu Oluşturan Unsurlar	
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerleme, amortisman ve itfa farklılıkları	-2.341.498,02
Coğrafi bölge risk karşılığı iptali	-85.838,00
Finansal varlıkların kayıtlı değeri ile vergi değeri arasındaki fark	-79.416,90
Diğer	-36.509,28
Bilet satış avans karşılığı	-18.437,49
Şerefiye	-10.504,00
Ertelenmiş finansman gelir ve gideri (net)	-3.416,15

Tablo 48: 23 İşletmenin Ertelenmiş Vergi Kalemlerini Oluşturan Unsurların Detayını Gösteren Tablo (Bin YTL) (Devamı)

Ertelenmiş Vergi Alacağı Oluşturan Unsurlar	
Devreden mali zarar	335.967,05
Kıdem tazminatı karşılığı	235.968,60
Devreden yatırım indirimi	216.802,01
Sosyal yardım sandığı için ayrılan karşılık	156.580,00
Finansal kiralama borçlarının kayıtlı değerleri ile vergi matrahları arasındaki net fark	140.109,98
Garanti ve montaj gider karşılığı	134.659,00
Diğer	124.693,57
Kredi karşılığı	112.357,00
Diğer gider karşılıkları	82.417,86
Gayrimenkul ve elden çıkarılacak menkuller değer düşüklüğü karşılıkları	68.532,00
Şüpheli alacak karşılığı ve dava karşılıkları	64.147,61
Stokların kayıtlı değerleri ile vergi matrahları arasındaki net fark	63.471,43
Çalışan hakları karşılığı	42.831,00
Birikmiş izin karşılığı	18.939,87
Yayın lisansı ve isim hakkı karşılığı	15.369,00
Diğer karşılıklar	9.072,00
Reel olmayan finansman maliyeti	6.319,16
Nakit akım korunma işlemine ilişkin birikmiş kar-özel yedekler hesabı ile ilgili	3.345,00
Çevre yükümlülüğü karşılığı	2.192,00
İhracat giderleri karşılığı	1.088,00
IOPC katılım payı karşılığı	554,00
Navlun farkı karşılığı	167,00
Peşin ödenen giderler	141,00
Net ertelenmiş vergi alacağı/(borcu)	-739.895,70

Tablodan da anlaşılabacağı üzere tutar bazında bakıldığında incelenen işletmelerde ertelenmiş vergi borcunu oluşturan en önemli kalemi sabit kıymetlerin kayıtlı değerleri ile vergi matrahları arasındaki fark oluşturmakta iken, ertelenmiş vergi alacağını oluşturan unsurların başında devreden mali zarar, kıdem tazminatı karşılığı ve devreden yatırım indirimi gelmektedir.

Ayrıca işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektör bazında sektörün vermiş olduğu bazı özellikli durumlardan dolayı özel bazı karşılıklar ayırmış olduğu ve söz

konusu karşılıkların da ertelenmiş verginin doğmasına sebebiyet verdiği anlaşılmaktadır. İşletmelerin bazı unsurları detay vermeden “diğer” şeklinde belirttiği anlaşılmaktadır. Her ne kadar söz konusu unsurlar “diğer” olarak gösterilse de toplam olarak bakıldığında önemli tutarlara ulaşılmaktadır. Bu nedenle “diğer” şeklinde sınıflanan kalemlerin detaylarının belirtilmesinin daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

Tablo 49: 31.12.2006 Tarihi İtibariyle İşletme Bazında Ertelenmiş Vergi Alacağı/Borcunun Varlıklar/Kaynaklar Toplamı İçerisindeki Payı (Tutarlar Bin YTL Şeklinde)

