T.C.

İstanbul Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması

Bülent BEDRİ

2501040073

Tez Danışmanı

Prof. Dr. M. Sema Ülker Ayyıldız

İstanbul 2007

ÖZ

ERTELENMİŞ VERGİLER ve ERTELENMİŞ VERGİLERİN FİNANSAL TABLOLARA YANSITILMASI

Bülent Bedri

Bu çalışmada ertelenmiş vergi uygulaması anlatılmış, ülkemizdeki mevcut durum incelenmiş, uygulaması konusunda bilgiler verilmiş ve finansal analizdeki önemi açıklanmaya çalışılmıştır.

Ertelenmiş vergiyi doğru biçimde anlatabilmek için, öncelikle muhasebe kârı ve vergiye tabi kâr kavramları açıklanmıştır. Sonrasında sürekli ve geçici farkların tanımı yapılmıştır.

Takip eden kısımda ertelenmiş vergi, indirilebilir ve vergilendirilebilir farklar gibi kavramlar ile birlikte Türkiye'deki vergi uygulamaları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergiler açıklanmıştır.

Vergi erteleme yöntemleri ve ertelenmiş verginin finansal analize etkisi ile çalışmanın teorik kısmı sona erdirilmiştir. Örnek uygulama ile beraber çalışmamızda teorik olarak verilen bilgilerin uygulamadaki yeri gösterilmiştir.

Çalışma sonucunda elde edilen sonuç, ertelenmiş vergi uygulamasının muhasebenin doğru bilgiler raporlama amacı doğrultusunda zorunlu olarak uygulanması gerektiğidir.

Anahtar Sözcükler: Ertelenmiş Vergi, Ertelenmiş Vergi Alacağı, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü, Vergilendirilebilir Geçici Farklar, İndirilebilir Geçici Farklar

ABSTRACT

Bülent Bedri

At this study, we tried to explain deferred taxes practice and observe the present time situation in our country. We gave information about the practice and figured out how important in the financial analysis.

In order to describe deferred taxes correctly, firstly we gave the definition of pre-tax profit that ise presented in financial statements calculated to the accounting system and taxable profit calculated as per the tax legislation. And then we defined temporary and permanent differences.

At the following stage, we described deferred taxes, taxable temporary differences and deductible temporary differences. After these definitions, we observed the deferred taxes which are caused Turkish Tax Laws.

Theoretical phase was ended with the obligation method among the tax-effective accounting procedures and effect of financial analysis. With using sample, we described how we have been using in practice.

As a result of our study, we suggested that deferred taxes should be used in accounting process. That has also a harmony with aim of giving correct information.

Key Words: Deferred Taxes, Deferred Tax Assets, Deferred Tax Liabililties, Taxable Temporary Differences, Deductible Temporary Differences

ÖNSÖZ

İçinde yaşamakta olduğumuz çağda, bilgi yönetimi ve bilginin etkin şekilde kullanmanın önemi artmaktadır. Sınırların kalktığı bu dönemde ekonomilerde gittikçe birbirine bağımlı hale gelmektedir. Uluslararası faaliyetler gittikçe artmaktadır. Artan bu faaliyetlerle beraber doğru bilgiye olan ihtiyaç daha da önemli hale gelmektedir.

İşletme faaliyetleri hakkında doğru bilgiyi almanın en iyi yolu, finansal tablolardan faydalanmaktır. Bu tabloların karşılaştırılabilir bir şekilde ifade edilmesinde de önem taşımaktır. Finansal tabloların doğru ve karşılaştırılabilir bir şekilde ifade edilebilmesi için finansal raporlamada bir yöntem birliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu yöntem birliği yani uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olabilecektir.

"Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Etkisi" adlı tez çalışması ile TMS 12 numaralı Gelir Vergisi Standardı üzerinde durulmaktadır. Bunun yanı sıra finansal tablolardaki gösterimi ve finansal analizdeki etkisi de anlatılmaya çalışılmıştır.

Bu tez çalışmasındaki amacım, muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasında ortaya çıkan farkları incelemek ve muhasebe uygulamaları ile vergi kanunlarındaki eksiklikleri ortaya koymaktır. Bunun yanında TMS 12'yi araştırmak isteyenlere yol göstermektir. Bu çalışmayı beraber gerçekleştirdiğim ve değerli katkılarıyla bana yol gösteren danışmanım sayın Prof. Dr. M. Sema Ülker Ayyıldız'a katkılarından dolayı teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

Ayrıca desteğini ve güvenini çalışmalarım boyunca sürdüren, hep yanımda olan aileme şükranlarımı sunarım.

Bülent BEDRİ

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....i
ABSTRACT.....ii
ÖNSÖZ..... iii
İÇİNDEKİLER.....iv
KISALTMALAR LİSTESİ.....vii
TABLOLAR VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....xi
GİRİŞ.....1

BİRİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE KÂRI – VERGİYE TABİ KÂR KAVRAMLARI ve BU KAVRAM FARKLILIKLARININ SONUÇLARI

1.1. MUHASEBE İLKELERİ – VERGİ KANUNLARI İLİŞKİSİ……3
1.1.1. Muhasebe İlkelerinin ve Vergi Kanunları Amaçları……...4
1.1.2. Vergi Kanunlarının Muhasebeye Etkisi……..5
1.2. MUHASEBE KÂRI ve VERGİYE TABİ KÂR……...……...7
1.2.1. Muhasebe Kârı ve Vergiye Tabi Kâr Tanımları……..8
1.2.2. Muhasebe Kârı – Vergiye Tabi Kâr Farkları……...9
1.3. SÜREKLİ FARKLAR ve GEÇİCİ FARKLAR……11
1.3.1. Sürekli Farklar……...12
1.3.2. Geçici Farklar……14
1.4. VERGİYE ESAS DEĞER……..16
1.4.1. Varlığın Vergiye Esas Değeri……16
1.4.2. Borcun Vergiye Esas Değeri……18

İKİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE SİSTEMİ ile VERGİ UYGULAMALARINDA GEÇİCİ FARKLARA NEDEN OLAN UNSURLAR ve ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI

2.1. ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI ve MUHASEBE KÂRINDAN İNDİRİLEBİLİR – VERGİLENDİRİLEBİLİR FARKLAR…….....20
2.1.1. Ertelenmiş Verginin Tespiti……..…….21

2.1.2. Vergilendirilebilir Geçici Farklar…….....25
2.1.3. İndirilebilir Geçici Farklar…….27
2.1.4. Ertelenmiş Vergi Raporlamanın Mantıksal Temeli……...…31
2.2. TÜRKİYE'DE ERTELENMİŞ VERGİ RAPORLANMASINA SEBEP OLAN UNSURLARIN İNCELENMESİ……...35
2.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Borcu……..35
2.2.1.1. Faiz Gelir Tahakkuklarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu……...38
2.2.1.2. Farklı Amortisman Uygulamalarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu……...42
2.2.1.3. Geliştirme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi Uygulamasından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu…….48
2.2.1.4. İşletme Birleşmeleri Uygulamasından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu…….49
2.2.1.5. Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Gösterilmesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu……50
2.2.1.6. İşletme Birleşmesinde Şerefiye Oluşmasından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu……..53
2.2.1.7. Varlık ya da Borcun İlk Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu…….53
2.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Alacağı……..54
2.2.2.1. Kıdem Tazminatından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Alacağı…….57
2.2.2.2. Farklı Amortisman Uygulamalarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Alacağı……61
2.2.2.3. Araştırma Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi Uygulamasından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Alacağı……..64
2.2.2.4. İşletme Birleşmesi Uygulamasından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Alacağı……...66
2.2.2.5. Varlıkların Değerinin Gerçeğe Uygun Gösterilmesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Alacağı……..67
2.2.3. Vergi Planlama Olanakları……69

2.3. ERTELENMİŞ VERGİ MUHASEBESİNDE ÖZEL DURUMLAR…….71
2.3.1. Mali Zararlar ve Vergi Avantajları Olması Durumunda Ertelenmiş Vergi……..……72
2.3.2. Grup Açısından Birleşme Olması Durumunda Ertelenmiş Vergi ……74
2.3.2.1. Ertelenen Vergi Borcu Etkisi……...75
2.3.2.2. Ertelenen Vergi Alacağı Etkisi……77

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ ERTELEME YÖNTEMLERİ ve
ERTELENMİŞ VERGİLERİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ

3.1. VERGİ ERTELEME YÖNTEMLERİ……....79
3.1.1. Vergi Borçları Yöntemi……...80
3.1.2. Vergi Etkili Muhasebe Yöntemleri…….82
3.1.2.1. Erteleme Yöntemi……82
3.1.2.2. Yükümlülük Yöntemi……..87
3.1.2.3. Net Vergi Borçları Yöntemi…….89
3.2. ERTELENMİŞ VERGİ BORÇ ve ALACAKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve RAPORLANMASI……..90
3.2.1. Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi…….……..90
3.2.2. Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolarda Yansıtılması.……...92
3.2.2.1. Gelir Tablosunda Ertelenmiş Vergiler…….92
3.2.2.2. Bilançoda Ertelenmiş Vergiler…….94
3.2.3. Ertelenmiş Verginin Finansal Analizdeki Yeri……...96

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
ÖRNEK UYGULAMA

UYGULAMA…….……..…….....99

SONUÇ.....113
KAYNAKÇA……...……....116

KISALTMALAR LİSTESİ

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

IAS: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları-UMS)

IASB: International Accounting Standards Boards (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

MDV: Maddi Duran Varlık

MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TMS: Türkiye Muhasebe Standardı

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜBİTAK: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

VSNK: Vergi Sonrası Net Kâr

VUK: Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR VE ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. İndirilmesi Kabul Edilen ve İndirilmesi Kabul Edilmeyen Giderlerin Muhasebe Kârına Etkisi ……...……..11

Şekil 2.1. Geçici Vergilerin Kaynağı…….....30

GİRİŞ

Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Etkisi adlı yüksek lisans tez çalışmasının iki amacı vardır. İlki TMS 12 Gelir Vergisi Standardını ve Türkiye'deki uygulamaları tartışmaktır. İkincisi ise, ertelenmiş vergilerin finansal tablolara etkilerini araştırmaktır.

Bu iki ana amaca ulaşabilmek için, 4 aşamalı bir yol izlenmiştir. Bunlar tezin de bölümlerini oluşturmaktadır.

"Muhasebe Kârı ve Vergiye Tabi Kâr Kavramları ve Bu Kavram Farklılıklarının Sonuçları" adlı birinci bölümde genel olarak TMS 12 No'lu muhasebe standardının getirdikleri açıklanmıştır. Bunu yaparken gerektiği yerlerde diğer muhasebe standartlarından da faydalanılmıştır.

İlk önce muhasebe ilkeleri ve vergi kanunları ilişkisi incelenmiş, ardından muhasebe kârı ve vergiye tabi kâr kavramları açıklanmıştır. Bunların aralarındaki farkların sürekli ve geçici olmak üzere iki çeşit olduğu ortaya konmuştur. Bu farklar da tanıtılmıştır. Birinci bölümün son kısmında vergiye esas değer kavramından bahsedilmiş, varlık ve yükümlülük için ayrı ayrı tanımlanmıştır.

"Muhasebe Sistemi ve Vergi Uygulamalarında Geçici Farklara Neden Olan Unsurlar ve Ertelenmiş Vergi Kavramı" adlı ikinci bölümde ertelenmiş vergi kavramı tanıtılmıştır. İndirilebilir ve Vergilendirilebilir geçici fark kavramları önce ilk kez tanıtılmış, daha sonra Türk Vergi Kanunlarına göre indirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farklar nerelerden kaynaklanmaktadır bu açıklanmıştır.

Vergilendirilebilir geçici farkların genelde işletmeye vergi avantajı sağlayan bazı düzenlemelerden kaynaklandığı ve bunların Ertelenmiş Vergi Borcu yarattığının üzerinde durulmuştur. İndirilebilir geçici fark yaratan olayların gider kaleminin nakit olarak ödendiği dönemde vergiden, tahakkuk ettiği dönemde muhasebe kârından

düştüğü açıklanmıştır. Bölümün son kısmında ertelenmiş vergi muhasebesindeki bazı özel durumlar üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde geçici farkların neden olduğu ertelenmiş vergi alacak ve borçlarının hangi yöntemler ile hesaplanacağı, finansal tablolarda nasıl sunulacağı ve nasıl etki edeceği anlatıldığı için bu bölümün adı "Vergi Erteleme Yöntemleri ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Etkileri" olmuştur.

Üçüncü bölümde, önce vergi etkili muhasebe yöntemleri örnekler ile açıklanmış. Sonrasında ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunumu ile ilgili bilgi verilmiştir. Bölüm finansal analize nasıl etki ettiği anlatılarak bitirilmiştir.

Dördüncü ve son bölüm olan "Örnek Uygulama" bölümünde, öncelikle bir şirketin finansal tabloları verilmiş. Daha sonra geçici fark doğuran olaylar belirtilmiştir. Geçici fark yaratan bu durumların çözümü yapılarak ertelenmiş vergi tutarı bulunmuş. Bunun finansal tablolara etkileri anlatılmıştır. Son kısım da, ertelenmiş verginin finansal analiz üzerinde nasıl etkili olduğu gösterilmiştir.

Ertelenmiş vergi borç veya alacağı o dönem için ödenecek olan vergi miktarını değiştirmez. Bu uygulamayı yapmanın temel nedeni, dönemin gerçek kâr ya da zararını bulabilmektir. Bu sayede işletme ilgilileri, işletme hakkında daha gerçek bilgiler elde edebilecekler ve kararlarını daha doğru vereceklerdir.

BİRİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE KÂRI – VERGİYE TABİ KÂR KAVRAMLARI ve BU KAVRAM FARKLILIKLARININ SONUÇLARI

1.1. MUHASEBE İLKELERİ – VERGİ KANUNLARI İLİŞKİSİ

Tüm dünyada olduğu gibi, Türkiye'de de "muhasebe" ve "vergi" kavramları birbiriyle iç içedir. Genellikle muhasebe uygulamaları, vergi uygulamalarından olumsuz yönde etkilenmiştir. "Türkiye'de muhasebe uygulamaları hemen daima vergi mevzuatının etkisinde oluşmuştur. Bunun doğal sonucu olarak, muhasebe sürecinin nihai ürünleri olan finansal tabloların içeriği de vergi mevzuatının gereklerini yansıtmıştır. Vergi mevzuatı; devletin, başta gelir elde etmek üzere, çeşitli ekonomik ve sosyal politikalarının bir aracı olarak kullanılır. Bir işletme ile ilgili çıkar gruplarından bir tanesinin (devletin) amaçlarına uygun olarak hazırlanan finansal tablolar, diğer bütün çıkar gruplarının (mevcut ve muhtemel ortaklar, alacaklılar v.s.) amaçlarına da hizmet edeceği varsayılamaz. Söz konusu tüm çıkar gruplarının bilgi ihtiyacını karşılayacak bir finansal tablolar seti hazırlanacaksa, bu tabloların mümkün olduğu kadar işletmenin gerçeklerini yansıtması gerekir.[1]" Bu nedenle vergi düzenlemelerinin amacı ile muhasebe ilkelerinin amacı aslında birbirinden farklıdır.

Bunun yanında Maliye Bakanlığı 1994 tarihinden itibaren yürürlüğe koyduğu 1 ve 2 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) uyarınca tüm işletmeleri tekdüzen muhasebe sistemine uyma zorunluluğu getirmiştir. Bu tebliğin amacı muhasebe kârının belirlenmesidir. Vergiye tabi kâr ise, mükellef tarafından Vergi Usul Kanunu (VUK) dikkate alınarak beyan edilmektedir. Bu tarihten önceki uygulamada amaç, vergiye tabi kârın saptanmasıydı. Tebliğ bu noktada temelde bir farklılık öngörmüştür. Bu farklılık bundan sonra kâr tespitinde tüm dünya tarafından

[1] Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Genel Uygulamalar**, Der Yayınları, 9. bs., İstanbul, 1999, s. 44-45.

da benimsenmiş "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri" (GKGMİ) doğrultusunda muhasebe kârının tespit edilmesidir.

Tez konumuz ile ilgili olan sorun da bu aşamalar sırasında ortaya çıkmaktadır. Muhasebenin temel kavramları, genel olarak uluslararası standartlara uygunken; mali tablolar ve ilkelerde aynı uygunluk görülmemektedir. Bu farkların kaynaklandığı noktalar tez konumuz kapsamında incelenecektir.

1.1.1. Muhasebe İlkelerinin ve Vergi Kanunlarının Amaçları

"Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin en önemli amaçlarından biri, finansal tabloların işletmenin gerçeklerini yansıtmasını sağlamaktır. Böylece muhasebe açısından iki ayrı kural seti söz konusudur. Bunlardan biri vergi mevzuatı, diğeri ise Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'dir. İşletmenin devlete yapacağı finansal raporlamanın vergi mevzuatına dayandırılması doğaldır. Bunun kadar doğal bir durum da, işletmenin devlet dışındaki diğer çıkar gruplarına yapacağı genel amaçlı finansal raporlamanın, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine dayandırılmasıdır."[2] Daha önce belirttiğimiz ve Türk muhasebe uygulamasında bir devrim niteliğinde olan MSUGT'nin yürürlüğe konulması ile ülkemizdeki muhasebe uygulamaları da GKGMİ'ne göre şekillenmeye başlamıştır.

Günümüz iletişim çağında "çıkar grupları" kavramının kapsamı artık çok daha büyüktür. Bunlar; işletmenin yönetici ve çalışanları, şirkete ortak olmak isteyenler, rakip firmalar, kredi verenler, devlet gibi ilgililerdir. Bu nedenle, bu çıkar gruplarından sadece birinin – devletin – isteklerine yönelik olarak hazırlanacak olan finansal raporlar, muhasebenin yukarıda bahsettiğimiz amacına uygun düşmeyecektir. Buradan da anlaşılacağı üzere, vergi sistemi ile muhasebe sisteminin amaçları birbiri ile uyuşmamaktadır. Muhasebe sisteminin amacı çok daha geniştir.

[2] **A.g.e.**, s. 45.

Vergi sistemi açısından muhasebenin amacı; defter tutmaktır. Bu amaç, VUK'nun 171. maddesinde 5 madde ile açıklanmıştır:

1- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3- Vergi ile ilgili muamelelerini belli etmek;
4- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5- Mükellefin hesap ve kayıtlarıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek…

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; vergi kanunları, vergi matrahının tespitinin doğru olup olmadığının anlaşılmasını sağlamaya çalışır.

1.1.2. Vergi Kanunlarının Muhasebeye Etkisi

Muhasebe üzerinde etkisi olan vergi kanunları; Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunudur.

Vergi muhasebesinin en önde gelen amacı, vergiye tabi kârın tespit edilmesini sağlamak olduğundan, vergi kanunlarının muhasebe sürecinden beklentisi, vergiye esas değerin doğru olarak belirlenmesidir. Muhasebe sisteminin ise, kendi ilkeleri ve kuralları vardır. Muhasebe sistemi, bu ilke ve kuralları kullanarak firmanın kârını doğru tespit etmek amacındadır.

Amaçların değişik olmasından dolayı, hem kâr kavramı konusunda farklılık, hem de birbirinden farklı hesaplama yöntemleri ve değerleme ölçütleri oluşmuştur. Muhasebe ve vergi uygulamalarının farklılık göstermesi, birbirinin tersi olduğu anlamına gelmez. Çünkü bu uygulamalar birbirlerini uzun süredir etkileyen faktörlerdir. Çoğu zaman vergi uygulamalarının muhasebeyi etkilediği görülse de;

kimi zaman bunun tersi de olabilmekte, muhasebe biliminin geliştirdiği uygulamalar vergi kanunlarını da etkileyebilmektedir.

Bu etkinin zaman içindeki gelişimine baktığımızda, öncelikle vergi amacı ile muhasebe tutulmakta ve muhasebenin sadece bu amacın gerçekleştirilmesinde önemli olduğu düşünülmekteydi. Günümüzde ise muhasebe basit bir vergi hesaplama aracı olmaktan çok bir yönetim aracı olma yolunda ilerlemektedir. Yönetimin kullandığı etkinlik ölçümlerinin yapılmasının en uygun yolu olarak da muhasebe görülmektedir. Gelinen aşamada verginin muhasebe gelişimi üzerindeki etkisi azalıyor demek; belki doğru bir söylem olmayacaktır, ama muhasebe biliminde yeni standartlar ve prensipler, değişen ihtiyaçlara cevap verecek şekilde güncellenmektedir.

Verginin muhasebe üzerindeki etkilerini iki grupta toplamak mümkündür:

a) Doğrudan (direkt) etki,
b) Dolaylı (endirekt) etki.

"Doğrudan etkiler, vergi yasalarının vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerinden (amortisman hesaplama yöntemleri, değerleme ölçüleri gibi) doğarken; dolaylı etkiler, işletmenin kararları ile (ihracat işletmelerinde bazı istisna uygulamaları gibi) ortaya çıkarlar. Dolaylı etkilerin bir kısmı vergi düzenleyicileri tarafından arzulanan etkilerdir. Bir kısım dolaylı etkiler ise, vergi düzenleyicilerinin arzuları dışında gelişir. Örneğin, yatırım indirimi[*] uygulaması ile yatırım yapan firmaların sayısının artması arzulanan bir etki iken, amortisman süresinin 5 yıl ile sınırlandırılması[**], belki de işletme sonuçlarının gerçeği yansıtmamasına neden olabileceğinden, arzulanmayan etkilere örnek verilebilir." [3]

[*] 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, yatırım indirimini düzenleyen Gelir Vergisi Kanununu 19. maddesi yürürlükten kaldırılmış olup, 5479 sayılı kanun ile 30.03.2006 tarihinde TBMM 'de kabul edilerek, 08.04.2006 Tarih, 26133 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[**] 5024 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun amortisman uygulamasına ilişkin hükümlerinde değişiklikler yapılmış, bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu'nun konuya ilişkin 315 inci maddesinin yeni metnine, iktisadi kıymetlerin, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip duyurulacak oranlar üzerinden amortismana tabi tutulacağı hükmü konulmuştur.

[3] Yıldız Ayanoğlu, "Dönem Net Karının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Yansıtılması", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara–2001, s. 68.

Vergi uygulamalarının muhasebe sistemi üzerinde etkisi kapsamlıdır. Bu etki amortisman uygulamalarında ve değerleme esaslarının tespiti sırasında açıkça fark edilebilir. Muhasebenin vergi üzerindeki etkisi, aynı derecede büyük değildir.