İşletmenin Ünvanı	Ertelenmiş Vergi Alacağı (A)	Ertelenmiş Vergi Borcu (B)	Varlıklar/Kaynaklar Toplamı (C)	Ertelenmiş Vergi Alacağı/Varlıklar Toplamı (A/C)	Ertelenmiş Vergi Borcu/Kaynaklar Toplamı (B/C)
Akbank T.A.Ş.	1.928,00	43.749,00	60.320.167,00	0,00320%	0,07253%
Arçelik A.Ş.	58.437,00	34.666,00	6.369.639,00	0,91743%	0,54424%
Denizbank A.Ş.	1.123,00	2.480,00	14.737.238,00	0,00762%	0,01683%
Doğuş Otomotiv Servis Ve Ticaret A.Ş.	2.278,00	6.405,00	1.127.486,00	0,20204%	0,56808%
Doğan Holding A.Ş.	100.702,12	164.569,30	7.903.756,43	1,27410%	2,08217%
Doğan Yayın Holding A.Ş.	57.633,00	27.424,00	2.512.992,00	2,29340%	1,09129%
Ereğli Demir Ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	162.364,50	15.492,19	8.688.113,11	1,86881%	0,17831%
Finansbank A.Ş.	-	27.051,00	19.835.392,00	-	0,13638%
Fortis Bank A.Ş.	35.553,00	1.105,00	9.555.328,00	0,37208%	0,01156%
Garanti Bankası A.Ş.	43.830,00	1.108,00	57.298.386,00	0,07649%	0,00193%
GSD Holding A.Ş.	3.820,00	-	3.200.807,00	0,11934%	-
Hürriyet Gazetecilik Ve Matbaacılık A.Ş.	5.382,66	27.224,33	969.364,82	0,55528%	2,80847%
İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	-	2,04	886.520,56	-	0,00023%
Koç Holding A.Ş.	380.415,00	622.772,00	57.252.851,00	0,66445%	1,08776%
Migros Türk Ticaret A.Ş.	-	7.444,00	2.789.932,00	-	0,26682%
Petrol Ofisi A.Ş.	246,38	56.467,32	6.028.819,74	0,00409%	0,93662%
Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	-	28.251,21	1.838.952,76	-	1,53627%
Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	143.343,00	210.162,00	67.618.900,00	0,21199%	0,31080%
Türkiye Şişe Ve Cam Fabrikaları A.Ş.	44.608,87	149.750,12	4.935.436,09	0,90385%	3,03418%
Şekerbank T.A.Ş.	2.658,00	-	4.203.853,00	0,06323%	-
Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	4.420,00	251.123,00	8.432.206,00	0,05242%	2,97814%
Türk Hava Yolları A.O.	158.971,58	308.950,75	4.599.024,73	3,45664%	6,71774%

Tablo 49: 31.12.2006 Tarihi İtibariyle İşletme Bazında Ertelenmiş Vergi Alacağı/Borcunun Varlıklar/Kaynaklar Toplamı İçerisindeki Payı (Tutarlar Bin YTL Şeklinde) (Devamı)

İşletmenin Ünvanı	Ertelenmiş Vergi Alacağı (A)	Ertelenmiş Vergi Borcu (B)	Varlıklar/Kaynaklar Toplamı (C)	Ertelenmiş Vergi Alacağı/Varlıklar Toplamı (A/C)	Ertelenmiş Vergi Borcu/Kaynaklar Toplamı (B/C)
Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	37.656,00	-	2.418.837,00	1,55678%	-
Tüpraş Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	-	72.320,00	6.993.599,00	-	1,03409%
Ülker Gıda San. Ve Tic. A.Ş.	1.313,16	23.698,72	1.013.350,31	0,12959%	2,33865%
Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	94.071,00	37.931,00	38.864.125,00	0,24205%	0,09760%
Vestel Elektronik San. Ve Tic. A.Ş.	33.456,00	51.676,00	4.708.109,00	0,71060%	1,09760%
Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş.	166.981,00	4.363,00	53.521.643,00	0,31199%	0,00815%

Tablo 50: 31.12.2006 Tarihi İtibariyle İncelenen İşletmelerin Toplam Ertelenmiş Vergi Alacağı/Borcunun Varlıklar/Kaynaklar Toplamı İçerisindeki Payı (Tutarlar Bin YTL Şeklinde)

	Ertelenmiş Vergi Alacağı (A)	Ertelenmiş Vergi Borcu (B)	Varlıklar/Kaynaklar Toplamı (C)	Ertelenmiş Vergi Alacağı/Varlıklar Toplamı (A/C)	Ertelenmiş Vergi Borcu/Kaynaklar Toplamı (B/C)
28 İşletmenin Toplamı	1.541.191,27	2.176.184,97	458.624.828,54	0,33605%	0,47450%

Tablo 51: İncelenen İşletmelerin Kar Zarar Tablolarında Yer Alan Vergi Giderinin Yüzde Kaçının Ertelenmiş Vergi Gelirinden/Giderinden Oluştuğunu Gösteren Tablo (Tutarlar Bin YTL Şeklindedir)

No	İşletmenin Ünvanı	Cari Dönemde Ödenmesi Gereken Vergi (A)	Ertelenen Vergi Geliri/(Gideri) (B)	Kar Zarar Tablosunda Yer Alan Vergi Gideri (C = (A+B))	B / C	Ertelenmiş Verginin Vergi Gideri Üzerinde Yarattığı Etki
1	Akbank T.A.Ş.	-359.282,00	6.015,00	-353.267,00	-1,70%	Vergi giderini azaltmış
2	Arçelik A.Ş.	-120.651,00	48.866,00	-71.785,00	-68,07%	Vergi giderini azaltmış
3	Denizbank A.Ş.	-51.931,00	2.616,00	-49.315,00	-5,30%	Vergi giderini azaltmış
4	Doğuş Otomotiv Servis Ve Ticaret A.Ş.	-8.279,00	3.314,00	-4.965,00	-66,75%	Vergi giderini azaltmış
5	Doğan Holding A.Ş.	-67.987,04	107.194,13	39.207,09	-273,40%	Vergi giderini azaltmış
6	Doğan Yayın Holding A.Ş.	-31.171,00	10.347,00	-20.824,00	-49,69%	Vergi giderini azaltmış
7	Ereğli Demir Ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	-121.468,42	45.814,37	-75.654,04	-60,56%	Vergi giderini azaltmış
8	Finansbank A.Ş.	-87.913,00	-24.121,00	-112.034,00	21,53%	Vergi giderini artırmış
9	Fortis Bank A.Ş.	-13.976,00	-33.036,00	-47.012,00	70,27%	Vergi giderini artırmış
10	Garanti Bankası A.Ş.	-293.524,00	-5.025,00	-298.549,00	1,68%	Vergi giderini artırmış
11	Gsd Holding A.Ş.	-2.878,00	-9.946,00	-12.824,00	77,56%	Vergi giderini artırmış
12	Hürriyet Gazetecilik Ve Matbaacılık A.Ş.	-20.684,91	10.858,06	-9.826,85	-110,49%	Vergi giderini azaltmış
13	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	-81,02	-0,01	-81,02	0,01%	Vergi giderini artırmış
14	Koç Holding A.Ş.	-483.358,00	-117.336,00	-600.694,00	19,53%	Vergi giderini artırmış
15	Migros Türk Ticaret A.Ş.	-10.053,00	-66.270,00	-76.323,00	86,83%	Vergi giderini artırmış
16	Petrol Ofisi A.Ş.	-56.758,98	23.986,65	-32.772,33	-73,19%	Vergi giderini azaltmış
17	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	-	6.900,31	6.900,31	-100,00%	Vergi giderini azaltmış
18	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	-472.792,00	-133.801,00	-606.593,00	22,06%	Vergi giderini artırmış
19	Türkiye Şişe Ve Cam Fabrikaları A.Ş.	-64.448,89	91.570,46	27.121,57	-337,63%	Vergi giderini azaltmış
20	Şekerbank T.A.Ş.	-14.621,00	-9.997,00	-24.618,00	40,61%	Vergi giderini artırmış
21	Türk Hava Yolları A.O.	-7.174,36	-3.136,66	-10.311,02	30,42%	Vergi giderini artırmış
22	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	-399,00	-96.332,00	-96.731,00	99,59%	Vergi giderini artırmış
23	Tüpraş Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	-163.310,00	-21.992,00	-185.302,00	11,87%	Vergi giderini artırmış
24	Ülker Gıda San. Ve Tic. A.Ş.	-28.259,64	28.288,42	28,78	-98295,34%	Vergi giderini azaltmış

Tablo 51: İncelenen İşletmelerin Kar Zarar Tablolarında Yer Alan Vergi Giderinin Yüzde Kaçının Ertelenmiş Vergi Gelirinden/Giderinden Oluştuğunu Gösteren Tablo (Tutarlar Bin YTL Şeklinde) (Devamı)

No	İşletmenin Ünvanı	Cari Dönemde Ödenmesi Gereken Vergi (A)	Ertelenen Vergi Geliri/(Gideri) (B)	Kar Zarar Tablosunda Yer Alan Vergi Gideri (C = (A+B))	B / C	Ertelenmiş Verginin Vergi Gideri Üzerinde Yarattığı Etki
25	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	-187.511,00	-71.202,00	-258.713,00	27,52%	Vergi giderini artırmış
26	Vestel Elektronik San. Ve Tic. A.Ş.	-17.272,00	38.919,00	21.647,00	-179,79%	Vergi giderini azaltmış
27	Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş.	-80.674,00	-153.942,00	-234.616,00	65,61%	Vergi giderini artırmış