Sonuç olarak, vergi kanunlarının ön gördükleri ile muhasebe sisteminin ön gördükleri arasındaki bu farklılıklar, bir sonraki bölümde açıklayacağımız "muhasebe kârı" ve "vergiye tabi kâr" kavramlarını oluşturmuştur. Çalışmamızın ana bakış açısı bu iki kavram ve iki kavramın farklı olmasının sonuçları olacaktır. Vergiye tabi kâr üzerine odaklanılıp oluşturulan tutarla, aslında kârlı olan bir işletme sağlanan vergi avantajları ile beraber zararda görünebilmektedir. İşletme bunun sonucunda, vergi ödeme yükümlüğünden kurtulabilmektedir. Bununla da kalmamakta, "vergi muhasebesine" odaklanan işletmeler asıl muhasebe sistemine göre, takip etmesi gereken süreci önemsememekte, en nihayetinde bu durum finansal tabloların en önde gelen amacı olan "şirketin durumunu doğru yansıtma" fonksiyonunu yerine getirmemektedir. Bunun önüne geçmek için, MSUGT'da belirtildiği gibi amaç, muhasebe kârının tespiti olması gerekir.

Son yıllarda Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) oluşturulması, vergi ile muhasebenin birbirinden ayrılmasına yardımcı olmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından geliştirilen, Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) bunlara uyum göstermesi ile ülkemizde bu ayrımın daha sağlıklı yapılması sağlanmaktadır. Kuşkusuz bu ayrımın doğru biçimde yapılması, muhasebe biliminin gelişimine önemli katkıda bulunacaktır.

1.2. MUHASEBE KÂRI ve VERGİYE TABİ KÂR

Vergi mevzuatı ve muhasebe sistemi amaç farklılığı dolayısıyla, bazı kavramları farklı şekilde tanımlayabilmektedir. Buna kâr kavramı açısından baktığımızda, vergi mevzuatına uygun olarak tespit edilmiş olan tutarı "vergiye tabi

kâr"; muhasebe sisteminin gereklerine uygun olarak tespit edilmiş olan kârı ise, "muhasebe kârı" olarak adlandırabiliriz.

Vergi mevzuatının bakış açısına göre, vergi mükellefinin temel amacı vergiye tabi kârı mümkün olduğu kadar düşük düzeyde tutmaktır. Daha doğru bir anlatımla, vergiye tabi kârı daha düşük düzeydeymiş gibi göstermektir. Bu sayede ödemek zorunda olacağı vergi tutarını azaltacaktır. Muhasebe sisteminin yapmaya çalıştığı ise, getirmiş olduğu kurallar sistemi ve bakış açıları ile kâr rakamının mümkün olduğu kadar doğru tespit edilmesini sağlamaktır. Bunun dışında da, vergi mevzuatının kavramları içerisinde yer alan ve vergiye tabi kârın belirlenmesinde dikkate alınmayan, "kanunen kabul edilmeyen giderler" ve "vergilendirilmeyen gelirler" gibi unsurlar muhasebe kârının hesaplanmasında dikkate alınır. Hâlbuki muhasebe kârında; faaliyetin devamının gerekliliği olan bir giderin ya da işletmenin elde ettiği bir kazancın, kâr hesaplamasında dikkate alınmaması düşünülemez.

1.2.1. Muhasebe Kârı ve Vergiye Tabi Kâr Kavramlarının Tanımları

Muhasebe kârı ya da ülkemizde sıkça kullanılan adıyla (özellikle MSUGT uygulanmaya başlamadan önce) ticari kâr, ticari faaliyetler ile elde edilen gelirlerden, bu faaliyetlerin elde edilmesi sırasında oluşan giderlerin düşülmesi ile meydana gelen ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda ifade edilen kârdır.

Resmi Gazetede 28.03.2006 tarihinde yayınlanan Gelir Vergisine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardında (TMS 12), "Muhasebe Kârı" şöyle tanımlanmıştır; "vergi gideri öncesi dönem kârı (zararı)" [4].

Geçmişte literatürde mali kâr ve ticari kâr olarak ifade edilmiş olan olgular, gerek Uluslararası Muhasebe Standardı 12'de (UMS 12), gerekse TMS 12'de "vergiye tabi kâr" ve "muhasebe kârı" olarak ifade edilmektedir. Bundan dolayı tez

[4] Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ, 28.03.2006 tarihli 26122 sayılı Resmi Gazete.

boyunca, "Muhasebe Kârı" ve "Vergiye Tabi (Vergilendirilebilir) Kâr" kavramlarından faydalanacağız.

TMS 12'de; Vergiye Tâbi Kâr (Zarar), "vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kâr (zarar)" olarak tanımlanmıştır.

Başka bir açıdan baktığımızda ise; muhasebe kârı (zararı), ticari faaliyetlerin neticesinde oluşan bir rakamı ifade ederken; muhasebe kârını (zararını) temel alıp üzerine vergi kanunlarının gereklerinin uygulanması ile elde edilen tutar vergiye tabi kârı oluşturur.

İşletme ilgilileri – işletme sahipleri, ortakları aralarında ticari, finansal ve ekonomik ilişki bulunan diğer kişi ve kuruluşlar – muhasebe kârını dikkate alırlar. Bu ilgililerden sadece biri olan devlet ise, vergi yükümlülüğü ifade eden vergiye tabi kârın bulunması ile ilgilenir. Vergi ve muhasebe sistemi arasındaki ilişki kendi kavramlarını oluşturmuştur. Muhasebe kârı (zararı), ticari faaliyetlerin yapılması sırasında katlanılan tüm gider ve zararları, faaliyetler sonucu elde edilen tüm gelir ve kârları, kâr kavramı içine alır. Oysa vergiye tabi kâr içinde, "kanunen kabul edilmeyen gider" veya "vergiden muaf gelir" gibi kavramlar bulunmaktadır. Bu kavramların muhasebe sistemi içinde herhangi bir anlamı yoktur. Bu ve buna benzer kavramlar muhasebe-vergi ilişkisi sonucunda ortaya çıkmıştır.

1.2.2. Muhasebe Kârı – Vergiye Tabi Kâr Farkları

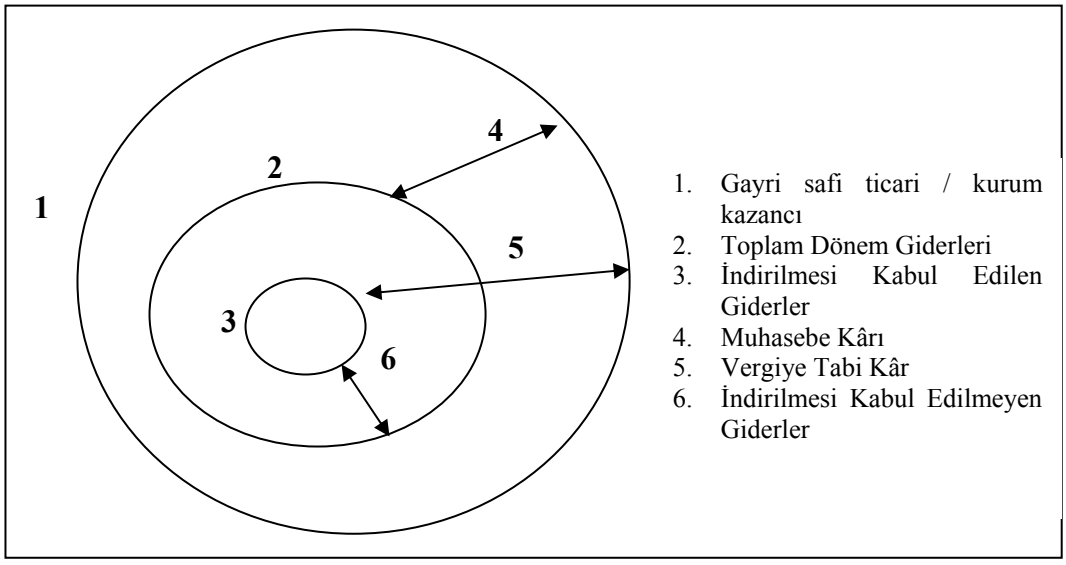
"Devlet, vergiye konu olacak kâr ile ilgilenmesi nedeniyle, bu kârın belirlenmesi aşamasında işletmenin hesapladığı kâr tutarına müdahale etmektedir. Bu müdahale, ağırlıklı olarak kâra olumsuz etki eden akımlarda ve daha az olumlu etki eden akımlarda görülmektedir." [5]

[5] Ayanoğlu, **a.g.e.**, s.72.

Vergi kanunları; işletme faaliyetlerinden doğmuş olmasına rağmen, bazı giderleri vergiye tabi kârın hesaplanması sırasında kullanmaya müsaade etmez. Benzer şekilde işletme faaliyetlerinden doğmuş olmasına rağmen, bazı gelirler de vergiye tabi kârın hesaplanmasında dikkate alınmazlar.

Esas olarak, bu gelir ve giderler işletme faaliyetlerinden oluşmuş ve belirli bir hesap dönemi içinde gerçekleşmiştir. Bu gelir ve giderin muhasebe kârının hesaplanmasında kullanılması kaçınılmaz bir zorunluluktur.

Vergi matrahı hesaplanırken hangi hesapların gelir veya gider kapsamı içinde olduğunu değerlendirmenin yanı sıra, giderler için vergi matrahından düşülebilme, gelirler için vergi matrahının hesaplamasında dikkate alınma zamanlarının da iyi bilinmesi gerekir.



Şekil 1.1. İndirilmesi Kabul Edilen ve İndirilmesi Kabul Edilmeyen Giderlerin Muhasebe Kârına Etkisi [6]

Şekli incelersek; indirilmesi kabul edilmeyen giderlerin alanı büyüdükçe, 3 numaralı alan küçülecektir. Bu küçülme sonucunda, vergiye tabi kârın alanı

[6] Ayanoğlu, **a.g.e**., s. 36.

büyümektedir. Yani kâra olumsuz etki eden etmenlerin kapladığı hacim azaldıkça, vergiye tabi kâr artacaktır. Bunun artması ile vergi matrahı artacak, en nihayetinde vergi tutarı artacaktır.

Vergi yasalarının kâr üzerindeki saydığımız etkileri, muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasında iki fark meydana getirmektedir: Sürekli Farklar ve Geçici Farklar.

1.3. SÜREKLİ FARKLAR ve GEÇİCİ FARKLAR

İşletmenin vergiyi hesaplaması için, içinde bulunulan dönemin vergiye tabi kârının, muhasebe ilkelerine göre hesaplanmış olan kârdan büyük ölçüde farklılık gösterebilir. Bu farklılık iki şekilde oluşur;

- Sürekli Farklar,
- Geçici Farklar.

Finansal tablolarda yer alan bazı gelir veya gider hesapları, bir işletmenin dönem sonu kârı üzerinden hesaplanacak vergilerin tespitinde, ilgili vergi mevzuatı uyarınca, vergi hesabına dâhil edilmeyebilir. Bu durumda vergiye tabi kâr ile finansal tablolarda raporlanan muhasebe kârı arasında bir fark oluşur. İşte bu tip farkları "Sürekli Farklar" olarak adlandırıyoruz. Örneğin, temettü gelirleri bu tür hesaplardandır.

Birden fazla dönemi ilgilendiren bazı gelir veya gider hesapları, vergiye tabi kârın tespitinde aynı dönem içinde bir defalık indirim konusu yapılabilir. Buna karşın, finansal tablolarda bu hesaplar ancak ilgili dönemlerde kâr veya zarar hesapları ile ilişkilendirilmektedir. Örneğin amortisman giderleri; finansal tablolarda maddi duran varlığın yararlı ömrü boyunca hesaplanırken, vergi avantajı sağlamak amacıyla vergiye tabi kârın hesaplanmasında daha kısa sürede gider kaydedilir. Bu

durumda dönem kârı veya zararı üzerinden hesaplanacak vergide, geçici bir fark oluşur. Bu tip farkları "Geçici Farklar" olarak adlandırıyoruz.[7]

1.3.1. Sürekli Farklar

Muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasında, zaman içinde hiçbir zaman indirilmeyecek gider ve vergi konusu olamayacak gelirler gibi farklar vardır. Her zaman var olmaya devam edecek bu tutarlara sürekli farklar denir. Bundan dolayı, vergiye tabi kâr ile muhasebe kârı belli bir dönem sonunda eşitlenecek diye bir kural yoktur. Bir dönemin muhasebe kârı ile vergiye tabi kârı arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde ortadan kalkmayacak olan bu farklar, ülkenin vergi mevzuatından kaynaklanmaktadır. Vergi kanunları tarafından kabul edilmeyen bu giderler olmaya devam ettikçe, sürekli farklar da olacaktır.

Kanunen kabul edilmeyen giderler; vergiye tabi kâr ile muhasebe kârı arasındaki en önemli farklardan biridir. Bu giderler muhasebe kârı açısından, diğer giderlerden farklı bir nitelikte değildir. Vergiye tabi kârın bulunmasında, muhasebe kârının tespitinin ardından kanunen kabul edilmeyen giderler belirlenecek; sonrasında bu gider kâra eklenecektir. Hesaplama sonucunda ortaya çıkan yeni tutar üzerinden vergi hesaplaması yapılacaktır.

Kanunen kabul edilmeyen giderler nazım hesaplar içerisinde takip edilmektedir. Bunun yanı sıra alt hesaplarda da takip edilmesi mümkündür. Bu durum muhasebenin temel ilkelerinden biri olan tam açıklama ilkesinin bir sonucudur.

Fahir Bilginoğlu'nun makalesinde, "Sürekli farklar, mali ve ticari bilanço arasında bir dönem içinde ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde ortadan kalkmayan farklılıkları kapsar. Belirli giderlerin vergi mevzuatı faaliyet gideri olarak kabul edilmemesi veya belirli gelirlerin vergiden muaf olması örneğinde olduğu gibi,

[7] Daha geniş bilgi için bakınız:
John Blake, **Accounting Standarts**, 4th Edition, Pitman Publishing, Great Britain, 1993, s. 121–124.

yalnızca mali mevzuata göre mali tablolara girmiş giderler veya gelirler olabilir. Ancak bu durumda söz konusu farklılık ileriki dönemlerde ortadan kalkamayacağına göre, gelecek dönemlerin vergi "vergi gideri" etkilenmeyecektir..."[8] demiştir.

Muhasebe kârı ve vergiye tabi kâr arasındaki sürekli farklar kanunlarla ortaya çıktığından, her ülke için farklıdır. Ancak genel olarak sürekli farklara sebep olan unsurlar şunlardır[9]:

- Devlet tahvillerinden alınan farklar,
- Her türlü cezalar ve gecikme zamları,
- Yasal indirim ve istisnalar,
- Net faaliyet zararları,
- Hayat sigortası için ödenen primler ve poliçeden elde edilen kazançlar,
- Yasal limitin üzerindeki bağış ve yardımlar,
- Şerefiye ve acentelik amortismanları,
- Bölgesel gelişme teşvik ve yardımları,
- Vergiden istisna olan gelirlerin kazanılması için yapılan giderler.

Listedeki gelir ve giderin çoğu ülkemiz için de sürekli farklara neden olmaktadır. M. Sema Ülker makalesinde[10] sürekli fark oluşturabilecek durumları sıralamıştır. Zaman içinde ilave edilenler ve çıkarılanlar olsa da, genel olarak bu liste halen geçerliliğini korumaktadır.

---

[8] Fahir Bilginoğlu, " Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler**," İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, C.23, S:2, Kasım 1994, s.11.
[9] Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, **Intermediate Accounting**, John Wiley & Sons, Volume 1 (9th Edition), USA, 1998, s. 936.
[10] M. Sema Ülker Ayyıldız, Ertelenmiş Vergiler ve Vergi Farkları, **İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Aylık Yayın Organı**, Sayı: 35, Mart-Nisan 1996.

1.3.2. Geçici Farklar

Geçici farklar konusuna geçmeden önce bir kavram karmaşasını çözmemiz gerekmektedir. Bahsedilen karmaşa, bu noktada kullanılması gereken isim konusunda yaşanmaktadır.

TMSK tarafından yayınlanan TMS 12'de Geçici Farklar (Temporary Differences), "Bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder..." şeklinde tanımlanmıştır.

Bazı kaynaklarda aynı anlamda kullanılan, "Zamanlama Farkları" konunda, Fahir Bilginoğlu, "Dönemin sonucunu etkileyen kalemler hem ticari, hem de mali bilançoda yer alıp da, bunların farklı zamanlara ait olması durumunda, zamanlama farkları ortaya çıkar..."[11] demektedir. 2001 yılında revize edilmeden önce, IAS 12'de zamanlama farkları kavramı geniş şekilde tanımlanmıştı. Buna göre, aynı dönem içindeki muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasındaki fark, zamanlama farkıdır. Bu farklar bazı gelir ve gider kalemlerinin, vergiye tabi kâr ile muhasebe kârı açısından dikkate alındıkları dönem arasında fark olmasından kaynaklanır. Belli bir zaman diliminde ortaya çıkan zamanlama farkları, sonraki dönemlerde ortadan kalkar.

"Amerika Birleşik Devletleri'nde "Federal Accounting Standard Boards" tarafından yayınlanan, 109 No'lu Gelir Vergisi'nin Muhasebeleştirilmesi standardına göre, vergi kanunları finansal muhasebe standartlarından değerleme ve kabul etme yönüyle çoğunlukla farklıdır. Bunun nedeni, bir yılın vergiye tabi kâr ile vergi öncesi finansal tablolarda yer alan kâr tutarının, başka bir deyişle, finansal tablolardaki aktif ve pasiflerin değeri ile vergi açısından bunların değerinin birbirinden farklı olmasıdır. Buna göre, geçici farklar iki çeşit farkları kapsamaktadır. Bunlardan ilki muhasebe ile vergi arasında varlık ve kaynakların değerleme temellerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklar, ikincisi ise muhasebe ile vergi arasında gelir ve

[11] Bilginoğlu, **a.g.e.**, s.11.

giderin tanınma dönemleri ile ilgili farklar, diğer bir deyişle zamanlama farklarıdır."[12]

P. Willett'e göre, "…geçici farklar tüm zamanlama farklarının, yanı sıra bir aktif veya pasif kaleminin ve finansal tablolardaki muhasebe ilkelerine göre belirlenen değeri arasındaki farkları da kapsamaktadır. Bu tür ilavelere örnek olarak; satın alma yöntemine göre muhasebeleştirilen şirket birleşmelerinde aktif veya pasif kalemlerin muhasebe değerinde meydana gelen değişiklikleri verebiliriz."[13]

Böylece hangi farkın daha doğru olacağı tartışması sonucunda, geçici farkların zamanlama farklarından daha geniş bir kavramı ifade ettiği konusunda fikir birliğine varılmıştır. Geçici farklar içerdiği tüm zamanlama farklarının yanı sıra, aktif veya pasif kalemlerin vergi yasalarının ve muhasebe ilkelerinin dikkate aldığı değer arasındaki farkları da hesaplar. Kısacası geçici farklar, zamanlama farklarından olan unsurların yanı sıra, zamanlama farklarından olmayan etkenlerden de oluşmaktadır.

Konuyu açıklarken, "Geçici Farklar" kavramını birçok kez tanımlamış olduk. Özetlersek, geçici farklar; varlığın veya yükümlülüğün muhasebede kayıtlı değeri ile vergi mevzuatınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve ileriki dönemlerde dikkate alınacak farklardır.

TMS 12, geçici farkları indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayırmıştır. TMS 12 uyarınca,

1- Vergiye tabi geçici farklar; gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar.

[12] Fulya Sevinç, "12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması", Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003, s. 64.
[13] Patsy Willett, "Here We Go Again!", **CA Magazine**, September 1993, s.57.

2- İndirilebilir geçici farklar; gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarları oluştururlar.

1.4. VERGİYE ESAS DEĞER

Vergiye esas değer, varlığın veya yükümlüğün vergisel açıdan taşıdığı önemi ifade eder. Buna varlık açısından bakacak olursak, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan, Sermaye Piyasası Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğinde (Seri: XI, No:25), vergiye esas değer 289. sayfada şöyle açıklanmıştır:

"Bir varlığın vergi değeri, gelecekte bu varlıkla ilgili vergilendirilebilir ekonomik faydalar dolayısıyla vergi matrahından indirilebilir tutardır. Bu ekonomik faydaların gelecekte vergi matrahına dâhil edilmemesi durumunda varlığın kayıtlı değeri vergiye tabi değerine eşittir."

SPK tebliğine göre, yükümlülüğün (borç) vergi değeri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır;

"Bir yükümlülüğün vergi değeri, yükümlülüğün kayıtlı değerinden gelecek dönemlerde söz konusu yükümlülük kapsamında vergilendirme bakımından indirilebilecek tutarın düşülmesi ile elde edilen tutardır. Peşin tahsil edilen gelirlerden kaynaklanan yükümlülüğün vergi değeri, yükümlülüğün kayıtlı değerinden gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak kısmının indirilmesi ile bulunur."

1.4.1. Varlığın Vergiye Esas Değeri

Varlığın vergiye esas değeri TMS 12'de şöyle tanımlanmıştır: bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas

değeri defter değerine eşittir. Varlığın vergiye esas değerine ilişkin durumları aşağıdaki örnekler ile açıklayabiliriz.

Örnekler

1. Bir makinenin maliyeti 100 TL'dir. Vergi açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 30 TL'dir. Makinenin kalan maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayırmak suretiyle ya da satış sırasında kalan maliyet olarak düşülebilecektir. Bu makineyi kullanarak elde edilen gelir vergiye tabidir, satış sonucu oluşan kâr da vergiye tabidir. Satışın zararla sonuçlanmasında da zarar vergi açısından indirilebilir durumdadır. Hâlihazırda makinenin vergiye esas değeri 70 TL'dir.
2. Tahakkuk ettirilmiş olan faiz alacaklarının defter değeri 100 TL'dir. Bununla ilgili faiz gelirleri nakit esasına göre vergiye tabi olacaktır. Bu durumda faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfırdır.
3. Satışlardan alacakların defter değeri 100 TL'dir. İlgili satış geliri vergiye tabi kârın (mali zararın) tespitinde dikkate alınmıştır. Alacakların vergiye esas değeri 100 TL'dir.
4. Bir bağlı ortaklıktan tahsil edilecek temettüünün defter değeri 100 TL'dir. Temettü geliri işletmede vergiye tabi değildir. Esas olarak bu varlığın değerinin tamamı gelir olarak muhasebeleştirilmiş olan ekonomik yarardan indirilebilir durumdadır. Sonuç olarak temettü alacaklarının vergiye esas olan değeri 100 TL'dir.[14]
5. Finansal alacak olarak muhasebeleştirilmiş olan verilmiş bir borcun defter değeri 100 TL'dir. Verilen borç geri alındığında bunun herhangi bir vergisel sonucu olmayacaktır. Bu alacağın vergiye esas değeri 100 TL'dir.

[14] Bu analize göre vergilendirilebilir geçici fark yoktur. Alternatif bir analiz de şöyle olabilir; tahakkuk ettirilen temettü alacaklarına uygulanacak vergi oranı sıfır olduğu için oluşan 100 YTL vergilendirilebilir geçici farka sıfır oranı uygulandığında vergiye esas değeri de sıfırdır. Her iki analizde de ertelenmiş vergi borcu yoktur.

1.4.2. Borcun Vergiye Esas Değeri

Bir borcun vergiye esas değeri, onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır. Avans olarak alınmış olan hâsılat örneğinde, ilgili borcun vergiye esas değeri alınan avansın tutarından gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak olan gelir tutarları düşüldükten sonra kalan değerdir. Borcun vergiye esas değerine ilişkin durumları aşağıdaki örnekler ile açıklayabiliriz.

Örnekler

1. Kısa vadeli borçlar; defter değeri 100 TL olan, tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, vergi açısından nakit olarak ödendiğinde gider yazılabilecektir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri sıfırdır.
2. Kısa vadeli borçlar; peşin olarak tahsil edilen ve defter değeri 100 TL olan faiz gelirini içermektedir. İlgili faiz geliri nakit olarak tahsil edildiğinde vergi matrahına dâhil edilmiştir. Peşin olarak tahsil edilen faiz gelirinin vergiye esas değeri sıfırdır.
3. Kısa vadeli borçlar; defter değeri 100 TL olan tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider vergi açısından hâlihazırda gider yazılmıştır. Tahakkuk ettirilmiş giderin vergiye esas değeri 100 TL'dir.
4. Kısa vadeli borçlar defter değeri 100 TL olan tahakkuk ettirilmiş ceza ve tazminat içermektedir. Ceza ve tazminatlar vergi açısından gider kabul edilmemektedir. Tahakkuk ettirilen ceza ve tazminatların vergiye esas değeri 100 TL'dir.[15]
5. Bir kredi borcunun defter değeri 100 TL'dir. Kredinin geri ödemesi yapıldığında herhangi bir vergisel sonuç doğmamaktadır. Kredinin vergiye esas değeri 100 TL'dir.

[15] Bu analize göre indirilebilir geçici fark yoktur. Alternatif bir analiz de şöyle olabilir; tahakkuk ettirilen cezaların ve tazminatların vergiye esas değerleri sıfırdır ve ortaya çıkan 100 TL tutarındaki geçici indirilebilir farka sıfır vergi oranı uygulanır. Her iki analizde de ertelenmiş vergi varlığı yoktur.

Bazı kalemlerin vergiye esas değeri olmakla birlikte bunlar bilançoya varlık ve borç olarak yansıtılmazlar. Örneğin, araştırma giderleri oluştukları dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınırlar, ancak daha sonraki bir döneme kadar vergiye tabi kârın (mali zararın) belirlenmesinde gider olarak kabul edilmeyebilirler. Araştırma giderlerinin gelecek dönemlerde vergi otoritelerinin vergi hesabında gider olarak indirimine izin verdiği tutardan oluşan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir bir geçici farktır.

Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin olup olmadığının açık olmadığı durumlarda standardın dayandığı temel ilkenin dikkate alınması yardımcı olacaktır. Bazı belirli sınırlamaların dışında, bir varlığın defter değeri geri kazanıldığı veya bir borcun defter değeri ödendiğinde, bu varlığın defter değerinin kazanılması veya borcun defter değerinin ödenmesinin hiç bir vergi etkisi doğurmayacağı duruma nazaran, işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olacaksa ertelenmiş vergi borcu, daha az olacaksa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

İKİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE SİSTEMİ ile VERGİ UYGULAMALARINDA GEÇİCİ FARKLARA NEDEN OLAN UNSURLAR ve ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI

2.1. ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI ve İNDİRİLEBİLİR FARKLAR – VERGİLENDİRİLEBİLİR FARKLAR

Ertelenmiş Vergiler, dönem sonunda vergiye tabi kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı (Bu vergi tutarına; başta kurumlar vergisi olmak üzere, dönem sonunda ortaya çıkan ve vergilendirilebilir kâr üzerinden hesaplanan, kurum stopajı – fon payı ve benzeri gibi tüm yükümlülükler dahildir) ile finansal tablolarda raporlanan dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farktır.

Fahir Bilginoğlu'nun Adolf G. Coenenberg'in tanımı uyarınca aktardığına göre Ertelenmiş Vergiler, "…Ticari bilânço kârının mali bilânço kârından farklılık gösterdiğinde ortaya çıkacaktır, çünkü vergi matrahını oluşturan kâra göre hesaplanan vergi tutarı ile açıklanan ticari bilânço kârı arasında anlamlı bir ilinti yoktur; en azından cari vergi ilintisi yoktur. Buna göre, ertelenmiş vergi ilke olarak, mali kârın vergi borcu ile, vergi hukukuna göre deforme olmuş ticari bilançosunun fiktif (görüntü) vergi borcu arasındaki farktan doğar. Bu tutar ya olumlu yahut da olumsuzdur; bu da bilânçoda ertelenmiş vergilerin aktif veya pasif kalem olarak gösterilmesini gerektirir."[1]

Frank Fabozzi'nin yaptığı Ertelenmiş Vergiler tanımına göre ise, "Ertelenmiş vergiler, hesaplanan gelir üzerinden yerel veya merkezi yönetime ödenmesi gereken ancak henüz ödeme tarihi gelmemiş vergilerdir. Ertelenmiş vergiler finansal raporların hazırlanması ve vergi bildiriminin hesaplanması sırasında birbirinden

[1] Fahir Bilginoğlu, "Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler", **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, C:23, S:2, Kasım 1994, s.11, naklen Adolf G. Coenenberg, **Jahresabschlus und Jahresabschlussanalyse**, 13.Basım, 1991.

farklı muhasebe metotlarının kullanılması halinde ortaya çıkar. Bu farklar geçicidirler ve finansal raporlar ile vergi bildirimleri arasındaki kazancın zamanlaması veya harcamanın kabulündeki farklılıkların sonucudurlar. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü; dönemsel vergi yükümlülüğünün finansal raporlarda görülen vergi yükümlülüğünden daha az olması durumunda ortaya çıkar. Ertelenmiş vergi varlığı ise dönemsel vergi yükümlülüğünün finansal raporlarda gösterilenden fazla olduğu durumda ortaya çıkmaktadır."[2]

"Ertelenmiş Vergiler" dönemin sonunda ortaya çıkan vergiye tabi kâr ile muhasebe standartları dikkate alınarak hesaplanan, muhasebe kârı arasındaki farktır. Gelecek dönemlere de taşınacak olan bu farkların, geçici olarak mı, yoksa sürekli olarak mı yer alacağı çok önemlidir. Farklar geçici olarak yer aldığında, yani gelecekte bir vergi etkisi doğurduğunda, bunlar "Ertelenmiş Vergiler" olarak adlandırılır.

2.1.1. Ertelenmiş Verginin Tespiti

Ertelenmiş vergi farkları bulunurken öncelikle; bilânçoda raporlanmış olan her bir varlık ve borç kaleminin durumları, vergi mevzuatı ve muhasebe ilkeleri açısından karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda, sonraki dönemlere ilişkin vergi durumları belirlenerek geçici vergi farkları tespit edilir.

Tespit edilmiş olan geçici farkın ertelenmiş vergi farkı oluşturabilmesi için gelecek dönemlere de yansıyan bir vergi etkisi olması gerekmektedir. Oluşan geçici farklar içinde ilk olarak bakılacak olanlar, bir sonraki dönemde veya ileriki dönemlerde vergi etkisi doğuracak olanlardır. Yoksa ileride de etkisi giderilemeyecek olan farklar (sürekli farklar), ertelenmiş vergilerin konusu içine girmez. Bu durumu İsmail Ufuk Mısırlıoğlu söyle açıklamıştır:

[2] Frank J. Fabozzi, Pamela P. Peterson, **Financial Management & Analysis** , 2nd Edition, USA, John Wiley & Sons Inc., 2003, s.133-134.

"Ertelenmiş geçici vergi farkları; finansal tablolarda varlık ve borçlardaki her bir kalemin vergi mevzuatı karşısındaki durumu değerlendirilerek saptanır. Bu değerlendirmeler sonucunda, sonraki dönemlere ilişkin vergi etkileri belirlenerek geçici vergi farkları oluşturulur. Bu farkın vergi farkı oluşturabilmesi için gelecek dönemlerde bir vergi etkisinin mevcut olması gerekir. Vergilendirilebilir kârın tespitinde, finansal tablolarda raporlanan kâra ilave edilen ve vergi mevzuatı tarafından indirimi kabul edilmeyen gecikme faizi, trafik cezaları, bağış ve yardımlar gibi giderler, raporlanan kâr ile vergilendirilebilir kâr arasında bir fark oluşturmasına rağmen, bilânçonun varlık ve borçlarında bir etki yaratmaz. Bu yüzden sonraki döneme ertelenemeyen nitelikteki vergi farkları ertelenmiş vergi farkı olarak dikkate alınmaz."[3]

Örnek olarak, işletme o yıl içersinde muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış tablolara göre, 100.000 TL kâr etmiştir. Bu kârın hesaplanması esnasında, 17.500 TL'lik trafik cezası ve 7.500 TL'lik gecikme faizi de gider olarak dikkate alınmıştır. Gider olarak dikkate alınan gecikme faizi, kanunen kabul edilebilir nitelikte değildir. Trafik cezaları ile beraber bu gecikme faizi, vergiye tabi kâr hesabında dikkate alınmayacaktır. Öyleyse;

Muhasebe Kârı	100.000
+ Trafik Cezası	17.500
+ Gecikme Faizi	7.500
Vergiye Tabi Kâr	125.000
Vergi Oranı	0.20
Ertelenmiş Vergi	-
Ödenecek Vergi Tutarı	25.000

Burada da göreceğimiz üzere, muhasebe kârına yapılan ilavelerle oluşturulan vergiye tabi kâr, 125.000 TL olmuştur. Bunun üzerinden % 20 oranında vergi

[3] İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, Kurum Kazancı Üzerinden Alınan Vergilerin Raporlanması, **İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Aylık Yayın Organı**, Sayı 72, Temmuz – Ağustos – Eylül 2005, s. 53.

hesaplandığı varsayılırsa, ödenmesi gereken vergi 25.000 TL olmaktadır. Bu hesapladığımız tutar gelir tablosu ve bilânçoda raporlanarak; ödeme vadesi geldiğinde ödenecektir.

Görüldüğü gibi kalıcı fark oluşturan, "Trafik Cezaları", "Gecikme Faizleri" gibi kalemler, muhasebe kârının tespitinde gider olarak dikkate alınırken, vergiye tabi kâr tespitinde dikkate alınmamıştır. Dolayısıyla ortada "Ertelenmiş Vergi" yaratan bir olay da gerçekleşmemiştir. Gerçekleşebilmesi için varlıklar ile borçlar arasında değerleme farkı olması gerekir. Fakat bu farklar varlık ya da borcun değerinde bir değişikliğe yol açmazlar. Daha net ifade etmek gerekirse, bir zamanlama farkından ya da geçici fark teşkil eden başka bir unsurdan söz etmek mümkün değildir.

"Ertelenmiş Vergi" kavramı konusunda, çalışmamızın bu noktasına kadar "Muhasebe Standartları" ile "Vergi Mevzuatı" arasındaki mevcut bulunan farkları geçici farklar olarak isimlendirmiştik. Aslında bizim geçici farklar dediğimiz bu hususlar, Ertelenmiş Vergiyi oluşturan ana unsurlardan biridir.

Geçici farklar, gelir vergisi harcamalarının muhasebeleştirilmesinde karmaşa yaratmaktadır. Bu konu dönemsel gelir ve giderlerinin karşılaştırılması kavramı çerçevesinde düşünülmelidir. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, finansal raporlarda ilgili döneme ait olarak kabul edilmiş her faaliyete ilişkin hem cari hem de ertelenmiş vergiler ilgili döneme ait olarak kabul edilmelidir. Bunun anlamı; geçici farklar göz ardı edildiğinde, eğer finansal raporlardaki vergi öncesi net kâr kalemi devlete bildirilen vergi matrahına eşitse; kurumlar vergisi gideri olarak bildirilen tutar ödenecek vergi tutarına eşit olacaktır. Örnek olarak, vergi oranının % 30 olduğunu varsayalım. Bu durumda eğer dönem içinde bir şirket 1.000.000 TL kâr elde ettiyse; şirket, o seneki cari vergi yükümlülüğü ne olursa olsun, 300.000 TL vergi borcu kaydetmelidir. Muhasebe Standartları, kurumlar vergisi oranının % 30 olması durumunda; 1.000.000 TL kâr açıklayan bir şirketin, raporlarındaki kurumlar vergisi giderinin 300.000 TL'den farklı olursa gelir tablosunun yanıltıcı olacağına ve karışıklık yaratacağına inanmaktadır.

Bu noktada şu soru akla gelebilir, eğer vergi borcu hesabı şirketin cari vergi ödemelerine uygun olarak borçlandırılmaz ve kasa hesabına cari ödeme tutarı kadar alacak kaydedilirse muhasebenin çift taraflı kayıt ilkesi ihlal edilir, yani bilanço tutmaz. Bu sorunun cevabını bir örnek ile açıklığa kavuşturmaya çalışalım.

Örnek[4]:

Bir şirket, 19x1 yılında ortaklarına 1 milyon $ gelir elde ettiğini bildirmesine rağmen, geçici farklardan dolayı maliyeye sadece 800.000 $ vergi matrahı bildirmiştir. Bundan dolayı raporlarındaki gelir vergisi harcamaları hesabının tutarı 340.000 $ olmasına rağmen ödediği cari gelir vergisi tutarı sadece 272.000 $'dır (800.000 $ X 0,34). Bu vergilerin ödendiğini varsayalım (ödenen vergi tutarı kadar kasa hesabı alacalandırılacaktır ve ödenecek vergiler hesabında alacak bakiye kalmayacaktır). Harcamaların yedekleri aştığı durumlardaki gibi bu tür geçiş işlemlerinin bilânçoya etkilerini inceleyebiliriz.

Varlıklar	= Yükümlülükler	+ Öz Sermaye
Kasa -272.000		Yedekler -340.000
Cari vergi ödemeleri	(vergi öncesi gelir X vergi oranı yansıtması)	

Buradaki kaybın 68.000 $ (340.000 $ – 272.000 $) kaynağı varlıklarda bir azalma mı yoksa yükümlülüklerde veya öz sermayede bir artış mıdır?

Bu sorunun cevabı; "Ertelenmiş Vergiler Hesabı" isimli bir yükümlülük hesabındaki artış olacaktır. Bu geçişi günlük defter kayıtlarında şöyle gösterebiliriz:

Vergi Gideri…….....340.000
Kasa.....272.000
Ertelenmiş Vergiler.....68.000

[4] Örnek aşağıdaki kitaptan alınmıştır.
Robert N. Anthony, James S. Reece, **Accounting Principles**, 7.th Edition, Princeton, USA, s.237.

"Finansal tablolarda raporlanan muhasebe kârı üzerinden hesaplanacak olan vergi gideri (veya karşılığı), cari dönemde ödenecek vergiler ile ertelenmiş vergilerin toplamından oluşacaktır."[5]

Bu konuyu netliğe kavuşturduktan sonra, ertelenmiş vergileri oluşturan ana unsurlar incelenecektir.

2.1.2. Vergilendirilebilir Geçici Farklar

BDDK'nın Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 18 Sayılı Tebliğindeki tanım uyarınca, "Vergilendirilebilir geçici fark; bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr/zararın hesabında dikkate alınacak tutarları" ifade eder.

SPK ve TMS'de yapılan tanımların temelde birbirinden farkı yoktur. Bu nedenle aynı tanımlamayı vermeyi gerekli görmüyoruz. Sadece şunu belirtmek gerekir ki, TMS'de bu husus "Vergilendirilebilir Geçici Fark" olarak değil de, "Vergiye Tabi Geçici Fark" olarak adlandırılmıştır. Özde herhangi bir farklılık olmamasına rağmen TMS bu kavramı tercih etmiştir. IAS 12'de ise, "Taxable Temporary Differences" ile yani "Vergilendirilebilir Geçici Farklar" olarak ifade edilmiştir.

İşletme bir varlık satın aldığında bunun ilerleyen dönemlerde kendisine ekonomik fayda olarak geri döneceğini bilir. Bu varlığın hesaplara kaydedilirken kullanılan kayıt değeri, eğer vergi değerini aşarsa, vergilendirilebilir ekonomik faydanın miktarı, vergiden indirilebilir tutarı da aşacaktır. İşte "vergiye tabi geçici fark" denilen husus tam olarak budur. Vergiye tabi farklar dolayısıyla gelecekte ödenmesi gereken vergilerin tutarı, ertelenmiş vergi borcu olarak mali tablolara

[5] David Alexander, Simon Archer, **International Accounting Standards Guide**, Harcourt Professional Publishing, USA, s.472.

yansıtılmaktadır. Bunun kimi istisnaları olmakla beraber genelde vergiye tabi farklar, ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirilmektedir. Son olarak, belirtmek gerekir ki, işletme varlığın kayıtlı değerini kazanmaya başladıkça, vergiye tabi geçici farklar azalacaktır.

Teorik olarak anlattığımız bu hususları, şimdi somut bir örnek üzerinden açıklamaya çalışalım.

Örneğin; işletme kullanılmak üzere 2.000 TL tutarında bir demirbaş satın almıştır. Bu demirbaşın işletme tarafından takdir edilen yararlı ömrü 10 yıldır. Vergi mevzuatı uyarınca ise, alınmış olan bu demirbaşın 5 yıl içinde itfa edilebilmesi mümkündür. İşletme de bu avantajdan faydalanmak istemektedir. Bu durumda, eşit paylı amortisman uygulayan işletmede, muhasebe ilkeleri uygulamalarına uygun olarak hazırlanan gelir tablosunda, her yıl eşit olarak 200 TL'lik amortisman ayrılacaktır. Vergi hesaplamasında kullanılacak tutar ise, her yıl 400 TL olacaktır. Bu durumda ilk 5 yılda, demirbaşın vergi mevzuatına uygun olarak hesaplanan amortismandan sağlayacağı fayda, muhasebe ilkelerine uygun olarak hesaplanan amortismandan sağlayacağı faydadan, her yıl için (400 – 200) 200'er TL fazla olacaktır. Bunun sonucunda, vergi oranını % 25 kabul edersek ilk 5 yıl boyunca 50'şer TL tutarında daha az vergi ödenecek, 200'er TL daha çok muhasebe kârı olacaktır. Son 5 yılda ise tam tersi bir durum olacak, 50'şer TL tutarında daha fazla vergi ve 200'er TL daha az muhasebe kârı olacaktır. Karşılaştırma kolaylığı olması için, varsayalım ki işletmenin amortisman gideri düşülmeden önceki vergiye tabi kâr ve muhasebe kârı birbirine eşit ve 10.000 TL olsun. Şöyle bir durum olacaktır;

Yıl-lar	Muhasebe İlkeleri Açısından				Vergi Mevzuatı Açısından			
	Amor-tisman Gideri	Net Defter Değeri	Muha-sebe Kârı	Vergi Gideri	Amor-tisman Gideri	Vergiye Esas Değeri	Vergi Hesap. Tutar	Vergi Gideri
1	200	1.800	9.800	2.450	400	1.600	9.600	2.400
2	200	1.600	9.800	2.450	400	1.200	9.600	2.400
3	200	1.400	9.800	2.450	400	800	9.600	2.400
4	200	1.200	9.800	2.450	400	400	9.600	2.400

Yıl-lar	Muhasebe İlkeleri Açısından				Vergi Mevzuatı Açısından			
	Amor-tisman Gideri	Net Defter Değeri	Muha-sebe Kârı	Vergi Gideri	Amor-tisman Gideri	Vergiye Esas Değeri	Vergi Hesap. Tutar	Vergi Gideri
5	200	1.000	9.800	2.450	400	0	9.600	2.400
6	200	800	9.800	2.450			10.000	2.500
7	200	600	9.800	2.450			10.000	2.500
8	200	400	9.800	2.450			10.000	2.500
9	200	200	9.800	2.450			10.000	2.500
10	200	0	9.800	2.450			10.000	2.500

TMS 12 16. maddede ifade edildiği gibi, "Bir varlığın muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın defter değerinin bir ekonomik yarar olarak işletmeye gelecek dönemlerde geri kazanılacağını gösterir. Eğer varlığın defter değeri onun vergiye esas değerini aşarsa, bu varlık nedeniyle ileride muhasebe kârının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşıyor demektir. Bu fark, vergiye tabi bir geçici farktır ve sonuçta oluşan gelir vergilerini gelecek dönemlerde ödeme yükümlülüğü ise bir ertelenmiş vergi borcudur. İşletme bu varlığın defter değerini geri kazandıkça vergilendirilebilir geçici fark tersine dönecek ve vergiye tabi kâr ortaya çıkacaktır. Bu durumda, işletmeden vergi ödemeleri şeklinde ekonomik fayda çıkışı olacaktır."

2.1.3. İndirilebilir Geçici Farklar

BDDK'nın Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 18 Sayılı Tebliğinde tanım uyarınca, "İndirilebilir geçici fark; bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr/zararın hesabında indirim kalemi olarak dikkate alınacak tutarları" ifade eder.

Fulya Sevinç tezinde indirilebilir geçici farkları şöyle tanımlamıştır: "Bir yükümlülüğün bilânçoda izlenen kayıtlı değerinin gelecekte ekonomik fayda sağlayacak şekilde işletmeden çıkması ile ifa edilmesi mümkündür. İşletmeden bu şekilde çıkan kaynakların tamamının veya bir bölümünün yükümlülüğünün kayıtlara

alındığı dönemden sonraki dönemlerde, mali kârının tespitinde indirim konusu yapılabildiği durumlarda, yükümlülüğün kayıtlı değeri ile vergi değeri arasındaki geçici fark ortaya çıkmaktadır. Bu fark, indirilebilecek geçici farktır."[6]

Bu geçici farklar gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilebilecek tutarları oluştururlar. Bu tutarlar sonucunda, eğer yükümlülüğün değeri gelecek dönemlerin kârından indirilebiliyorsa, cari dönem için "ertelenmiş vergi alacağı" oluşmuş demektir. Aynı durum varlıklar için de geçerlidir. Varlığın defter değeri, vergi değerinden daha düşükse, bu fark gelecek dönemlerde "ertelenmiş vergi alacağı" oluşturur. İndirilebilir farkların oluştuğu durumlarda genellikle, ertelenmiş vergi de oluşmaktadır. Bunun kimi istisnaları olmakla beraber genelde indirilebilir farklar "ertelenmiş vergi alacağı" olarak muhasebeleştirilmektedir. Vergilendirilebilir farklar konusunda yaptığımız gibi, indirilebilir geçici farklara da bir örnek vererek konuyu daha anlaşılır hale getirelim;

Örneğin; işletme, kullanılmak üzere 1.500 TL tutarında bir demirbaş satın almıştır. Bu demirbaşın işletmeye göre takdir edilen yararlı ömrü 5 yıldır. Vergi Mevzuatı bu demirbaş için, "Yıl Sayılarının Toplamı Yöntemine[7]" göre amortisman ayrılmasını zorunlu koşmaktadır. Buna göre, vergi mevzuatı uyarınca hesaplanacak amortisman söyle olacaktır,

1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15

YIL	ORAN	YILLIK AMORTİSMAN
1	1 / 15 x 1.500	100
2	2 / 15 x 1.500	200
3	3 / 15 x 1.500	300
4	4 / 15 x 1.500	400
5	5 / 15 x 1.500	500

[6] Sevinç, **a.g.e.**, s.101.
[7] Bu yöntem hakkında daha fazla bilgi için,
Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitapevi, 12. bs., Ankâra, 2005, s. 431 – 432.

Yani ilk yıl için 100 TL sonraki yıllar içinde 100'er TL artarak 5 yıl içinde tamamen itfa edilmiş olacaktır. Bunun yerine yararlı ömür dikkate alınarak "Eşit Paylı Amortisman Yöntemi" kullanıldığında, her sene 300'er TL ayrılacaktır. Karşılaştırma kolaylığı olması için, varsayalım ki işletmenin amortisman gideri düşülmeden önceki vergiye tabi kâr ve muhasebe kârı birbirine eşit ve 10.000 TL olsun. Vergi oranını da % 25 varsayarsak, şöyle bir durum olacaktır:

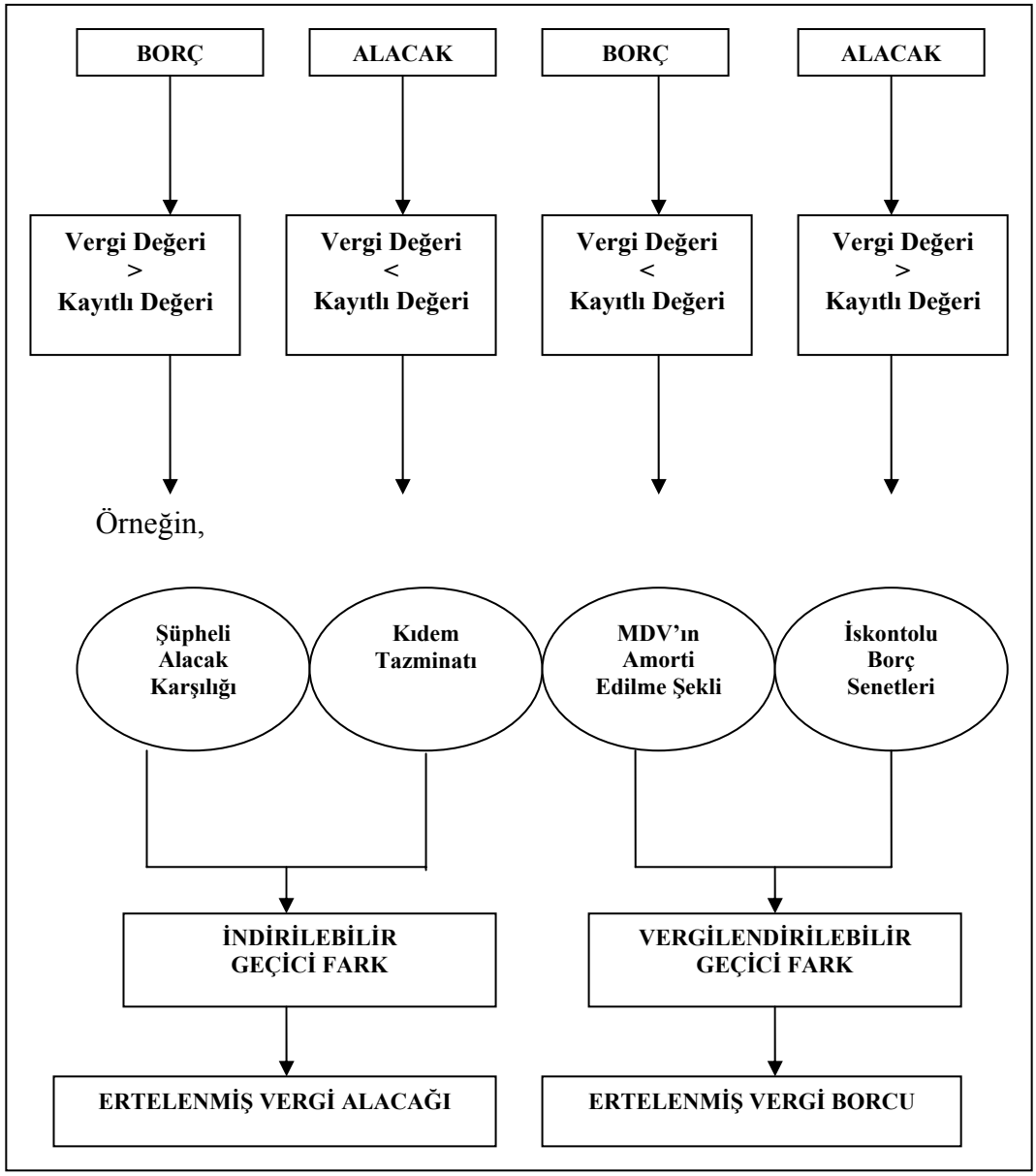
Yıl-lar	Muhasebe İlkeleri Açısından				Vergi Mevzuatı Açısından			
	Amor-tisman Gideri	Net Defter Değeri	Muha-sebe Kârı	Vergi Gideri	Amor-tisman Gideri	Vergiye Esas Değeri	Vergiye Tabi Kâr	Vergi Gideri
1	300	1.200	9.700	2.425	100	1.400	9.900	2.475
2	300	900	9.700	2.425	200	1.200	9.800	2.450
3	300	600	9.700	2.425	300	800	9.700	2.425
4	300	300	9.700	2.425	400	500	9.600	2.400
5	300	0	9.700	2.425	500	0	9.500	2.375

Bunun sonucunda, ilk yılda muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasında 200 TL fark olacaktır. Bunun vergi olarak yansıması ise, 50 TL olacaktır. İkinci yılda, kâra etkisi 100 TL'ye inecek, vergi giderinde fark ise, 25 TL olacaktır. Üçüncü yılda, kâr eşitlenecek ve dolayısıyla vergilerde de fark olmayacaktır. Dördüncü yılda artık işletmenin vergiye tabi kârı, muhasebe kârından daha düşük olacak (100 TL) ve aynı oranda daha düşük vergi gideri (25 TL) olacaktır. Son yılda, ilk yılın tersi durum söz konusu olacak bu sefer, 200 TL daha az kâr ve 50 TL daha az vergi gideri olacaktır.

TMS 12 madde 16'da ifade edildiği gibi, "Bir borcun muhasebeleştirilmesi bu borcun defter değeri tutarında bir ekonomik fayda içeren kaynakların gelecek dönemlerde işletmeden çıkacağını ve borcun böylece kapatılacağını gösterir. Kaynaklar işletmeden çıkarken, bunların tutarlarının tamamı veya bir kısmı borcun muhasebeleştirildiği dönemden sonra gelen, çıkışların olduğu dönemlerin vergiye tabi kârının tespitinde gider olarak indirilebilir. Böyle durumlarda, bir borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında geçici bir fark doğar. Buna bağlı olarak da, ileriki dönemlerde bu farka ilişkin borç tutarının vergiye tabi kârın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde geri kazanılacak vergileri ifade eden bir

ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Benzer şekilde, eğer bir varlığın defter değeri vergiye esas değerinden daha az ise, aradaki fark ilerideki dönemlerde geri kazanılacak vergileri belirten ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur".

İndirilebilir ve vergilendirilebilir farkları bir şekil yardımı ile göstermek gerekirse[8];



Şekil 2.1. Geçici Vergilerin Kaynağı

[8] Tim Sutton, **Corporate Financial Accounting and Reporting**, Pearson Education Limited, Great Britain, 2000, s. 541.

2.1.4. Ertelenmiş Vergi Raporlamanın Mantıksal Temeli

İşletme ertelenmiş vergi raporlamayı neden tercih etmektedir? Vergi otoritesi işletmeye neden böyle bir imkân tanımaktadır? Bu soruları cevaplamanın en iyi yolu, bir örnek üzerinden hareket etmek olacaktır.

Örnekte[9], vergi mevzuatına ve muhasebe uygulamalarına uygun raporlarda kullanılan değişik değerleme tekniklerinden kaynaklanan, pratikte çoğu zaman karşımıza zamanlama farkı olarak çıkan geçici farklar ortaya konacaktır. Şirketin 1.000.000 $'a bir varlık satın aldığını varsayalım. Vergi mevzuatı açısından 5 yıllık sınıfa dâhil olan böyle bir varlığın, yıl sayıları toplamı yöntemine göre gelir vergisi harcamalarından düşülecek amortisman payı altı senelik bir periyotta 200.000 $, 320.000 $, 192.000 $, 115.200 $, 115.200 $ ve 57.600 $ olacaktır (Sene içinde alınmış olduğu için, 5 yıllık sınıfa dahil olan bu varlığın amortismanı, 6 takvim yılını etkileyecek şekilde itfa edilecektir). Firma finansal raporlamalarında varlık için sekiz yıllık faydalı ömür üzerinden sabit amortisman yöntemini uygular ve hurda değerini sıfır kabul ederse, sonuç olarak vergi harcamalarından düşülecek amortisman payı senelik 125.000 $ olur. Şirketin muhasebe standartlarına ve vergi mevzuatına uygun raporlama yöntemleri açısından, başka bir fark ortaya çıkmaz. Sonuç olarak amortisman ve vergi indirilmeden önceki kâr, muhasebe ve vergi amaçlı raporlarda birbirine eşit ve 1 milyon $ olur. Vergi oranı % 40'tır.

Sadece bu varlığın sebep olduğu ertelenmiş vergi tablolarda ifade edilecek olursa, firmanın sekiz yıl boyunca gelir vergisini nasıl hesaplayacağı gösterilmiştir. Dikkat edilirse 19x6 yılının sonunda, varlık hala iki senelik yararlı ömrü kalmasına rağmen amortisman payının tümü vergiden düşülmüştür.

[9] Örneğin tamamı aşağıdaki kaynaktan derlenmiştir.
Robert N. Anthony, James S. Reece, **Accounting Principles**, 7.th Edition, Princeton, USA, s. 237 – 239.

Bölüm 1 – Vergilerin Hesaplanması				
Yıl	Amortisman ve Vergi Öncesi Kâr	Amortisman İndirimi	Vergi Öncesi Kâr	Vergi Tutarı (% 40 üzerinden)
20x1	$ 1.000.0	$ 200.0	$ 800.0	$ 320.0
20x2	1.000.0	320.0	680.0	272.0
20x3	1.000.0	192.0	808.0	323.2
20x4	1.000.0	115.2	884.8	353.9
20x5	1.000.0	115.2	884.8	353.9
20x6	1.000.0	57.6	942.4	377.0
20x7	1.000.0	-	1.000.0	400.0
20x8	1.000.0	-	1.000.0	400.0
Toplam	$ 8.000.0	$ 1.000.0	$ 7.000.0	$ 2.800.0

Bölüm 2'de muhasebe için yapılan raporlamada hesaplanmış vergi gideri gösterilmektedir. Dikkat edilirse varlığın sekiz senelik yaşam döneminin tamamında şirketin muhasebe ve vergi için düzenlenen raporlarında aynı miktarda amortisman indirimi yapılmıştır (1 milyon $). Ek olarak bu sekiz sene içerisinde finansal ve vergi raporlarındaki toplam vergi matrahı ile vergi öncesi net kâr rakamları (7 milyon $) ve ödenen gelir vergileri ile gelir vergisi harcamaları (2.8 milyon $) birbirine eşittir. Bunun yanında değişik amortisman yöntemleri geçici dönemsel farklara neden olmuştur. Toplamda aynı olan rakamlar, 8 senelik döneme farklı şekilde dağıtılmıştır.

Bölüm 2 – Vergi Giderlerinin Hesaplanması				
Yıl	Amortisman ve Vergi Öncesi Kâr	Amortisman İndirimi	Vergi Öncesi Kâr	Vergi Gideri Tutarı (% 40 üzerinden)
20x1	$ 1.000.0	$ 125.0	$ 875.0	$ 350.0
20x2	1.000.0	125.0	875.0	350.0
20x3	1.000.0	125.0	875.0	350.0
20x4	1.000.0	125.0	875.0	350.0
20x5	1.000.0	125.0	875.0	350.0
20x6	1.000.0	125.0	875.0	350.0
20x7	1.000.0	125.0	875.0	350.0
20x8	1.000.0	125.0	875.0	350.0
Toplam	$ 8.000.0	$ 1.000.0	$ 7.000.0	$ 2.800.0

Bölüm 3'te yıllık "Vergi Harcamaları" ve "Ödenen Vergiler" arasındaki farkların, ertelenmiş vergiler hesabını nasıl etkilediğini ortaya koyar. Ertelenmiş gelir vergileri sütununda gösterilen pozitif tutarlar ertelenmiş vergiler hesabının borç kısmına, parantez içerisinde gösterilmiş negatif tutarlar ise, alacak kısmına

kaydedilecektir. Bu hesap azalmaya başlamadan önce en yüksek olarak 134,800 $'lık bir tutara ulaşacaktır. 19x4 yılında başlayacak olan azalmalar zamanlama farklarının tersine dönmesinden kaynaklanmaktadır. Bu farklılıkların tersine dönmesinin arkasında yatan neden; vergi öncesi net kârı hesaplamakta kullanılan 125,000 $'lık sabit amortisman tutarlarının vergi matrahını hesaplamada kullanılan maliyeti karşılayan indirimleri geçmesidir. Çünkü varlığın sekiz senelik yaşam süresi boyunca kaydedilen amortisman rakamı, firmanın muhasebe standartlarına ve vergi mevzuatına uygun hazırlanan raporlarında birbirine eşittir, zamanlama farklarının tersine dönmesi 19x8 yılının sonuna kadar ertelenmiş gelir vergileri hesabındaki tutarı sıfırlayacaktır.

Bölüm 3 – Ertelenmiş Vergilerin Hesaplanması				
Yıl	(1) Vergi Gideri Tutarı (Bölüm 2'den)	(2) Vergi Tutarı (Bölüm 1'den)	Ertelenmiş Vergi (1) – (2)	Dönem Sonu Bilançosu Ertelenmiş Vergi Tutarı
20x1	$ 350.0	$ 320.0	$ 30.0	$ 30.0
20x2	350.0	272.0	78.0	108.0
20x3	350.0	323.2	26.8	134.8
20x4	350.0	353.9	(3.9)	130.9
20x5	350.0	353.9	(3.9)	127.0
20x6	350.0	377.0	(27.0)	100.0
20x7	350.0	400.0	(50.0)	50.0
20x8	350.0	400.0	(50.0)	0

Sekiz senelik dönemin herhangi bir yılı için, ertelenmiş gelir vergileri hesabındaki bakiye; vergi otoritesinin, vergi matrahını belirlemede sabit amortisman yerine hızlandırılmış amortisman yöntemine izin veren bir kanun çıkarması sonucu, devletten alınmış faiz yükümlülüğü olmayan bir borç olarak düşünülebilir. Örneğin 19x3 yılı sonundaki ertelenmiş vergiler hesabının bakiyesi firmanın, hızlandırılmış amortismana olanak tanıyan vergi kanunları sayesinde, 134.800 $'lık bir gelir vergisi ödemesini ertelediğini göstermektedir. Vergi hesaplamaları için sabit amortisman yönteminin kullanılması ile karşılaştırıldığında bu durum faizsiz 134,800 $ borç almaya benzetilebilir.

Başta değindiğimiz "Ertelenmiş Verginin" mantıksal temeli de işte budur. Devlet, kendi takdir ettiği ölçüde işletmeye faizsiz kredi imkânı tanımaktadır. Raporladığımız kâr ile vergiye tabi kâr arasındaki fark bir vergi iptali değil, vergi ertelemesidir. Bu konuyu Paul M. Fischer kitabında şöyle bir örnek ile açıklamıştır:[10]

"General Dynamics Corporation adlı büyük çaplı bir savunma sanayi şirketi 10 senelik bir dönem için vergi ertelemesi avantajından yararlanmıştır. General Dynamics'in finansal raporlarında 1973 yılından 1984 yılına kadarki toplam vergi öncesi net kârı 2.7 milyar dolar ve bu dönemdeki toplam vergi yükümlülüğü 1 milyar dolardır. Bu dönemde General Dynamics ne kadar vergi ödemiştir? Sıfır! Vergi kanunlarındaki, devlete yapılan uzun vadeli işlerde gelirin tahakkuku ile ilgili bir açıklıktan yararlanması sayesinde şirket bu dönemdeki bütün vergilerini ertelemeyi başarmıştır. Sonuç olarak şirket 1987 ve 1992 yılları arasında toplam 1.6 milyar $ vergi ödemiştir. Finansal raporlardaki zamanlama farklarının tersine dönmesi nedeniyle bu miktar bu dönemde tahakkuk eden gelir vergisinden fazladır. Ancak yinede General Dynamics ortakları bu durumdan memnun olmuştur. Çünkü 10 yıllık bir süre boyunca ertelenen vergiler, hükümetten faizsiz olarak alınmış bir borç niteliğindedir."

Bütün geçici zamanlama farkları vergi raporlarında indirim, finansal raporlarda ertelenmiş ödeme oluşmasıyla sonuçlanmaz. Amortisman harcamalarından farklı olarak karşılıklar için yapılan harcamalar önce finansal raporlarda daha sonra vergi amaçlı raporlarda etkisini gösterir. Böyle durumlarda bu dönemdeki vergi, finansal raporlamadaki yüksek vergi öncesi kâr nedeniyle gerekenden daha fazla hesaplanacaktır.

[10] Paul M. Fischer, William J. Taylor, J. Arthur Leer, **Advanced Accounting**, 5.th Edition, Cincinnati, Ohio -USA, 1993 s.333.

2.2. TÜRKİYE'DE ERTELENMİŞ VERGİ RAPORLAMASINA NEDEN OLAN UNSURLARIN İNCELENMESİ

"Ülkemiz muhasebe uygulamasında, muhasebe standartlarımız oluşturulmasına rağmen, vergi kanunlarının etkisi devam etmektedir. Başka bir ifade ile kurumlar vergisi matrahının belirlenmesi amacına yönelik mevzuat finansal tabloları da etkilemektedir."[11] Çıkar grupları arasında özellikle kâr kavramının oluşması esnasında çatışmalar ortaya çıkmaktadır. İşletmenin faaliyetleri sonucu gerçekten elde ettiği kâr rakamını bulmaya çalışan muhasebe ilkeleri gereği; tahakkuk ilkesi esas alınmakta ve tüm tahakkuk eden gelir ve giderler, kâr hesaplanırken dikkate alınmaktadır. Diğer taraftan mümkün olduğunca fazla vergi almayı amaçlayan Maliye Bakanlığı kendi ilkeleri uyarınca, elde edilen bir kısım gelirler ve giderleri tahakkuk değil de, nakit esasına göre dikkate almaktadır. Son zamanlarda bu konuda tahakkuk esasına doğru bir yönelim olduğunu da belirmek gerekmektedir.

Bunları iki kısımda inceliyoruz; "Vergilendirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Borcu" ve "İndirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Alacağı".

2.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Borcu

Bütün vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Ancak TMS 12 uyarınca aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez:

a) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında,

[11] Özbirecikli, **a.g.e.**, 115.

b) Aşağıdaki işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında:

   i. İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler ve
   ii. Oluşmasının ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (zararı) etkilemediği işlemler.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar için, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.

Yine TMS 12 Madde 16'da belirtildiği üzere, "Bir varlığın muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın defter değerinin bir ekonomik yarar olarak işletmeye gelecek dönemlerde geri kazanılacağını gösterir. Eğer varlığın defter değeri onun vergiye esas değerini aşarsa, bu varlık nedeniyle ileride muhasebe kârının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşıyor demektir. Bu fark, vergiye tabi bir geçici farktır ve sonuçta oluşan gelir vergilerini gelecek dönemlerde ödeme yükümlülüğü ise bir ertelenmiş vergi borcudur. İşletme bu varlığın defter değerini geri kazandıkça, vergilendirilebilir geçici fark tersine dönecek ve vergiye tabi kâr ortaya çıkacaktır. Bu durumda, işletmeden vergi ödemeleri şeklinde ekonomik fayda çıkışı olacaktır." Bu nedenle, yukarıda belirttiğimiz maddeler dışındaki bütün durumlarda ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesi zorunludur.

Standartta konu şu örnek ile açıklanmıştır. Bir varlığın maliyeti 150 TL, net defter değeri 100 TL, vergi mevzuatına göre ayrılmış olan birikmiş amortismanı 90 TL ve vergi oranı da % 25'tir.

Varlığın vergiye esas değeri 60 TL (maliyet 150 TL – birikmiş amortisman 90 TL)'dir. Net defter değeri 100 TL'nin geri kazanılabilmesi için, işletme 100 TL vergiye tabi gelir elde etmelidir. Ancak vergi mevzuatına göre indirebileceği amortisman tutarı (varlığın vergiye esas değerine eşit olan) 60 TL'dir. Sonuç olarak,

işletmenin bu varlığın defter değerini geri kazandığında ödeyeceği vergi 10 TL'dir (40 TL'nin % 25'i). Defter değeri 100 TL ve vergiye esas değeri 60 TL arasındaki fark, 40 TL vergiye tabi bir geçici farktır. İşletme, varlığın defter değerini geri kazandığında geliri üzerinden ödeyeceği vergi 10 TL'yi (40 TL'nin % 25'i) ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirir.

1. Giderlerin ertelenmiş vergi borcu oluşturması için, vergi mevzuatının öngördüğü gider rakamının, muhasebe standartlarının öngördüğü gider rakamından yüksek bir rakam ile vergi matrahından düşülmesine müsaade etmesi gerekir.

2. Gelirlerin ertelenmiş vergi borcu oluşturabilmesi için, vergi mevzuatının öngördüğü gelir rakamının, muhasebe standartlarının öngördüğü gelir rakamından düşük bir rakam ile vergi matrahına eklenmesi gerekir.

3. Varlıkların ertelenmiş vergi borcu oluşturabilmesi için, vergiye esas değerinin deftere kayıtlı değerinden az olması gerekir.

4. Borçların ertelenmiş vergi borcu oluşturabilmesi için, vergiye esas değerinin deftere kayıtlı değerinden fazla olması gerekir.

Bazı geçici farklar; gelir veya giderin bir dönemin muhasebe kârına dâhil edilmiş olmasına rağmen, vergiye tabi kârın tespitinde farklı bir dönemin kârına eklenmiş olmasından kaynaklanabilmektedir. Bu tür farklar, zamanlama farkı olarak adlandırılır. Aşağıda vereceğimiz ilk üç durumdaki geçici farklar, zamanlama farklarından kaynaklanmaktadır. Kalanlar ise, diğer durumlardan kaynaklanan geçici farklardır.

2.2.1.1. Faiz Gelir Tahakkuklarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu

Menkul sermaye iradı GVK'nın 75. maddesinin birinci fıkrasında açıklanmıştır. İlgili fıkranın beşinci ve on dördüncü bentleri bizim konumuz olan faiz gelirleri ile alakalıdır; Buna göre,

"Menkul kıymetlerin vade sonuna kadar elde tutulmasından sağlanan gelire faiz geliri, bunların geri satım taahhüdü ile iktisabı veya elden çıkarılmasından sağlanan gelire repo gelirleri denir. Bunlardan, repo ve ters repo işlemleri ile banka mevduat faizlerinde vergisel açıdan elde etme vade tarihinde meydana gelmektedir. Bankada açtırılan vadeli mevduat hesaplarına ait faiz geliri ile repo ve ters repo işlemlerine ait faiz gelirleri elde edilmesi "hukuki ve ekonomik" tasarrufa bağlandığından gelir sahibi bu hakka ancak vade tarihinde erişebilmektedir. Vade tarihinde talep hakkı, dolayısıyla hukuki tasarruf imkânı bulunduğundan, dönem sonunda tahakkuk ettirilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesi ödendiği dönemde (nakit esasına göre) yapılmaktadır."[12]

TMS 12, 17. madde (a) bendinde bu durum şöyle açıklanmaktadır. "Faiz gelirleri muhasebe kârının tespitinde faiz işleyen zaman esasına göre belirlenebilirken, vergi mevzuatına göre nakit tahsil edilen faiz tutarları gelir yazılabilir. Bilânçoya yansıtılmış ancak tahsil edilmemiş bu tür faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfır olacaktır; çünkü bu gelirler nakit olarak tahsil edilmedikleri için vergiye tabi geliri etkilemez."

Muhasebenin temel ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesi gereğince; dönem sonunda tahakkuk etmiş olan faiz gelirleri, dönemin tablolarında gösterilmelidir. O dönemin faaliyetleri arasına dâhil ettiğimizde, muhasebe kârı ile

[12] Yıldız Ayanoğlu, "12 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı "Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi" ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C:4, S:4, Haziran 2002, s.39–40.

vergiye tabi kâr arasında bir süre sonra ortadan kalkacak vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır.

Muhasebede tüm işlemler tahakkuk esasına göre yapılmaktadır. Vergi açısından ise, kullanılan yöntem nakit esasıdır. Bu iki yöntem farklılığı nedeniyle; faiz, temettü geliri ve telif hakkı gibi hususlar muhasebe açısından gerçekleştikleri anda dikkate alınırken, vergi açısından ancak nakit olarak tahsil edildiğinde dikkate alınırlar. Bu vergilendirilebilir geçici fark oluşturmakta, o da ertelenmiş vergi borcu doğurmaktadır. Örnek ile somutlaştırmak gerekirse[13];

A şirketi faiz gelirlerini muhasebe açısından kaydederken, tahakkuk esasını kullanmaktadır. A Şirketi vergi açısından yapacağı raporlamada, vergi kanunlarının öngördüğü üzere, tahsil yani nakde dönüşmesi esasını benimsemiştir. A şirketinde 2007 yılında geçici fark oluşturan unsurun sadece faiz geliri kalemi olduğunu varsayalım. Muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasındaki bu fark 30.000 TL'dir. Bu tutarın 20.000 TL'si 2008 yılında, kalan 10.000 TL'si 2009 yılında tahsil edilecektir. Muhasebe kârı 70.000 TL, vergiye tabi kârı 40.000 TL (bu tutar henüz tahsili gerçekleşmeyen 30.000 TL dolayısıyla 40.000 TL olmuştur), vergi oranı ise % 40 olarak kabul edelim.

Buna göre, 2007 yılında aşağıdaki hesaplamalar ve dönem sonu muhasebe kaydı yapılacaktır:

Vergiye Tabi Kâr	40.000
Ödenecek Vergi Tutarı (40.000 x 0.40)	16.000
Muhasebe Kârı	70.000
Vergi Gideri (70.000 x 0.40)	28.000
Vergiye Tabi Geçici Fark	30.000
Ertelenen Vergi Borcu (a – b)	12.000

[13] Örnek aşağıda belirtilen "Intermediate Accounting" kitabından derlenerek hazırlanmıştır.
Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, **Intermediate Accounting**, John Wiley & Sons, Volume 1 (9th Edition), USA, 1998, s.1029–1031.

a. Dönem Sonu Ertelenen Vergi Borcu (30.000 x 0.40) 12.000
b. Dönem Başı Ertelenen Vergi Borcu 0

_____ / _____

Vergi Gideri		28.000	
	Ödenecek Vergi		16.000
	Ertelenmiş Vergi Borcu		12.000

_____ / _____

2008 yılına gelindiğinde ise, faiz gelirlerinden öngörülen 20.000 TL'lik tutar tahsil edilmiştir. Bu durumda muhasebe kârı 27.500 TL'iken, vergiye tabi kâr 47.500 TL olacaktır. Buna göre 2008'de aşağıdaki hesaplamalar ve dönem sonu muhasebe kaydı yapılacaktır:

Vergi Hesaplamasında Dikkate Alınacak Tutar		47.500
Ödenecek Vergi Tutarı (47.500 x 0.40)		19.000
Muhasebe Kârı		27.500
Vergi Gideri (27.500 x 0.40)		11.000
Ertelenen Vergi Borcu (b – a)		8.000
a. Dönem Sonu Ertelenen Vergi Borcu (10.000 x 0.40)	4.000	
b. Dönem Başı Ertelenen Vergi Borcu	12.000	

_____ / _____

Vergi Gideri		11.000	
Ertelenmiş Vergi Borcu		8.000	
	Ödenecek Vergi		19.000

_____ / _____

2009 yılında vergilendirilebilir geçici fark kalmazken, dönem sonunda ertelenmiş vergi alacakları da sıfırlanmış olacaktır. Böylece geçmiş senenin dönem sonu vergi borcu olan 4.000 TL, 2009'un dönem başı vergi borcu olacak, o da sene içinde tükenecektir.

Yukarıda da gördüğümüz gibi ertelenmiş verginin tespiti için öncelikle her yıl ne kadar vergi ödeneceğini bulmamız gerekmektedir. Sonrasında kayıtlarla beraber ertelenen vergi borcunun etkisi gösterilmektedir. Şirketin 2007 yılı sonunda 30.000 TL tutarında tahakkuk etmiş faiz geliri bulunmaktadır. Ancak bir sebepten ötürü bunun bir kısmı 2008, bir kısmı ise 2009 yılında nakit olarak ele geçecektir. Faiz gelirlerinin tahakkuk değil de, nakit esasına göre kayda alınmasını öngören vergi mevzuatı uyarınca vergi beyanına bu tutar dâhil edilmemiştir.

Sonuç olarak, 12.000 TL'lik ertelenmiş vergi borcu tutarı, tahsil edildikçe vergilendirilecektir. Bu tutar 2007 yılı bilânçosunda olduğu gibi yer alacak, 2008 yılı sonunda 8.000 TL'si ödenecek vergiler sonucu tüketilecek, kalan 4.000 TL'lik tutar, 2009 yılının ödenecek vergileri içerisinde yer alacaktır. Yılsonu itibarıyla bakarsak, ertelenmiş vergi tutarı 2008 yılında 8.000 TL, 2009 yılında 4.000 TL azalacaktır.

A şirketi faiz gelirleri olarak 30.000 TL elde etmiştir. Bu tutar muhasebe açısından şirketin gelir tablosunda yer almaktadır. Fakat vergiye tabi kâr hesaplanırken, tahsil esasına tabi bir gelir olması nedeniyle vergi matrahı hesabında dikkate alınmayacağı için vergi beyanına dâhil edilmemiştir. Ama ilerleyen yıllarda tahsil edildikçe vergilendirilecektir.

Bu fark Danıştay tarafından alınan ve muhasebeciler tarafından pek de doğru bulunmayan[14] bir kararından kaynaklanmaktadır. "Vadesi bir sonraki yıla sarkan vadeli mevduat hesaplarında ve repo işlemlerinde, dönemsellik kavramı gereği ticari kazancın belirlenmesinde dönem sonu itibariyle hesaplanan faizin dikkate alınması, Maliye Bakanlığı'nın 67 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ ile de gelir olarak kaydedilmesi gerektiği kabul edilmektedir. Fakat bu açıklama Danıştay 4.

[14] Bu konu hakkında daha fazla bilgi için:
Remzi Örten, Aydın Karapınar, Menkul Kıymetlerin Değerlenmesi, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı:161, Eylül 2001, s.111 – 112.

Dairesince "henüz elde edilmeyen faiz gelirine vergi ödenmesi" şeklinde yorumlandığından yürütmeyi durdurma kararı alınmıştır."[15]

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğ ile muhasebe ve vergi arasındaki farklılık giderilmişken, Danıştay tarafından alınan karar sonrasında vergilendirilebilir geçici fark oluşmaktadır. Vergilendirilebilir geçici fark yaratan bu unsur sonuç olarak ertelenmiş vergi borcu yaratmaktadır.

2.2.1.2. Farklı Amortisman Uygulamalarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu

Muhasebe ilkeleri açısından, amortisman oranının belirlenmesinde faydalı ömür dikkate alınmaktadır. Vergi raporları için yapılan uygulamada ise, örneğin azalan bakiyeler yöntemi seçilmiş olabilir. Vergi için bu yöntemi kullanan işletme, finansal tabloları inceleyen diğer kişileri yanıltmamak için muhasebe kârının tespitinde normal amortisman yöntemini kullanır. Bu şekilde gerçekleşen bir durumda ilk yıllarda vergilendirebilir geçici fark ortaya çıkacaktır. Amortisman uygulaması ilerledikçe bu fark ortadan kalkmaya başlayacaktır.

TMS 12'de bu durum şöyle ifade edilmiştir, "Bir varlığın defter değeri ile o varlığın vergiye esas değeri ki varlığın orijinal maliyetinden o varlıkla ilgili olarak vergi mevzuatının içinde bulunulan dönemin ve önceki dönemlerin vergiye tabi kârları tespit edilirken izin verdiği bütün indirimler düşüldükten sonra kalan tutardır, arasındaki fark geçici farktır." Standart bu konuya örnek olarak şöyle bir ifade kullanmıştır, "vergi açısından hızlandırılmış amortisman uygulanması halinde ertelenmiş vergi borcu doğuran vergiye tabi bir geçici fark ortaya çıkar".

Yukarda standartta verilen örnek haricinde kimi durumlarda da, amortisman uygulaması ertelenmiş vergi borcu doğurabilmektedir. "Amortisman konusunun ortaya çıkardığı geçici vergi farkları dört alt başlık altında örnekler yardımıyla

[15] Ayanoğlu, **a.g.e**, s.40.

açıklanacaktır. Bu aşamalar sırasıyla, amortismana tabi varlığın maliyetinin belirlenmesi, ilk yıl amortisman tutarının belirlenmesi, yıllık amortisman tutarlarının belirlenmesi ve amortismana tabi varlığın satışı aşamalarıdır. Bu aşamalar amortismanla ilgili özellik arz eden durumlar dikkate alınarak belirlenmiştir."[16]

- İlk Yıl İçin Amortisman Tutarı Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar

Muhasebe ilkeleri açısından amortisman ayrılırken, dikkate alınacak kriter, amortismana tabi varlıktan faydalanılan süredir. Vergi mevzuatı açısından ise, amortismana tabi varlık yılın hangi günü alınırsa alınsın bir yıllık amortisman kaydı yapılır. Bunun tek istisnası binek otomobilleridir.

Örneğin[17], A İşletmesi 1 Kasım 2005 tarihinde 120.000 TL tutarında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal amortisman yöntemini kullanacaktır. Makinenin tahmini faydalı ömrü 10 yıldır.

Bu durumda ülkemiz vergi kurallarına göre 2005 yılı gelir tablosunda amortisman gideri 12.000 TL olacaktır. Muhasebe kurallarına göre ise 2 aylık amortisman hesaplanmalı ve 2.000 TL tutarında amortisman gideri kaydedilmelidir. Kârın 40.000 TL olarak tespit edilmesi durumunda vergi kurallarına göre belirlenecek kâr 10.000 TL azalacaktır.

	Muhasebe Kurallarına Göre	Vergi Kurallarına Göre
Vergi Öncesi Kâr	40.000	30.000
Vergi (%20)	(8.000)	(6.000)
Vergi Sonrası Kâr	32.000	24.000

[16] Ayça Zeynep Süer, Yiğit Bora Şenyiğit, "Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolara Yansıtılması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:74, 2006 Ocak-Şubat-Mart, s. 204.
[17] Süer, Şenyiğit, **a.g.e.** , s.205–206.

Ertelenmiş vergi borcu, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

(12.000 – 2.000) x % 20 = 2.000 TL

Söz konusu durum şu şekilde muhasebeleştirilecektir.

Vergi Gideri Hesabı		8.000	
	Ödenecek Vergi Hesabı		6.000
	Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı		2.000

Muhasebe kurallarına göre, işletmenin cari dönemdeki vergi gideri 8.000 TL, ödeyeceği vergi 6.000 TL'dir. Ertelenen vergi tutarı ise 2.000 TL'dir. Vergi gideri gelir tablosunda, ödenecek vergi bilânçoda kısa vadeli borçlar ve ertelenmiş vergi borcu bilânçoda uzun vadeli borçlar arasında raporlanacaktır.

- Yıllık Amortisman Tutarlarının Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar

Bu geçici farklar da aslında iki şekilde ortaya çıkabilir. Bunun ilki amortismanı tespit etme noktasındadır. Muhasebe standartları amortisman uygulamasında, amortismana tabi varlığın faydalı ömrünün tahmin edilmesini işletmeye bırakmıştır. Vergi kanunlarında ise, en son çıkardığı tebliğ doğrultusunda faydalı ömrün dikkate alınacağı söylense de, bu yapılırken de vergi otoritesinin çıkardığı kanunlar kullanılmaktadır. Faydalı ömürler arasındaki bu yıl farkının geçici farklılık doğurması ise kaçınılmazdır.

Amortisman tutarının tespiti sırasında bir başka olası geçici fark doğurabilecek olay; amortisman yönteminin seçimi olabilir. Yöntemler, amortismana tabi varlığın amortismanın yıllar içinde nasıl dağıtılacağını gösterir. Seçilen yöntem

sonucunda oluşacak olan rakam o yılın amortisman giderini oluşturur. Maddi Duran Varlık başlıklı 16 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı da, işletmenin kullandığı amortismana tabi varlıktan elde edilen ekonomik yararın kullanılma biçimini yansıtmasını istemektedir. UMS 16 içinde 3 yöntem sayılmıştır.[18]

- Doğrusal Amortisman Yöntemi
- Azalan Paylı Amortisman Yöntemi
- Üretim Miktarına Dayalı Amortisman Yöntemi

Standartta bu amortisman yöntemleri sayılırken, herhangi birinin kullanılması zorunlu tutulmamıştır. Eğer şartlar başka bir yöntemi kullanmayı gerektiriyorsa işletme bunu seçmekte özgürdür.

Ülkemizde ise, vergi mevzuatı ancak doğrusal veya azalan paylı amortisman yöntemlerinden birini kullanmak konusunda işletmeye seçim serbestîsi vermiştir. Başka bir deyişle, bunlar haricindeki bir yöntemin kullanılması, vergi mevzuatınca mümkün değildir.

Seçilen amortisman yöntemi amortisman gideri tutarını değiştirebildiğinden, işletmeler için vergi ertelemesi sağlayabileceği gibi, verginin daha erken ödenebilmesine de neden olarak geçici fark oluşur.

Öncelikle amortisman uygulama süresinin farklı şekilde tespit edilmesinden doğan geçici farklılıklara ilişkin bir uygulama yapalım. Örneğin[19],

A İşletmesi 2 Ocak 2005 tarihinde 100.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal amortisman yöntemini kullanacaktır. İşletmeye göre makinenin tahmini faydalı ömrü 10 yıldır. Vergi kurallarına göre ise makinenin tahmini faydalı ömrü 5 yıldır. Bu durumda muhasebe

[18] International Accounting Standards Boards (IASB), **International Finacial Reporting Standards**, International Accounting Standards (IAS) 16: Property, Plant and Equipment, London, 2004.
[19] Örneğin tamamı aşağıdaki makaleden alınmıştır.
Süer, Şenyiğit, **a.g.e.** , s.208–209.

kurallarına göre yıllık amortisman gideri 10.000 TL olurken, vergi kurallarına göre 20.000 TL olacaktır. Böylelikle muhasebe kurallarına göre vergi öncesi kâr 10.000 TL fazla olacaktır.

	Muhasebe Kurallarına Göre (Faydalı Ömür: 10 Yıl)	Vergi Kurallarına Göre (Faydalı Ömür: 5 yıl)
Vergi Öncesi Kâr	90.000	80.000
Vergi (%20)	(18.000)	(16.000)
Vergi Sonrası Kâr	72.000	64.000

Ertelenmiş vergi borcu tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

(20.000 – 10.000) x % 20 = 2.000 TL

Söz konusu durum şu şekilde muhasebeleştirilecektir:

Vergi Gideri Hesabı		18.000	
	Ödenecek Vergi Hesabı		16.000
	Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı		2.000

Seçilen amortisman yönteminden kaynaklanan geçici farklara örnek vermek gerekirse[20], A İşletmesi 2 Ocak 2005 tarihinde 100.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için azalan paylı amortisman yöntemini kullanacaktır. Makinenin tahmini faydalı ömrü 5 yıldır. Bu durumda doğrusal amortisman yöntemine göre yıllık amortisman gideri 20.000 TL, azalan paylı amortisman yöntemine göre yıllık amortisman gideri 40.000 TL olacaktır. Buna göre doğrusal amortisman yönteminde hesaplanacak amortisman giderine göre 20.000 TL

[20] Süer, Şenyiğit, **a.g.e.**, s.210-211.

fazla amortisman gideri hesaplanacaktır. Böylelikle vergi öncesi kâr tutarı azalan paylı amortisman yöntemi seçildiği durumda 20.000 TL daha az olacaktır.

	Muhasebe Kurallarına Göre (Doğrusal Amortisman)	Vergi Kurallarına Göre (Azalan Paylı Amortisman)
Vergi Öncesi Kâr	60.000	40.000
Vergi (%20)	(12.000)	(8.000)
Vergi Sonrası Kâr	48.000	32.000

Ertelenmiş vergi borcu tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

(40.000 – 20.000) x % 20 = 4.000 TL

Söz konusu durum şu şekilde muhasebeleştirilecektir:

Vergi Gideri Hesabı	12.000	
Ödenecek Vergi Hesabı		8.000
Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı		4.000

Muhasebe kurallarına göre, işletmenin cari dönemdeki vergi gideri 12.000 TL, ödeyeceği vergi 8.000 TL ve azalan paylı amortisman yöntemi uygulaması ile ödenmesini ertelediği vergi tutarı 4.000 TL'dir. Vergi gideri gelir tablosunda, ödenecek vergi bilânçoda kısa vadeli borçlar arasında ve ertelenmiş vergi borcu bilânçoda uzun vadeli borçlar arasında raporlanacaktır.

Muhasebe kurallarına göre hazırlanan mali tablolarda ve vergi hesaplanması için hazırlanan raporlarda, kullanılan farklı amortisman yöntemleri nedeniyle vergilendirilebilir geçici farklar olabileceği gibi indirilebilir geçici farklar da olabilir.

Bunun yanı sıra amortisman uygulama farklılıkları gerek ülkemizde, gerekse dünyada en çok ertelenmiş vergi doğmasına neden olan durumlardır.

2.2.1.3. Geliştirme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi Uygulamasından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu

Geliştirme giderleri zamanlama farkları yaratmaktadır. Bu tür farklara TMS 12 şöyle açıklık getirmektedir: "Geliştirme giderleri ticari muhasebe açısından aktifleştirilip, muhasebe kârının hesabında gelecek dönemler boyunca amortismana tabi tutulabilir, vergiye tabi kârın tespitinde ise oluştukları dönemde gider yazılabilir. Bu tür geliştirme giderlerinin vergiye esas değeri, bu giderler vergiye tabi kârın tespitinde dikkate alınmış oldukları için sıfırdır. Geliştirme giderlerinin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark geçici farktır."

Başka bir deyişle, şirket geliştirme giderlerini vergi açısından bir kerede gider yazabilirken; muhasebe açısından ise, bunu bir aktif kalemde takip edip yıllara yaygın bir şekilde amorti edilebilir. Bu iki yöntem arasındaki tutar farklılığı işletme açısından geçici fark oluşturan bir unsurdur. Bu da ertelenmiş vergiyi oluşturmaktadır. Bir örnek ile bunu incelemek gerekirse,

X İşletmesi 1 Ocak 2007 tarihinde 10.000 TL'lik bir geliştirme gideri yapmıştır. İşletme bu geliştirme giderinin kendisine 10 yıl boyunca faydalı olacağını düşünmekte ve 10 yıl üzerinden giderleştirmeyi planlamaktadır. Bunu yaparken eşit paylı amortisman yöntemini kullanarak giderleştirecektir. Vergi kanunları ise, geliştirme için yaptığı bu harcamayı, bir kerede giderleştirmesine müsaade etmektedir.

Bu durumda, vergi kurallarına göre 2007 yılı gelir tablosunda 10.000 TL tutarında gider raporlanırken, muhasebe kurallarına göre 2007 yılı için 1.000 TL (10.000 TL / 10 Yıl) amortisman gideri hesaplanacaktır. Dolayısıyla vergi kurallarına

göre 9.000 TL daha az vergi öncesi kâr hesaplanacaktır. Amortisman ve vergi öncesi kâr 100.000 TL'dir.

	Muhasebe Kurallarına Göre (Aktifleştirme Yöntemiyle)	Vergi Kurallarına Göre (Giderleştirme Yöntemiyle)
Vergi Öncesi Kâr	99.000	90.000
Vergi (% 20)	(19.800)	(18.000)
Vergi Sonrası Kâr	79.200	78.000

Ertelenmiş vergi borcu tutarı, vergi kurallarına göre giderleştirilen tutar ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amorti edilecek tutar arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

(10.000 – 1.000) x % 20 = 1.800 TL

Söz konusu durum şu şekilde muhasebeleştirilecektir:

Vergi Gideri Hesabı		19.800	
	Ödenecek Vergi Hesabı		18.000
	Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı		1.800

Bunların yanı sıra, konunun başında değindiğimiz gibi zamanlama farklarına neden olmadan vergilendirilebilir geçici farka neden olan unsurlar da vardır.

2.2.1.4. İşletme Birleşmeleri Uygulamasından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu

İşletme birleşmeleri esnasında da ertelenmiş vergi borcu doğabilmektedir. TMS 12 18. madde (a) bendinde durum şöyle ifade edilmiştir. "İşletme birleşmelerinde elde etme maliyeti edinilen belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların gerçeğe uygun değerleri dikkate alınarak dağıtıldığı halde, buna eşit bir

dağıtımın vergisel açıdan yapılmadığı bir durumda…" geçici farklar ortaya çıkabilir. Yine TMS 12'de, "İşletme birleşmeleri" alt başlığındaki 19. madde uyarınca, "İşletme birleşmelerinde devir işleminin maliyeti, devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri dikkate alınarak bunlara dağıtılır. Eğer devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların vergiye esas değerleri işletme birleşmesinden etkilenmemişse veya farklı bir şekilde etkilenmişse, geçici farklar ortaya çıkar. Örneğin, eğer bir varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine yükseltilmiş ancak vergiye esas değeri önceki sahiplerine olan maliyeti ile kalmışsa ertelenmiş vergi borcu doğuran bir geçici fark ortaya çıkar".

Bu şekildeki birleşmelerde değeri tespit edilebilen işletme varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplama yapılması kuraldır. Ama yapılan bu tespit vergi kanunları açısından anlam ifade etmediği ve dolayısıyla vergi değeri aynı kaldığı için, ortaya vergilendirilebilir geçici fark çıkmaktadır. Tabii konunun başında belirtildiği gibi, bu tip farklara ait ertelenmiş vergi borcu kabul edilmemektedir. Bu farkın şerefiyenin hesaplanması sırasında göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

2.2.1.5. Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinden Gösterilmesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu

Varlıkların muhasebe açısından yeniden değerlendiği; fakat vergi açısından aynı şekilde değerlenmediği (ya hiç değerlenmediği ya da aynı yöntem kullanılarak değerlenmediği) durumlarda geçici farklar ortaya çıkmaktadır.

TMS 12'de "Gerçeğe uygun değerinden izlenen/gösterilen varlıklar" alt başlıklı 20. maddesinde bu durum şöyle açıklanmıştır. "TFRS bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerini ya da bunlar için yeniden değerleme yapılmasını mümkün kılmakta ya da bu işlemi zorunlu tutmaktadır (örnek için; bakınız: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar,

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller). Bazı yasal düzenlemelere göre, bir varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulması veya diğer şekillerde değerinin yeniden belirlenerek gerçeğe uygun değerine yükseltilmesi cari dönemin vergiye tabi kârını (mali zararını) etkileyebilir. Sonuç olarak, varlığın vergiye esas değeri de arttırılır ve herhangi bir geçici fark doğmaz. Bazı diğer yasal düzenlemelerin olduğu ortamlarda ise, varlığın yeniden değerlemesi veya değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Buna rağmen, defter değerinin gelecekte geri kazanılması yoluyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacaktır, ancak vergi açısından indirilebilir olan tutar söz konusu olan ekonomik fayda tutarından farklı olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlenen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark geçici bir farktır ve geçici vergi borcu veya geçici vergi alacağı doğurur. Bu durum, aşağıdaki durumların varlığında da geçerlidir:

a) İşletme ilgili varlığı elden çıkarmak niyetinde değildir. Bu nedenle yeniden değerlenmiş defter değeri, varlığın işletmede kullanılması ile gelecek dönemlerde yaratılacak vergiye tabi gelir şeklinde geri kazanılacak bu tutar da, vergi mevzuatına göre ileriki yıllarda gider yazılabilecek olan amortisman tutarından daha fazla olacaktır veya

b) Satış halinde, satıştan elde edilen tutar benzer bir varlığın satın alınmasında kullanılırsa, değer artışından elde edilen kazancın vergisi ertelenmiş olacaktır. Böyle durumlarda, satın alınan benzer varlığın satışı veya işletmede kullanımı sonucunda, vergi ödenecek hale gelecektir."

Vergi mevzuatı, bazı varlıkların güncel değerlerini hesaplarken, muhasebe ilkelerine uygun şekilde gerçeğe uygun değerine yükseltildiğinde vergi açısından bu dikkate alınmadığından geçici bir fark ortaya çıkmaktadır. "Varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden amortisman ayırma yoluyla gelecekte sağlanacak ekonomik

menfaatler, vergi amaçlı amortisman ayırma yoluyla sağlanacak ekonomik menfaatlerden daha yüksek olduğundan ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkacaktır."[21]

Örneğin,[22] C işletmesinin binasının vergi değeri 100.000 TL'dir. Binanın gerçeğe uygun değeri 150.000 TL olarak tespit edilmiştir. Vergi oranı % 30'dur (Amortisman ihmal edilmiştir). Yeniden değerlemeden dolayı ortaya çıkan vergilendirilebilir geçici fark 150.000 – 100.000 = 50.000 TL'dir. Bu tutarın % 30'u yani 15.000 TL'si ise, ertelenen vergi yükümlülüğüdür.

_____ / _____

Binalar Hesabı	50.000	
MDV Yeniden Değerleme Artışı		50.000
— Bina Değer Artışı		

_____ / _____

_____ / _____

Ertelenen Vergi Fonu	15.000	
— Bina Değer Artışı		
Ertelenen Vergi Borcu		15.000

_____ / _____

Binaların kayıtlı değeri ile makul değeri arasındaki fark, binanın satılması ile ya da binanın amortisman yoluyla itfa edilmesi sonucunda ortadan kalkacaktır. Ya da makul değerle değerlenmiş binanın satışı düşünülmese dahi kullanım sonucu şirkete gelir yaratacağı ve vergi ödeneceği düşünüldüğünde fark üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanması gereği açıktır.

[21] Ayanoğlu, **a.g.e.**, s.93.
[22] Ümit Gücenme, Aylin Poroy Arsoy, Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 21, Ocak 2007, s.13–14.

2.2.1.6. İşletme Birleşmesinde Şerefiye Oluşmasından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu

Şerefiyenin tanımı hatırlanacak olursa, bir işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiye; elde etme maliyetinden, devralanın sahiplendiği, devrolanın belirlenebilir varlıkları ve üstlenilen borçları ile koşullu borçlarının elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerleri çıkarıldıktan sonra kalan tutar olarak hesaplanır. Vergiye tabi kâr tespit edilirken, şerefiye gider olarak kabul edilmeyebilir. Bu durumda vergi mevzuatına göre şerefiye sıfırdır. Şerefiyenin muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark kadar geçici fark vardır. TMS 12, 21. madde uyarınca "…ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesine izin vermez; çünkü şerefiye bir kalan tutar olarak hesaplanır ve ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesi şerefiyenin defter değerinin artmasına neden olur." Nasıl ilk şerefiye ertelenmiş vergi olarak kaydedilemiyorsa, sonraki dönemlerde meydana gelen azalmalar da muhasebeleştirilemez. Örneğin, 100 TL'lik şerefiye tespit edildi. Eğer bu, vergiye tabi kârın hesaplamasında dikkate alınmayacak bir tutar ise, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez. Bunun için ileride 20 TL değer düşüklüğü zararı tespit edilirse, geçici fark 100'den 80'e düşer. Fakat bu 20 TL'lik azalmayı muhasebeleştiremeyiz.

2.2.1.7. Varlık ya da Borcun İlk Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Borcu

Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi esnasında geçici bir fark meydana gelebilmektedir. Örneğin, bir varlığın maliyetinin kısmen veya tamamen vergi mevzuatı açısından indirim konusu yapılamayacak olması halinde böyle bir durum vardır.

İşletme, oluşan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirir ve borcun defter değerini de aynı tutar kadar düzeltirse, bu tür düzeltmeler finansal tabloları daha az şeffaf hale getirmektedir. O nedenle standart bir işletmenin, ilk muhasebeleştirmede

veya sonraki değişikliklerde ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun veya varlığının muhasebeleştirilmesine izin vermez.

Vergilendirilebilir geçici farkların oluşması ile ilgili kuralları şöyle formüle edebiliriz[23]:

Varlıkların; Kayıtlı (Muhasebe-Defter-Bilanço) Değer > Vergiye Esas Değer
Borçların; Kayıtlı (Muhasebe-Defter-Bilanço) Değer < Vergiye Esas Değer
Giderlerin; Kayıtlı (Muhasebe-Defter-Bilanço) Değer < Vergiye Esas Değer
Gelirlerin; Kayıtlı (Muhasebe-Defter-Bilanço) Değer > Vergiye Esas Değer

Başlıca vergilendirilebilir geçici farklara ve dolayısıyla ertelenmiş vergi borcuna sebep olan unsurlar bunlardır.

2.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Alacağı

İndirilebilir geçici farklar da yukarıda açıklanmıştı. Hatırlatmak gerekirse, indirilebilir geçici farklar gelecek dönemlerde indirilebilecek bir vergi farkı olması durumunda ortaya çıkmaktaydı.

Vergilendirilebilir geçici farklardan değişik olarak iki durumda daha indirilebilir geçici farklar ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlar;

- Mali zarar olması durumu,
- Vergi indirim ve istisnalarının cari dönemin vergide dikkate alınacak tutarından fazla olması nedeniyle, cari dönemde indirilemeyen, ancak gelecek dönemlerde indirilebilecek olmasından dolayı gelecek dönemlere taşınan ve gelecek dönemlerde indirim yapılabilecek tutarların olması durumudur.

[23] Ayanoğlu, **a.g.e.**, s.94.

TMS 12'de belirttiği gibi **"**Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla ve ertelenmiş vergi varlığının aşağıda sayılan işlemler sonucunda bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmamış olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir." Bu durumlar,

a) İşlemin bir işletme birleşmesi olması durumu ve
b) İşlemin, muhasebe kârını ve vergiye tabi kârı etkilememesi durumudur.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar için, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.

TMS 12'de belirttiği üzere, bir borcun muhasebeleştirilmesi bu borcun defter değeri tutarında bir ekonomik fayda içeren kaynağın, gelecek dönemlerde işletmeden çıkacağını ve borcun böylece kapatılacağını göstermektedir. Kaynaklar işletmeden çıkarken, bunların tutarlarının tamamı veya bir kısmı, borcun muhasebeleştirildiği dönemden sonra gelen çıkışların olduğu dönemlerin vergiye tabi kârının tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Böyle durumlarda, bir borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında geçici bir fark doğmaktadır. Buna bağlı olarak, ileriki dönemlerde bu farka ilişkin borç tutarı vergiye tabi kârın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde, geri kazanılacak vergileri ifade eden bir ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Benzer şekilde, eğer bir varlığın defter değeri vergiye esas değerinden daha az ise, aradaki fark ilerideki dönemlerde geri kazanılacak vergileri belirten ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur. Bu nedenle, yukarıda belirttiğimiz maddeler dışındaki bütün durumlarda ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesi zorunludur.

Standartta konu şu örnek ile açıklanmıştır. Bir işletme tahakkuk ettirdiği garanti karşılıkları için 100 TL tutarında borç muhasebeleştirmiştir. Vergisel açıdan

ürün garantisi giderleri garanti talepleri ödenmediği sürece gider yazılamamaktadır. Vergi oranı % 25'tir.

Borcun vergiye esas değeri sıfırdır (defter değeri 100 TL – borçla ilgili olarak gelecek yıllarda vergi esas değerin tespitinde indirilebilecek tutar 100 TL). İşletme borcun defter değerini kaydederken, ileride vergiye esas değer 100 TL azaltacak ve dolayısıyla ileride ödeyeceği vergi de 25 TL (100 TL'nin % 25'i) azalacaktır. Defter değeri 100 TL ile sıfır olan vergiye esas değer arasındaki fark olan 100 TL indirilebilir bir geçici farktır. Bu durumda, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının beklenmesi koşuluyla, işletme 25 TL (100 TL'nin % 25'i) tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

1. Giderlerin ertelenmiş vergi borcu oluşturması için, vergi mevzuatının öngördüğü gider rakamının, muhasebe standartlarının öngördüğü gider rakamından düşük bir rakam ile vergi matrahından düşülmesine müsaade etmesi gerekir.

2. Gelirlerin ertelenmiş vergi borcu oluşturabilmesi için, vergi mevzuatının öngördüğü gelir rakamının, muhasebe standartlarının öngördüğü gelir rakamından yüksek bir rakam ile vergi matrahına eklenmesi gerekir.

3. Varlıkların ertelenmiş vergi borcu oluşturabilmesi için, vergiye esas değerinin deftere kayıtlı değerinden fazla olması gerekir.

4. Borçların ertelenmiş vergi borcu oluşturabilmesi için, vergiye esas değerinin deftere kayıtlı değerinden az olması gerekir.

2.2.2.1. Kıdem Tazminatından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Alacağı

Kıdem Tazminatı, 1475 Sayılı İş Kanununda "asgari bir yıllık çalışma süresini dolduran işçinin hizmet akdinin konusunda sayılan nedenlerden birisi ile son bulması halinde, işverence işçiye ya da ölümü halinde kanuni mirasçısına ödenen bir tazminat" olarak tanımlanmıştır. VUK'ta kıdem tazminatına karşılık ayrılıp ayrılmayacağına ilişkin özel bir hüküm yoktur. Buna karşın, gelir ve kurumlar vergisinin matrahı tespit edilirken, ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları gider olarak yazılmamakta ve dolayısıyla matrahtan indirilmemektedir. Bunun nedeni Gelir Vergisi Kanunun 40. maddesinin üçüncü bendinde açıklanmıştır. Buna göre; bir giderin indirilebilir nitelikte olması için, ödenmiş olması gerekir. Kıdem tazminatı ödenmiş nitelikte olmadığı için, matrahtan düşülmesi de söz konusu olmaz.

TMS 12'de 26. madde (a) bendinde bu durum şöyle açıklanmıştır. "Emeklilik tazminatlarının maliyeti çalışanların hizmet verdikleri sürece muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilir, ancak vergisel açıdan ya bir fona yatırıldığında ya da emeklilik halinde çalışana ödendiğinde gider yazılabilmesi mümkün olabilir. Bu durumda borcun defter değeri ile genellikle sıfır olan vergiye esas değeri arasında bir indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Bu indirilebilir geçici fark da, gelecek dönemlerde emeklilik fonlarına ya da emeklilere doğrudan ödeme yapıldığında vergiye tabi kârdan indirilmek suretiyle bir ekonomik fayda olarak geri dönecek olan bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmasına yol açar."

Hem Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS 1), hem de SPK'nın Seri XI, 1 No'lu Tebliği uyarınca kıdem tazminatı için karşılık ayrılması zorunlu hale getirilmiştir. Olası gidere karşılık ayrılması temel gerekçelerden biridir. Bu kuralı da göz önünde bulundurursak karşılıklar ihtiyatlılık ilkesi gereği ayrılmaktadır. Giderin gerçekleşme ihtimali yüksek olmakla beraber, tutarı kesin olarak belirlenememesi durumunda da, karşılıklar oluşur. Vergi mevzuatı açısında ise, bu ancak nakit olarak ödenirse gider oluşacaktır.

"Bu durumda, muhasebenin maliyet esası, tam açıklama ve ihtiyatlılık kavramları gereği dönemler itibariyle ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları ticari kârın hesaplamasında dikkate alınacak, ancak mali kârın tespitinde matraha ilave edilecektir. Her dönem hesaplanan karşılık tutarı ile fiilen ödenen miktar arasındaki fark indirilebilir geçici fark yaratacak ve farkın yasal vergi oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutar ertelenen vergi alacağına neden olacaktır."[24]

Şunu da belirtmek gerekir ki, vereceğimiz bu örnek sadece kıdem tazminatları için değildir. Aynı zamanda ayrıldıkları dönemde kârdan düşülen, fakat ancak ödendiklerinde vergiye tabi kârda dikkate alınacak diğer giderler için de bir örnek olacaktır.

Örneğin[25], A şirketi kıdem tazminatını muhasebeye uygun şekilde kayıt yaparken, olması gerektiği şekilde, ihtiyatlılık esasını da dikkate alarak yapmaktadır. Vergi açısından ise, vergi mevzuatının öngördüğü gibi ancak nakit olarak ödeme gerçekleştiğinde gider olarak gösterilecektir. A şirketinde geçici fark unsuru olarak sadece kıdem tazminatı kalemi vardır. "Muhasebe Kârı" ile vergi açısından dikkate alınacak tutar arasındaki bu fark 50.000 TL'dir. Bu fark 2006 yılı "Muhasebe Kârının" hesaplanmasında dikkate alınmıştır. 2006 yılı için "Vergiye Tabi Kâr" 250.000 TL (bu durumda Muhasebe Kârı 200.000 TL olacaktır), vergi oranını ise % 40 olarak kabul edelim.

Buna göre 2006 yılında aşağıdaki hesaplamalar ve dönem sonu muhasebe kaydı yapılacaktır:

[24] Ayanoğlu, **a.g.e.**, s.123.
[25] Örnek aşağıda belirtilen Intermediate Accounting kitabından derlenerek hazırlanmıştır. Kieso, Weygandt, Warfield, **a.g.e.**, s.1033–1034.

Vergiye Tabi Kâr		250.000
Ödenecek Vergi Tutarı (250.000 x 0.40)		100.000
Muhasebe Kârı		200.000
Vergi Gideri (200.000 x 0.40)		80.000
İndirilebilir Geçici Fark		50.000
Ertelenen Vergi Alacağı (a – b)		20.000
a. Dönem Sonu Ertelenen Vergi Alacağı (50.000 x 0.40)	20.000	
b. Dönem Başı Ertelenen Vergi Alacağı	0	

_____ / _____

Vergi Gideri	80.000	
Ertelenmiş Vergi Alacağı	20.000	
Ödenecek Vergi		100.000

_____ / _____

2007 yılına gelindiğinde ise, kıdem tazminatları için öngörülen 50.000 TL'lik tutarın ödemesi gerçekleşmiştir. Tasfiye sürecine giren şirkette bu dönem için geçici fark oluşturulabilecek kıdem tazminatı karşılığı ayırmamıştır. Sadece geçmiş dönemden kalan 50.000 TL'lik fark vardır. 2006 yılı için "Vergiye Tabi Kâr", 350.000 TL (bu durumda Muhasebe Kârı 400.000 TL olacaktır), vergi oranını ise, yine % 40 olarak kabul edelim.

Buna göre 2007 yılında aşağıdaki hesaplamalar ve dönem sonu muhasebe kaydı yapılacaktır:

Vergiye Tabi Kâr		350.000
Ödenecek Vergi Tutarı (350.000 x 0.40)		140.000
Muhasebe Kârı		400.000
Vergi Gideri (400.000 x 0.40)		160.000
Ertelenen Vergi Alacağı (a – b)		20.000
a. Dönem Sonu Ertelenen Vergi Alacağı	0	

b. Dönem Başı Ertelenen Vergi Alacağı 20.000

_____ / _____

Vergi Gideri		160.000	
	Ertelenmiş Vergi Alacağı		20.000
	Ödenecek Vergi		140.000

_____ / _____

2007 yılında Gelir Tablosunda yer alan toplam vergi gideri 160.000 TL'dir. Bu tutarın 140.000 TL'lik kısmı içinde bulunulan yılın vergi gideri, 20.000 TL'lik kısmı ise, ertelenen vergi geliridir.

Sonuç olarak, 2006 yılı için şirket 50.000 TL tutarında Kıdem Tazminatı için karşılık ayırmaya karar vermiş. Bu ayırdığı karşılığı da muhasebe ilkelerinin gerektirdiği gibi giderleştirmiştir. Giderleştirilen 50.000 TL, 20.000 TL "Ertelenmiş Vergi Alacağı" oluşmasına sebep olmuştur. 2007 yılında ise, bu 50.000 TL'lik Kıdem Tazminatı ödemesi yapılmıştır. Bunun sonucunda, geçen yıl gerçekleşen "Ertelenmiş Vergi Alacağı" itfa edilmiştir. Yani, 2006 yılında ödenen 20.000 TL fazla vergi, 2007 yılında hesaptan mahsup edilerek, bir nevi geri kazanılmıştır.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, bu şekildeki kayıt işlemi sadece "Kıdem Tazminatı" için değil, muhasebe ilkeleri açısından dönem içinde kârdan gider olarak düşülen, vergi mevzuatınca ancak nakit olarak gerçekleştiğinde vergiden düşülmesine müsaade edilen tüm giderler ve karşılıklar için de geçerlidir. Ödenmeyen SSK Primleri, Garanti ve Promosyonlu Satış Karşılıkları, Şüpheli Ticari Alacak Karşılıkları v.b. buna örneklerden bir kaçıdır. Bunlar ile ilgili uygulamanın da "Kıdem Tazminatından" temelde bir farkı yoktur.

2.2.2.2. Farklı Amortisman Uygulamalarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Alacağı

Bir önceki başlık olan "Ertelenmiş Vergi Borcu" bölümünde, bu konu geniş olarak incelenmiştir. TMS 12'de amortisman uygulaması ile ilgili durum şöyle ifade edilmişti. "Bir varlığın defter değeri ile o varlığın vergiye esas değeri ki varlığın orijinal maliyetinden o varlıkla ilgili olarak vergi mevzuatının içinde bulunulan dönemin ve önceki dönemlerin vergiye tabi kârları tespit edilirken izin verdiği bütün indirimler düşüldükten sonra kalan tutardır, arasındaki fark geçici farktır."

Sonrasında ertelenmiş vergi borcu oluşturması durumuna örnek vermiştir ki bu konu yukarıda incelenmiştir. Şimdi de farklı amortisman uygulamasının nasıl "Ertelenmiş Vergi Alacağı" oluşturabileceğini incelenecektir. TMS 12 uyarınca, "vergi açısından uygulanan amortismanın ticari muhasebede uygulanan amortismandan daha yavaş olması halinde indirilebilir bir geçici fark oluşur ve ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkar."

Ertelenmiş vergi yıllık amortisman tutarlarının belirlenmesi aşamasında ortaya çıkmaktadır. Bu iki durumda olur. Bunların ilki amortisman süresinin tespitinde; ikincisi ise, amortisman yönteminin seçimindedir. Bu iki durumda, nasıl ertelenmiş vergi alacağı oluşmaktadır örnekler yardımıyla inceleyelim.

- Amortisman Uygulama Süresinin Tespiti Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar

Muhasebe ilkeleri amortismana tabi varlığın faydalı ömrünün belirlenmesi konusunda işletmeler özgür bırakılmıştır. Son yapılan değişiklik olan 333 sayılı VUK Genel Tebliği sonrası vergi mevzuatı açısından, faydalı ömür vergi kurallarına göre belirlenmektedir. Belirlenen iki ömür arasındaki fark ertelenmiş vergi borcu doğurabileceği gibi ertelenmiş vergi alacağı da doğurabilir.

Örneğin, B İşletmesi 1 Ocak 2007 tarihinde 200.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal amortisman yöntemini kullanacaktır. İşletmeye göre makinenin tahmini faydalı ömrü 5 yıldır. Vergi kurallarına göre ise makinenin tahmini faydalı ömrü 10 yıldır. Bu durumda muhasebe kurallarına göre yıllık amortisman gideri 40.000 TL olurken, vergi kurallarına göre 20.000 TL olacaktır. Böylelikle muhasebe kurallarına göre vergi öncesi kâr 20.000 TL az olacaktır. Amortisman ve vergi öncesi kârın 200.000 TL ve vergi oranının % 20 olduğunu varsayarsak,

	Muhasebe Kurallarına Göre (Faydalı Ömür: 5 Yıl)	Vergi Kurallarına Göre (Faydalı Ömür: 10 yıl)
Vergi Öncesi Kâr	160.000	180.000
Vergi (%20)	(32.000)	(36.000)
Vergi Sonrası Kâr	128.000	144.000

Ertelenmiş vergi alacağı tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

(40.000 – 20.000) x % 20 = 4.000 TL

Söz konusu durum şu şekilde muhasebeleştirilecektir:

Vergi Gideri Hesabı	32.000	
Ertelenmiş Vergi Alacağı Hesabı	4.000	
Ödenecek Vergi Hesabı		36.000

Muhasebe ilkelerine göre, işletmenin cari dönemdeki vergi gideri 36.000 TL, ödeyeceği vergi 32.000 TL ve muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasındaki fark nedeniyle erken ödenen vergi tutarı 4.000 TL'dir. Vergi gideri gelir tablosunda, ödenecek vergi bilânçoda kısa vadeli borçlar arasında ve ertelenmiş vergi alacağı bilânçoda varlıklar arasında raporlanacaktır

- Amortisman Yönteminin Tespiti Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar

Şirketlerin istediği amortisman yöntemini seçme konusunda özgürdür. Seçilen amortisman yöntemi amortisman gideri tutarını değiştirebildiğinden, işletmeler için vergi ertelemesi sağlayabildiği gibi, verginin daha erken ödenebilmesine de sebep olabilmektedir. Örneğin doğrusal amortisman yöntemi yerine, hızlandırılmış amortisman yöntemini kullanan bir işletme için durum böyledir. Bu durumda ertelenmiş vergi borcu oluşmaktadır. Vergi mevzuatının doğrusal amortisman kullanılmasını emrettiği, ancak işletme tarafından hızlandırılmış amortismana tabi tutulan bir varlığın durumunu incelenecek olursa:

Örneğin, B İşletmesi 1 Ocak 2007 tarihinde 200.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için, ileriki yıllarda veriminin gittikçe azalacağını düşündüğünden, azalan paylı amortisman yöntemini kullanmaya karar vermiştir. Vergi mevzuatı ise, makine için doğrusal amortisman yönteminin kullanılmasını istemektedir. Makinenin tahmini faydalı ömrü 5 yıldır. Bu durumda doğrusal amortisman yöntemine göre yıllık amortisman gideri 40.000 TL, azalan paylı amortisman yöntemine göre yıllık amortisman gideri 80.000 TL olacaktır. Buna göre, hızlandırılmış amortisman yönteminde, doğrusal amortisman yöntemine göre hesaplanacak amortisman giderine göre 40.000 TL fazla amortisman gideri hesaplanacaktır. Böylelikle vergi öncesi kâr tutarı, azalan paylı amortisman yöntemi seçildiği durumda 40.000 TL daha fazla olacaktır. Amortisman ve vergi öncesi kârın 200.000 TL ve vergi oranının % 20 olduğunu varsayarsak,

	Muhasebe Kurallarına Göre (Azalan Paylı Amortisman)	Vergi Kurallarına Göre (Doğrusal Amortisman)
Vergi Öncesi Kâr	120.000	160.000
Vergi (%20)	(24.000)	(32.000)
Vergi Sonrası Kâr	96.000	128.000

Ertelenmiş vergi alacağı tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

(80.000 – 40.000) x % 20 = 8.000 TL

Söz konusu durum şu şekilde muhasebeleştirilecektir:

Vergi Gideri Hesabı	24.000	
Ertelenmiş Vergi Alacağı Hesabı	8.000	
Ödenecek Vergi Hesabı		32.000

Muhasebe ilkelerine göre, işletmenin cari dönemdeki vergi gideri 24.000 TL, ödeyeceği vergi 32.000 TL ve azalan paylı amortisman yöntemi uygulaması ile erken ödediği vergi tutarı 8.000 TL'dir. Vergi gideri gelir tablosunda, ödenecek vergi bilânçoda kısa vadeli borçlar arasında ve ertelenmiş vergi alacağı bilânçoda varlıklar arasında raporlanacaktır.

2.2.2.3. Araştırma Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi Sırasındaki Uygulamalardan Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Alacağı

TMS 12'de araştırma giderlerine ilişkin durum şöyle açıklanmıştır. "Araştırma giderleri muhasebeleştirildikleri dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilirler; ancak vergiye esas kârın tespitinde daha sonraki bir dönemde gider olarak indirilmeleri söz konusu olabilir. Araştırma giderlerinin vergi mevzuatının gelecek dönemlerde gider olarak yazılmasına izin verdiği tutar olan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran bir indirilebilir geçici farktır."

Şirket geliştirme giderlerinde olduğu gibi, araştırma giderlerini de aktif kaleme alıp takip etmekte ve yıllara yayılacak şekilde bunu giderleştirmektedir. Ama

vergi mevzuatı, "araştırma giderinin" gider olarak yazılabilmesinin ancak belli şartlar altında mümkün olabileceğini söylemektedir. Buna örnek olarak, bu araştırma giderinin vergiye tabi kârdan düşülebilmesi için, TÜBİTAK tarafından onay verilmiş olması gerekmektedir. Bu süreç içerisinde bunun giderleştirilmesi vergi mevzuatı açısından mümkün değildir. Fakat muhasebe ilkelerinde böyle bir şart olamayacağı da bellidir. İşte bu onay verilene kadar geçen sürede ertelenmiş vergi alacağı olaşacaktır. Şimdi bunu bir örnek üzerinde gösterelim.

Örneğin, X İşletmesi 1 Temmuz 2007 tarihinde 10.000 TL'lik bir araştırma gideri yapmıştır. İşletme bu araştırma giderinin kendisine 10 yıl boyunca faydalı olacağını düşünmekte ve 10 yıl üzerinden giderleştirmeyi planlamaktadır. Bunu yaparken eşit paylı yöntem kullanılarak giderleştirecektir. Tabii ilk altı aylık dönem de dikkate alınacaktır. Vergi kanunları ise, geliştirme için yapılan bu harcamayı, ancak TÜBİTAK onayı geldikten sonra giderleştirmesine müsaade etmektedir. 31 Aralık 2007 tarihine kadar henüz bu onay gelmemiştir.

Bu durumda, 2007 yılı için vergiye tabi kâr tespit edilmesi esnasında gider raporlanmaz. Muhasebe kurallarına göre hesaplanacak olan kâr üzerinden ise, 2007 yılı için 500 TL'lik (10.000 TL / 10 Yılın, altı aylık kısmı) gider hesaplanacaktır. Dolayısıyla vergi kurallarına göre 500 TL daha fazla vergiye tabi kâr hesaplanacaktır. Amortisman ve vergi öncesi kâr 10.000 TL'dir.

	Muhasebe İlkelerine Göre (Aktifleştirme Yöntemiyle)	Vergi Kurallarına Göre (Onay Gelmediği Durum)
Vergi Öncesi Kâr	9.500	10.000
Vergi (% 20)	(1.900)	(2.000)
Vergi Sonrası Kâr	7.600	8.000

Ertelenmiş vergi alacağı tutarı, vergi kurallarına göre tespit edilen üzerinden vergi hesaplanacak tutar ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan kâr arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

(10.000 – 9.500) x % 20 = 100 TL

Söz konusu durum şu şekilde muhasebeleştirilecektir:

Vergi Gideri Hesabı	1.900	
Ertelenmiş Vergi Alacağı Hesabı	100	
Ödenecek Vergi Hesabı		2.000

Muhasebe kurallarına göre, işletmenin cari dönemdeki vergi gideri 1.900 TL, ödeyeceği vergi 2.000 TL ve muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasındaki fark nedeniyle erken ödediği vergi tutarı 100 TL'dir. Vergi gideri gelir tablosunda, ödenecek vergi bilânçoda kısa vadeli borçlar arasında ve ertelenmiş vergi borcu bilânçoda varlıklar arasında raporlanacaktır.

2.2.2.4. İşletme Birleşmesi Sırasındaki Uygulamalardan Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Alacağı

TMS 12'de 26 (c) bendinde işletme birleşmelerindeki durum şöyle ifade edilmiştir. "Bir işletme birleşmesinin maliyeti, edinilen belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçların elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerlerinden muhasebeleştirilmeleri suretiyle bunlara dağıtılır. Elde etme tarihinde üstlenilen bir borçla ilgili maliyet, eğer vergi mevzuatı açısından sonraki bir döneme kadar gider olarak indirilemiyorsa, ertelenmiş vergi varlığı yaratan bir indirilebilir geçici fark oluşur. Edinilen bir belirlenebilir varlığın gerçeğe uygun değeri o varlığın vergiye esas olan değerinden daha az olması durumunda da ertelenmiş vergi varlığı oluşur."

Yani bu şekildeki birleşmelerde değeri tespit edilebilen işletme varlık ve yükümlülüklerinin, gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplama yapılması kuraldır. Varlık açısından elde etme değeri vergiye esas değerinden az ise, ortaya indirilebilir geçici bir fark çıkacaktır. Üstlenilen yükümlülük açısından gerçeğe uygun değeri

vergiye esas değerinden fazla ise, indirilebilir geçici fark ortaya çıkacaktır. Konunun başında belirtildiği gibi, bu gibi farklara ait ertelenmiş vergi borcu kabul edilmemektedir. Bu fark şerefiye hesaplanırken göz önünde bulundurulmalıdır.

2.2.2.5. Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinden Gösterilmesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Alacağı

Daha önceden belirtildiği gibi varlıkların muhasebe açısından yeniden değerlendiği; fakat vergi açısından aynı şekilde değerlenmediği (ya hiç değerlenmediği ya da aynı yöntem kullanılarak değerlenmediği) durumlarda geçici farklar ortaya çıkmaktadır..

TMS 12'de 26. madde (d) bendinde bu durum şöyle açıklanmıştır. "Bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilir ya da bunlar için yeniden değerleme yapılabilir ancak vergisel açıdan buna eşit bir düzeltme yapılamamış olabilir. Bir varlığın vergiye esas değerinin o varlığın defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar."

Varlıkların defter değerini gerçeğe uygun şekilde güncelleştirildiğinde, vergi mevzuatı varlıkların bazılarında bu işlemi yapmamıza olanak tanımaktadır. Buna örnek olarak; yeniden değerleme işlemini verilmektedir. Yeniden değerleme yapıldığında varlığın vergiye tabi kârın hesaplanmasında, yeniden değerlendirmeden aynı şekilde etkilendiği için geçici fark oluşmamaktadır. Bunun yanında vergi mevzuatı, bazı varlıkların güncel değerlerini hesaplarken, muhasebe ilkelerine uygun şekilde gerçeğe uygun değerine yükselttiğinde vergi açısından bu daha yüksek bir değer olarak dikkate alınabilmekte; bu durumda geçici fark ortaya çıkmaktadır.

İşte bu oluşan geçici fark sonucunda varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden amortisman ayırma yoluyla gelecekte sağlanacak ekonomik menfaatler, vergi amaçlı amortisman ayırma yoluyla sağlanacak ekonomik menfaatlerden daha az olduğundan ertelenmiş vergi alacağı ortaya çıkacaktır.

Bir önceki bölümde verilen örneği devam ettirerek konuyu somutlaştırabiliriz.[26] Örneği hatırlamak gerekirse, C işletmesinin binasının vergi değeri 100.000 TL'dir. Binanın gerçeğe uygun değeri 150.000 TL olarak tespit edilmiştir. Vergi oranı % 30'dur (Amortisman ihmal edilmiştir). Yeniden değerlemeden dolayı ortaya çıkan vergilendirilebilir geçici fark 150.000 – 100.000 = 50.000 TL'dir. Bu tutarın % 30'u yani 15.000 TL'si ise, ertelenen vergi yükümlülüğüydü. Bunun üzerinden hesaplamalarımızı yapmıştık. Bir sonraki yılda binanın gerçeğe uygun değeri 130.000 TL olarak tespit edilmişse ortaya çıkan 20.000 TL'lik değer azalışı var demektir. Bu da 6.000 TL tutarında ertelenmiş vergi alacağı oluşturacaktır. Bu durum şöyle gösterilecektir.

_____ / _____

MDV Yeniden Değerleme Artışı	20.000	
— Bina Değer Artışı		
Binalar Hesabı		20.000

_____ / _____

_____ / _____

Ertelenen Vergi Alacağı	6.000	
Ertelenen Vergi Fonu		6.000
— Bina Değer Azalışı		

_____ / _____

Binaların kayıtlı değeri ile makul değeri arasındaki fark, binanın satılmasıyla ya da binanın amortisman yoluyla itfa edilmesiyle ortadan kalkacaktır. Bunun dışında "makul değerle" değerlenmiş binanın satışı düşünülmese dahi, kullanım sonucu şirkete gelir yaratacağı ve vergi ödeneceği düşünüldüğünde fark üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanacaktır.

[26] Gücenme, Arsoy, **a.g.e.**, s. 14.

İndirilebilir geçici farkların oluşması ile ilgili kuralları şöyle formüle edebiliriz[27]:

Varlıkların; Kayıtlı (Muhasebe-Defter-Bilânço) Değer < Vergiye Esas Değer
Borçların; Kayıtlı (Muhasebe-Defter-Bilânço) Değer > Vergiye Esas Değer
Giderlerin; Kayıtlı (Muhasebe-Defter-Bilânço) Değer > Vergiye Esas Değer
Gelirlerin; Kayıtlı (Muhasebe-Defter-Bilânço) Değer < Vergiye Esas Değer

İndirilebilir geçici farklara ve dolayısıyla ertelenmiş vergi borcuna sebep olan unsurlar bunlardır.

2.2.3. Vergi Planlama Olanakları

TMS 12, madde 27 uyarınca, "İndirilebilir geçici farklar ilerideki dönemlerde iptal edildiğinde o dönemlerin vergiye tabi kârlarından indirilecek giderler oluşur. Ödenecek vergide meydana gelecek azalmalar şeklinde işletmeye geri dönecek olan ekonomik fayda ancak işletmenin indirimlerin yapılabileceği tutarlarda vergiye tabi gelir elde etmesine bağlıdır." Yani, işletmenin ertelenmiş vergi alacağı kayıt edebilmesi için öncelikle indirilebilir farkları düşecek kadar vergiye tabi geliri olması gerekir.

TMS 12, madde 28'de vergiye tabi gelirin olma olasılığı ve bu geçici farkların doğduğu dönemlerde ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirilmesi gereken durumlar sıralanmıştır;

a) İndirilebilir geçici farkların tersine dönmesi beklenen dönemde;
b) Ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle oluşan mali zararın geriye veya ileriye taşınmasının mümkün olduğu dönemlerde.

[27] Ayanoğlu, **a.g.e.**, s. 98.

Vergilendirilebilir geçici farklar indirilebilir geçici farkların indirilmesine yetecek düzeyde değilse, ancak madde 29 uyarınca aşağıdaki iki durumda muhasebeleştirilir.

a) İşletmenin indirilebilir geçici farklarının tersine döneceği dönemde (veya ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle mali zararın oluştuğu ve mali zararın geriye veya ileriye taşınmasının mümkün olduğu durumlarda, bu taşımanın yapıldığı dönemlerde), geçici farklara yetecek tutarda, aynı vergi idaresi tarafından vergilenebilecek yeterince gelirinin olması halinde. İşletme gelecek dönemlerde yeterli vergiye tabi kârının olup olmayacağını değerlendirirken gelecek dönemlerde ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farkları dikkate almaz; çünkü gelecekte ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıklarının kullanılabilmesi için söz konusu dönemlerden sonra gelen dönemlerde yeterli tutarda vergiye tabi kârın bulunması gerekir.

b) İşletmenin söz konusu dönemlerde vergilendirilebilir gelir yaratacak vergi planlaması olanaklarının olması halinde.

TMS 12'de madde 30'da vergi planlama olanakları şöyle tanımlanmıştır. "Vergi planlaması olanakları işletmenin mali zararının veya vergi avantajının kullanımının zamanaşımına uğramasından önceki dönemde yapabileceği ve vergilendirilebilir gelir yaratabileceği veya bu geliri arttırabileceği eylemlerdir."

Standart, sonrasında vergilendirilebilir gelir yaratılmasına imkân verebilecek durumları şöyle sıralamıştır. "Aşağıdaki durumlarda vergi mevzuatı vergilendirilebilir gelir yaratılmasına veya arttırılabilmesine imkân verebilir:

a) Faiz gelirinin tahsil veya tahakkuk esasından birine göre vergilendirilmesi seçmeye tabi olabilir;
b) Bir borcun vergilendirilebilir gelirden indirilmesinin ertelenebilmesi;

c) Amortismana tabi tutulmuş ancak vergiye esas değeri bu amortismanı yansıtmayan maddi varlıkların satılması, belki de geri kiralanması ve
d) Vergiye tabi olmayan gelir yaratan bir varlığın (örneğin devlet tahvillerinin satışından elde edilen gelirin vergiye tabi olmadığı bir vergileme rejiminin olması durumunda) geliri vergilendirilebilir olan bir varlık satın alınması durumunda."

Sonrasında, "vergi planlama olanaklarını kullanarak daha sonra oluşacak vergiye tabi gelirin önceki bir döneme çekilmesi suretiyle geçmiş dönemlerden gelen mali zararın veya vergi avantajının söz konusu döneme taşınabilmesi için de ilerideki dönemde oluşacak vergilendirilebilir gelirin o dönemde ortaya çıkacak geçici farkların dışındaki kaynaklardan oluşması gerekir" diyerek, bunun şartını anlatmıştır.

Buraya kadar anlatılanları toparlayacak olursak, vergi planlama olanakları ile beraber, vergiye tabi kârın pozitif olması durumunda bu tutarın ileride bir dönemden geriye doğru alınması veya negatif olması durumunda bu tutarın ileriye taşınması gelecekte üzerinden vergi hesaplanacak bir kârımızın olup olmayacağına bağlıdır.

2.3. ERTELENMİŞ VERGİ MUHASEBESİNDE ÖZEL DURUMLAR

Çalışmamızın bu kısmında konu bütünlüğünü bozmamak adına iki durumun üzerinde kısaca durarak geçmeye çalışacağız. Bu durumlar "Kullanılmayan Mali Zararlar ve Vergi Avantajları Olması Durumunda Ertelenmiş Vergi" ve "Bağlı Ortaklar, Şubeler ve İştiraklerdeki Yatırımlar ile İş Ortaklılarındaki Durumlarda Ertelenmiş Vergi"dir.

2.3.1. Mali Zararlar ve Vergi Avantajları Olması Durumunda Ertelenmiş Vergi

"Zararın gelecek dönemlere devri (loss carryforward) ülkemizde vergi kanunlarının müsaade ettiği bir durumdur. Ancak vergi kanunlarımız zararın 5 yıl devredilmesine müsaade etmektedir. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 7. bendinde "Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilânçolarına göre meydana gelen zararların (Bilânçolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi şarttır) kurum kazancının tespitinde hâsılattan indirilebileceği" hükmüne bağlanmıştır. Şayet vergi mevzuatı zararın devredileceği süreyi sınırlandırılmışsa sadece sınırlandırılmış süre boyunca ortadan kalkacak veya kaldırılabilecek zamanlama farklarının vergi indirimi tutarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir. Zira zararın devredileceği azami süre sonunda halen kullanılmamış zarar mevcutsa bu tutar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olacaktır."[28]

Henüz kullanılmamış geçmiş yılların mali zararları ve vergi avantajları için ilerideki dönemde, eğer yeterli tutarda vergilendirilebilir gelir elde edilmişse, ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajlarının ileriye taşınması nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları, indirilebilir geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları ile aynıdır.

TMS 12, madde 36 uyarınca, "Bir işletme birikmiş Mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanabilmesinin olanaklı olup olmadığını belirlerken aşağıdaki kriterleri göz önünde bulundurur:

a) Aynı vergi idaresi ile ilgili olarak aynı vergi mükellefinin henüz kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramadan önce kullanılmasına yetecek tutarlarda vergiye tabi tutarlar

[28] Sevinç, **a.g.e.**, s. 107.

oluşmasına neden olacak vergilendirilebilir geçici farklarının oluşup oluşmayacağı;

b) İşletmenin kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramasından önce vergiye tabi kâr elde etmesinin mümkün olup olmayacağı;
c) Kullanılmamış mali zararları oluşturduğu belirlenebilen koşulların tekrarlanıp tekrarlanmayacağı ve
d) İşletmenin birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanmak istediği dönemlerde vergiye tabi kâr (y.n. üzerinden vergi hesaplanacak tutar) yaratabilecek vergi planlaması olanaklarının olup olmadığı.

Kullanılmamış mali zararların veya vergi avantajlarının kullanılmasına yetecek tutarlarda vergilendirilebilir gelir elde etme olanağı olmadığı durumlarda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez."

rtelenen vergi alacaklarına neden olan unsurları yukarıda sıralanmıştır. Yalnız bunları sıralarken, kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları olması durumu üzerinde durmadık. Böyle yapmamızın nedeni, bu durumlarda işletme ertelenmiş vergi alacağı kaydederken daha dikkatli davranması gereğidir. Sonuç olarak kullanılmamış vergi zararı işletmenin yeterince kâr elde edemediğine işarettir. Vergiye tabi kârın pozitif yönde olup olmadığının ya da bunun ne kadar devam ettiğinin iyi tahmin edilmesi gerekir.

Bu tahmin doğru şekilde yapılırsa, bu konuda hesaplanan ertelenmiş vergi alacaklarının tanınmasına ilişkin ölçütler, diğer ertelenmiş vergi alacaklarının tanınmasına ilişkin ölçütlerden çok farklı değildir. Bu ölçütler; dönem içinde ertelenen vergi alacağının geri alınmasını sağlayacak miktarda pozitif anlamda vergi vergiye tabi kâr olması ya da artık tükenen vergilendirilebilir geçici fark tutarlarının mahsup için yeterli olması idi. Kullanılmayan zararın olması ilerideki durum hakkında ciddi bir belirsizlik işaretidir. Bunun saptanması için de yukarıda saydığımız hususlara dikkat edilmesi gerekir. Bu hususların varlığı halinde ertelenmiş vergi alacağı raporlanır.

Son olarak unutulmaması gereken husus, bir dönemde kabul edilmeyen kullanılmamış mali zararların ve vergi avantajlarının ileride de kullanılmayacağı manasına gelmeyeceğidir. Çünkü her durumda ayrı ayrı değerlendirilmesi gereken bir durumdur. Gelecek dönemlere ilişkin beklentiler farklılaşmış olabilir. Bu esnada daha önceden değerlendirilmemiş ertelenmiş vergi alacakları dikkate alınabilir.

2.3.2. Grup Açısından Birleşme Olması Durumunda Ertelenmiş Vergi

Birleşme durumunda ilk satın alma anında meydana gelen ertelenmiş vergi alacak ya da borcunun daha önce de belirttiğimiz gibi dikkate alınmaması gerekmektedir. Ama TMS 12 buna bazı özel durumlarda izin vermiştir. Bunlara geçmeden önce hangi durumlarda geçici farklar oluşmaktadır onu inceleyelim.

TMS 12 Madde 38'de bu durum şöyle açıklanmaktadır. "Bağlı ortaklardaki, şubelerdeki, iştiraklerdeki yatırımlar ile iş ortaklarındaki payların (ana şirketin veya yatırımcının bağlı ortaklık, şube, iştirak veya yatırım yapılan kuruluştaki, şerefiyenin defter değerini de içeren net varlıklarındaki hisseleri) defter değerinin bunların vergiye esas değerinden (çoğunlukla maliyet tutarıdır) farklı olması nedeniyle geçici farklar ortaya çıkabilir. Bu farklar aşağıda belirtilen birkaç değişik şekilde ortaya çıkabilir, örneğin;

a) Bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin veya iş ortaklıklarının dağıtılmamış kârlarının bulunması;
b) Ana ortaklığın ve yatırımın farklı ülkelerde olduğu durumlarda döviz kurlarında değişiklik olması ve
c) İştirakteki yatırımın defter değerinin daha düşük olan geriye kazanılabilir tutara indirilmek suretiyle azaltılması.

Ana ortaklığın yatırımını, bireysel finansal tablolarda, maliyeti veya yeniden değerlenmiş tutarıyla taşıdığı durumda bu finansal tablolardaki geçici farklar ile konsolide finansal tablolardaki geçici farklar aynı olmayabilir."

Bu farklar vergilendirilebilir ya da indirilebilir nitelikte olabilir. İşletmenin ortak girişimde bulunması, şube açması veya başka bir işletme ile iştirak etmesi durumunda meydana gelecek ertelenmiş verginin kabul edilebilir nitelikte olması için kimi ölçütlere sahip olması gerekir. Şimdi bu ölçütleri vergilendirilebilir ve indirilebilir olması ve dolayısıyla ertelenmiş vergi alacağı veya ertelenmiş borcu oluşturması açısından inceleyelim.

2.3.2.1. Ertelenen Vergi Borcu Etkisi

"Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve iş ortaklarındaki hisseleri ile ilgili tüm vergilendirilebilir geçici farklar için, aşağıdaki her iki koşulun da mevcut olduğu durumlar hariç, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirir:

a) Ana ortaklık, yatırımcı veya iş ortaklığındaki ortak olarak işletme geçici farkların tersine dönme zamanlarını kontrol edebilmektedir;
b) Büyük bir ihtimalle geçici fark öngörülebilen bir gelecekteki süre içinde tersine dönmeyecektir."

TMS 12'de ilk birleşme esnasında ortak şirketler, yavru şirketler ve şubelere ilişkin vergilendirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenen vergi borcunun ayrılması yasaklanmıştır. Ama ana şirkette yukarıdaki iki durumun bir arada bulunmadığı durumlar haricinde ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilebilir.

Standartta burada anlatılmak istenen, bir ana şirket geçici farkların geri dönme zamanını kontrol altında tutabiliyorsa ya da yakın bir gelecekte farkların ortadan kalkmayacağı biliyorsa vergilendirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi borcu kaydetmez.

Standardın 40. maddesinde, "Ana ortaklık, bağlı ortaklığın temettü dağıtım politikasını kontrol ediyorsa, bu yatırımla ilgili geçici farkların (sadece dağıtılmamış kârlarla ilgili farkları değil, başka para birimine çevrim nedeniyle ortaya çıkan çevrim farklarından kaynaklanan geçici farkları da içerir) tersine dönmesinin zamanlamasını da kontrol eder. Öte yandan, geçici farkların tersine döndüğü zaman ödenmesi gerekecek olan vergi tutarının belirlenmesi çoğunlukla pek kolay değildir. Bu nedenle, ana ortaklık, bağlı ortaklığın dağıtılmamış kârlarının öngörülebilen bir gelecekteki süre içinde dağıtılmayacağını belirlemişse, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmez. Bu durum şubelerdeki yatırımlar için de geçerlidir." demektedir.

Ana şirket yavru şirketin üzerinde kontrol gücüne sahipse, temettü dağıtım politikalarını ve yatırımlarının geri dönme zamanını kontrol edebiliyor demektir. Bu sebepten ana şirket dağıtılmamış kârlardan ve döviz işlemlerinden kaynaklanan geçici farkların ortadan kalkma zamanını ayarlayabilir. İstismara açık olan bu durumda ertelenmiş vergi hesaplanmasına müsaade edilmez.

Eğer işletme iş ortaklığında veya ortak yatırım şirketinde kontrol gücüne sahip değilse, standardın 42. maddesinde yapılması gerekenler söylenmiştir. Buna göre, "İştirakin öngörülebilen bir gelecekteki süre içinde kâr dağıtımı yapmayacağına dair bir anlaşmanın olmaması halinde yatırımcı iştirakteki yatırımı ile ilgili olarak ortaya çıkan vergilendirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirir. Bazı durumlarda bir yatırımcı iştirakteki yatırımının maliyetini geri kazanması halinde ödemesi gereken verginin tutarını belirlemekten yoksun olabilir, ancak verginin eşit olacağı veya aşacağı bir asgari tutarı belirleyebilir. Böyle durumlarda ertelenmiş vergi borcuna ölçü olarak bu asgari tutar dikkate alınır." Kâr dağıtma konusunda bir anlaşma varsa, kesinlikle ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmemelidir.

TMS 21'de belirttiği gibi, bir işletmede parasal olmayan varlıklar ve borçlar o işletmenin geçerli para birimi ile ölçülür. Eğer işletmenin parasal olmayan varlık ve borçlarının vergiye esas değerleri farklı bir para birimi ile belirleniyorsa, kurlardaki

değişiklikler ertelenmiş vergi borcu doğuran geçici farkların ortaya çıkmasına neden olur. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi, kâr ve zarar hesabına gider veya gelir kaydedilir.

Burada kastedilmek istenen[29], "Yabancı şirket bağlı ortak olmak veya yabancı ülkede şube açmak durumunda, tüm yabancı paralı kalemlerin yerel para birimine çevrilmesinden kaynaklanan kambiyo kârları vergilendirilebilir geçici farka yol açmakta, kambiyo zararları ise indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır. Gerek vergilendirilebilir, gerekse indirilebilir geçici farkların yarattığı ertelenen vergi etkisi kabul edilmekte ve finansal tablolarda raporlanmaktadır."

Standardın 43. maddesinde daha önce de birkaç kez üzerinde durulan bir hususa dikkat çekilmektedir. Kontrol gücüne sahip olan işletme tarafından elde edilen kârın dağıtılmaması kararını aldıysa, işletmenin ertelenmiş vergi borcu kaydetmemesi gerektiği belirtilmektedir. "Bir iş ortağı kâr dağıtımını kontrol edebiliyorsa ve öngörülebilen bir gelecekteki süre içinde kâr dağıtımı yapılmayacağı olasılığı varsa, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez."

2.3.2.2. Ertelenen Vergi Alacağı Etkisi

TMS 12'de Madde 44'de "Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ile iş ortaklıklarındaki paylarından kaynaklanan bütün indirilebilir geçici farklar için yalnız ve yalnız aşağıdaki durumlarla sınırlı olarak ve her iki durumun da muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir:

a. Geçici farklar öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönecektir ve
b. Geçici farkların kullanılmasına yeter tutarlarda vergilendirilebilir gelir olacaktır."

[29] Ayanoğlu, **a.g.e.**, s. 116.

"Bu standart maddesinde indirilebilir geçici farkların geri dönme tarihinin bilinmesi ve görünen yakın gelecekte olayın ortandan kalkması gerektiği belirtilirken, yeterli miktarda vergiye tabi kârın söz konusu farklar yönünde kullanılmasını engelleyecek olayın (örneğin, işletmenin geçmiş yıl zararının bulunması gibi) olmaması gerektiğinin de altı çizilmektedir. Aksi takdirde, ana şirketler, yavru ve ortak şirketlerdeki yatırımlarına ilişkin ertelenen vergi alacaklarını dikkate almayacaktır."[30]

[30] Ayanoğlu, **a.g.e.**, s. 117.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ ERTELEME YÖNTEMLERİ ve ERTELENMİŞ VERGİLERİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ

3.1. VERGİ ERTELEME YÖNTEMLERİ

Gelir vergilerine ilişkin muhasebe standartlarının hepsinde (gerek TMS 12 olsun, gerek UMS 12 olsun, gerekse SPK'nın ve BDDK'nın ilgili tebliğleri olsun) işletmelerin gelirleri üzerinden alınan, gelir ve kurumlar vergisinin muhasebeleştirilmesi açıklanmaktadır. Daha öncede belirttiğimiz gibi; burada amaç ilgili çıkar grubuna en doğru, en güvenilir ve aynı zamanda, nesnel ölçütler sayesinde, en uygun şekilde karşılaştırılabilir durumu yansıtmaktır.

Burada karşımıza kurumlar vergisinin bir gider mi, yoksa kârın bir unsuru mu olduğu sorunu ortaya çıkmaktadır. Vergi mevzuatı kurumlar vergisini kârın 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.[1]

"Kurumlar Vergisini" gider olarak gören yöntemlerin genel olarak adları, "Vergi Etkili Muhasebe Yöntemleri"dir. "Vergi etkili muhasebe yöntemlerinde vergiler kâr elde edilmesi sırasında işletmenin katlandığı giderlerden sayılır ve ilişkin oldukları gelir ve giderler ile aynı dönemlerde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilir."[2] "Kurumlar Vergisi eğer yapılan işin maliyeti ise genel kabul

[1] Fulya Sevinç, "12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması", Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003, s. 77.
[2] Sidney Dawidson, Roman L Weil**, Handbook of Modern Accounting**, 2nd Edition, USA, 1978, s.16.

görmüş muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesinin (Bu ilke belirli bir dönemde satılan malın maliyeti ve giderlerinin, ancak o dönemin satışları ve hâsılatı ile karşılaştırılmasını öngörmektedir) kurumlar vergisi gideri için de uygulanması gerekmektedir. Gelir tablosunun bu başlık altında yansıtacağı da dönemin gelir tablosundaki vergi öncesi gelirine karşılık gelen bir gider olacaktır. 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 vergilendirilebilir kâra ulaşırken erteleniyor ve bu şekilde ödenecek kurumlar vergisine ulaşılıyorsa, dönemin kurumlar vergisi karşılığı giderinin ertelenen kalemlere isabet eden kurumlar vergisi yükümlülüğü dâhil olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir."[3]

Vergi ertelemesine ilişkin ayarlama kaydı için birçok "Vergi Etkili Muhasebe Yöntemi" vardır. Çalışmamızda açıklamayı arzu ettiğimiz iki temel yöntem bulunmaktadır. Bunun dışında Net Vergi Borçları Yöntemine de değineceğiz.

- Erteleme Yöntemi (Deferral Method)
- Yükümlülük Yöntemi (Liability Method)
- Net Vergi Borçları Yöntemi (Net of Tax Payable Method)

3.1.1. Vergi Borçları Yöntemi

Bu yöntemi savunanlara göre teşebbüslerin safi gelirleri üzerinden alınacak gelir veya kurumlar vergisi, aslında teşebbüs kârının devlette paylaşılmasından başka bir şey değildir. Dolayısıyla "bir dönemin faaliyet sonuca tekabül eden gelir veya kurumlar vergisi ile ilgili olarak herhangi bir muhasebe kaydına ve bilânço ve kâr tablosunda ayrı bir hesapta göstermesine gerek yoktur."[4]

[3] Sevinç, **a.g.e**., s.78.
[4] M. Çetin Hacıosmanoğlu, "Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesi ve Hesap Planının 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:167, Temmuz 1995, s.60.

Bu yöntem kullanılmaya karar verilmişse, hesapların anlaşılabilir kılınması için dipnotlarda durumun açıklanması gerekir. Yapılan bu açıklamalar bilânçoda ve kâr tablosunda ortaya çıkan net kâr tutarının, bileşik olma özelliğinin kaybolmasına sebep olmuştur. Hesapların şeffaflığı açısından bir takım sorunlar yaratmaktadır. Bu sorunların üstesinden gelebilmek için, vergi etkili muhasebe yöntemleri geliştirilmiştir.

Buraya kadar olan kısımdaki söylenenleri toparlayacak olursak, şirketlerin ödemesi gereken vergiler vardır. Ancak bu vergiler "Muhasebe İlkelerine" uygun olarak değil de, vergi mevzuatına uygun olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda,

- Vergi mevzuatı uyarınca ilgili dönemde devlete ödenmesi öngörülen vergi,
- Muhasebe ilkeleri ve standartları doğrultusunda hesaplanmış vergi öncesi net kâr rakamı ile şirketin tâbi olduğu vergi oranı çarpılarak elde edilen vergi,

olmak üzere elimizde iki vergi tutarı olacaktır. Peki, bu durumda ne yapılmalıdır? Bunun için önümüzde temel olarak üç alternatif yöntem var.

1. Hiçbir şey yapılmaz. Vergi Borçları Yöntemi (Tax Payable Method) budur. Ama bunu yaptığımızda vergi harcamaları (vergi mevzuatı uyarınca hazırlanan) ile gelir tablosu sonucunda elde ettiğimiz kâr arasında tutarsızlık ortaya çıkacaktır.

2. Vergi harcamaları ile muhasebe ilkelerine uygun hazırlanmış gelir tablosu arasındaki yalnızca geçmiş dönemlere ait farklılıkların hesaplanması yöntemi benimsenebilir. Bu yönteme Erteleme Yöntemi (Defferal Method) denmektedir.

3. Muhasebe ilkelerine göre hesaplanmış vergi öncesi net kâr üzerinden gelecekte ödenecek vergileri hesaplama ve kaydetme şeklinde bir yöntem benimsenebilir. Bu yönteme ise, Yükümlülük Yöntemi (Liability Method) denmektedir.

3.1.2. Vergi Etkili Muhasebe Yöntemleri

Vergi muhasebesinin temel mantığı; bir döneme ilişkin gelir veya kurumlar vergisi, o dönemin net kârının (vergi sonrası kâr) elde edilmesi için yapılması zorunlu giderler mahiyetindedir. Dolayısıyla "vergi öncesi kârdan o kâra cari vergi tarifesine göre tekabül eden gelir/kurumlar vergisi için bir karşılık ayrılması gereklidir."[5] Bu karşılık ayırma işleminin muhasebeleştirilip kâr zarar hesabına ve buradan da bilânçoya aktarılmasında iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar erteleme yöntemi ve yükümlülük yöntemleridir.

3.1.2.1. Erteleme Yöntemi

Bu yöntemde cari zamanlama farklarının vergi etkileri, ortadan kalkacakları gelecek dönemlere ertelenmekte ve bu dönemlerde dikkate alınmaktadır. "Bilânçoda gösterilen "Peşin Ödenmiş Vergi Gideri" veya "Ertelenmiş Vergi Borcu" bakiyelerinin ileride elde edecekleri para tahsiline ilişkin veya para ödemesine ilişkin hakları ve para ödemesine ilişin borçları (beklenen fiili ödeme veya tahsilât tutarları) belirttikleri kabul edilmediğinden bunlar yeni konulan vergileri ya da vergi oranlarındaki değişmeleri yansıtmak üzere ayarlamalara tabi tutulmazlar."[6]

Bu yöntem uyarınca dönemin vergi gideri şu unsurlardan oluşmaktadır:

- Vergi borcu karşılığı,
- Diğer dönemlere devredilen veya diğer dönemlerden devralınan zamanlama farklarının vergi etkileri.

[5] Hacıosmanoğlu, **a.g.e**., s. 61.
[6]Mehmet Özbirecikli, "Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilânço Üzerine Etkileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C:1, Sayı:2, Haziran 1999, s.114.

Erteleme yöntemi, oluşan geçici farkların (bunlar zamanlama farkından kaynaklanmaktadır çoğunlukla) içinde bulunulan dönemin kârına etkisini hesaplamaktadır. Her dönem ödenecek olan vergi tutarı, vergi öncesi kâra bağlıdır. Ama birebir aynı değildir. Bunun sebebi, önceki dönemlerden farklı bir vergi oranının olması, önceki dönemlerden hâlihazırda bir ertelenmiş vergi tutarının olması ve sürekli farklardır. Bunun dışında vergi gideri, vergi öncesi kârın bir fonksiyonudur.

"Uluslararası muhasebe standartlarından 12. standarda göre, cari dönemde ortaya çıkan zamanlama farklarının vergi etkilerinin cari vergi oranlarının kullanılması sonucu belirlenmesi öngörülmektedir. Standartta, bu yöntemin kullanılmasının kolaylaştırılması için benzer zamanlama farklarının gruplandırılabileceği belirtilmiştir."[7]

Erteleme yönteminde, erteleme nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek olan vergiler "Ertelenmiş Vergi Borçları" adlı bir yükümlülük hesabı altında, ileride düşülecek vergiler ise, "Ertelenmiş Vergi Alacakları" adlı bir varlık hesabında gösterilir. "Burada şu iki hususa dikkat edilmelidir; birinci husus ertelenmiş vergi borcu veya alacağının en fazla üç-dört yıl kapatılması olup, ikinci husus ise gelecekte vergi oranlarında meydana gelecek değişikliklerin herhangi bir surette dikkate alınmamasıdır."[8]

"Cari Dönem Ödenecek Gelir Vergisi" vergilendirilebilir kâr ve ilgili vergi oranı temel alınarak hesaplanmaktadır. Zamanlama farklarının oluşma veya giderilmesinden doğan "Ertelenmiş Vergi Borcu veya Alacağı" ise, bu dönemde yaratılmış dönemsel farklılıklardan veya geçmişte kaydedilmiş ertelenmiş vergi borç ve alacaklarının düzeltilmesinden kaynaklanan, ödenecek veya indirilecek gelir vergisi tutarını kapsar.

[7] Sevinç, **a.g.e.**, s.78.
[8] Hacıosmanoğlu, **a.g.e.**, s.61.

Konuya bir örnek ile devam etmek gerekirse; işletme 2006 yılında 80.000 TL'lik makine satın almıştır. Bu makinenin faydalı ekonomik ömrü 5 yıldır ve bu ömür dikkate alınarak amortisman ayrılacaktır. Vergi matrahı için kullanılacak olan ömür ise, 4 yıl olarak belirlenmiştir. Eşit paylı amortisman kullanılmaktadır. İlk 4 yıl için vergi oranının % 30, 5. yılda ise % 40 olması beklenmektedir. Amortisman düşülmeden önceki kâr tutarını 5 yıl boyunca her sene 20.000 TL olarak kabul edelim.

1. **Birinci Yıl**

- İşletmenin muhasebe standartlarına uygun olarak tespit ettiği vergi tutarı (Amortisman 5 Yıllık);

Amortisman Öncesi Kâr – Yıllık Amortisman = Vergi Öncesi Kâr

20.000 – (80.000 x 0.20) = 4.000 TL

Vergi Öncesi Kâr x Vergi Oranı = Vergi Gideri

4.000 x 0.30 = 1.200 TL

- İşletmenin vergi ödemesi için hesapladığı vergi matrahı (Amortisman 4 yıllık);

Amortisman Öncesi Kâr – Yıllık Amortisman = Vergi Öncesi Kâr

20.000 – (80.000 x 0.25) = 0 TL

Dolayısıyla hesaplanacak vergi matrahı yoktur.

4.000 TL'lik kâr üzerinden hesaplanan 1.200 TL'lik vergi giderinin tamamı ertelenmiş vergi olmuştur. Gelecek 4–5 yıl içinde kalkmasını beklediğimiz bu tutar, Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabına borç kaydedilecektir. Dönem Net Kâr / Zararı Hesabına da bu Ertelenmiş Vergi Borcu düşüldükten sonra kalan 2.800 TL'lik tutar eklenecektir.

2. **İkinci Yıl**

- Birinci yılda yapılan hesaplamaların aynısı yapılacaktır. Bunun sonucunda, Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabına 1