SONUÇ

Finansal tablolar, bir işletmenin belirli bir hesap dönemindeki faaliyetlerinin finansal özetini ilgililere aktarmak ve böylece ilgililerin işletme hakkında ayrıntılı bir bilgiye sahip olmasını sağlamak amacıyla düzenlenmektedirler. Bu nedendir ki, ilgililere açıklanacak olan finansal tablolar işletmenin gerçek durumunu açık ve net bir biçimde yansıtmak durumundadırlar. Finansal tablolar üzerinde uzun yıllardır süre gelen araştırma ve uygulamalar hep daha doğru sonuçlara nasıl ulaşılacağına bulmaya yöneliktir.

Bu tezde de ulaşılmaya çalışılan sonuç işletmelerin bir yıl boyunca elde ettikleri kazançlar ve bu kazançlar üzerinden hesaplanarak ödenmesi gereken vergi rakamlarının finansal tablolarda nasıl daha doğru bir biçimde gösterilebileceğine yöneliktir.

İşletmelerin bir hesap dönemi boyunca elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan vergi işletmeler açısından bir gider unsurudur ve ilişkili oldukları dönemin kar zarar tablosunda bir başka ifade ile ilişkili oldukları gelir ve gider kalemleri ile aynı dönemin kar zarar tablosunda yer almalıdırlar.

Ancak işletmelerin hissedarlarına açıkladığı kar rakamı ile vergi idaresine bildirdikleri kar rakamı her zaman aynı değildir. İşletmeler, muhasebe (ticari) karını ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak, vergi idaresi için ise vergilendirilebilir (mali) karı vergi kanunlarına uygun olarak hesaplamaktadırlar. Bu nedenle her iki kar rakamı arasında farklılıklar olabilmektedir.

Söz konusu farklılıklar işletmenin yaşam süreci içerisinde ortadan kalkabilecek bir başka ifade ile geçici nitelik taşıyorlarsa bu durumda ertelenmiş vergi ortaya çıkmaktadır. Mali kar ile ticari kar arasındaki söz konusu geçici farklılıkların vergi etkileri işletmelerin mevcut finansal tablolarında ayrı bir kalem olarak raporlanmaktadır.

Böylece ertelenmiş verginin ayrı bir kalem olarak gösterildiği finansal tablolarda “dönem karı” işletmenin o yıl elde etmiş olduğu “ticari karı” ifade etmekte iken, ertelenmiş verginin ayrı bir kalem olarak gösterilmediği mali tablolarda “dönem karı” işletmenin o yıl elde etmiş olduğu ticari kardan ziyade “mali karı”nı ifade etmektedir. Yani ertelenmiş verginin ayrı bir kalem olarak gösterildiği mali tablolarda “dönem karı” daha doğru bir rakamı başka bir ifade ile işletmenin gerçek kar rakamını içermektedir.

Yine ertelenmiş vergi ayrı bir kalem olarak gösterildiğinde kar zarar tablosunda yer alan vergi rakamı o dönemin ödenmesi gereken vergisini değil gerçek vergi yükünü ifade ederken, bilançoda yer alan ödenecek vergi rakamı o dönemin fiilen ödenmesi gereken vergisini ifade etmektedir. Yani kar zarar tablosu gerçek vergi giderini, bilanço fiilen ödenmesi gereken vergi borcunu göstermektedir.

Ancak bu durum işletmelerin vergi kanunlarına göre ödemeleri gereken vergi tutarını değiştirmemektedir. Buna karşılık vergi için gerekli tahsis ayrıldıktan sonra dağıtılabilir kar rakamı değişmektedir.

Her ülkede geçerli olan vergi kanunları farklılık arz ettiğinden ertelenmiş geçici vergi farkları da ülkeden ülkeye farklılık gösterecektir.

İşletmelerin hangi vergi etkili muhasebe yöntemini kullanacaklarını da finansal tabloların açıklayıcı dipnotlarında belirtmeleri gerekmektedir. Seçilen vergi etkili muhasebe yöntemi tüm geçici farklara uygulanmalıdır. Ancak ortadan kalkacaklarına ilişkin makul bir beklenti olmayan indirilebilir geçici farkların vergi etkilerinin finansal tablolarda yer almaması gerekmektedir. Bu yöntemler işletmelerin gelecekteki vergi kazanç ve kayıplarını göstereceğinden, işletmenin karlılığı hakkında doğru ve açık bilgilerin verilmesine yardımcı olmaktadır.

Esasen yapılmaya çalışılması gereken şey, aynı ülkenin farklı otoriteleri tarafından ortaya konan usul ve esasların bir noktada birleştirilmesidir. Şayet bu yapılamıyorsa da geçici farklara sebep olan unsurların vergi etkilerinin finansal tablolarda ayrı bir kalem olarak raporlanarak finansal tabloların olması gerekene

getirilmesini sağlamaktır. Ancak bu şekilde karar alıcıların işletmenin gerçek durumunu anlayabilmelerine olanak sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ayanoğlu, Yıldız: “Dönem Net Karının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Yansıtılması”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2001.
- BDDK: Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 18 Sayılı Tebliğ Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı, 12.08.2004 Tarih ve 25551 Sayılı Resmi Gazete.
- Bilginoğlu, Fahir: “Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları’na Uyumunda Ulaşılan Düzey Ve Ertelenmiş Vergiler”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 2, Kasım 1994, s.5-15.
- Commite of Accounting Procedure: AICPA Restatement and Revision of acc. Research Bulletins No 43, Newyork, July 1961.
- Günel, M. Özgür: “Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi (Uluslararası Muhasebe Standardı 12) Ve Bu Standardın Uygulanabilirliğinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1994.
- Hacıosmanoğlu, M. Çetin: “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardının (Gelir ve Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi Satandardı) Kısa Bir Analizi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 27, Mart 1995, s.37-41.
- Hacıosmanoğlu, M. Çetin: “Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Açısından Değerlemesi (I)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 167, Temmuz 1995, s.59-71.
- Hacıosmanoğlu, M. Çetin: “Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Açısından Değerlemesi (II)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 168, Ağustos 1995, s.13-19.

- Heper, Fethi, Ekinci, Filiz: “ABD’de Türev Ürünlerin Vergilendirilmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, Haziran 2004, (Çevrimiçi)<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004064532.htm>, 16.06.2006.
- International Accounting Standards Committee: **International Accounting Standards**, No 12 Income Taxes, 1998.
- Kaval, Hasan: “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, Vergilendirilmeyen Kazançlar ve Bunların Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199407286.htm>, 28.06.2006.
- Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk: “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre, Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolarda Raporlanması”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi-Öneri**, Cilt : 4, Sayı: 16, Yıl: 7, Haziran 2001, s.183-191.
- Mosich, A. N., Larsen, E. Jonh: **Intermediate Accounting**, Fifth Edition, McGraw Hill Book Company, U.S.A., 1982.
- Nikolai, Loren A. v.d.: **Intermediate Accounting**, Second Edition, Kent Publishing Company, U.S.A., 1983.
- Özbirecikli, Mehmet: “Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilanço Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, Haziran 1999, s.111-119.
- Sevinç, Fulya: “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi Ve Finansal Tablolara Yansıması”, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Yayınlanmamış Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Ankara, Haziran 2003.
- Smith, Jay M., Skousen, K. Fred: **Intermediate Accounting**, Comprehensive Volume, Eleventh Edition, Annotated Instructor’s Edition, Cincinnati Ohio, 1992.

- SPK: Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25), 15.11.2003 Tarih ve 25290 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete.
- Süer, Zeynep, Şenyiğit, Yiğit Bora: “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s.199-213.
- TMSK: Gelir Vergisine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12), 28.03.2006 Tarih ve 26122 Sayılı Resmi Gazete.
- Ülker, Sema: “Ertelenmiş Vergiler ve Vergi Farkları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:35, Mart-Nisan-Mayıs 1996.
- Welsch, Glenn A., v.d.: **Intermediate Accounting**, Sixth Edition, U.S.A., 1982.
- Williams, Jan R., v.d.: **Intermediate Accounting**, Fifth Edition, Orlando, 1995.
- Yücel, Göksel: “Gelir Tablosu İfadesi Kesinlikle Değiştirilmelidir”, (Çevrimiçi) http://www.Finansalmuhasebe.com/gy_gelirtablosu.htm, 01.03.2007.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu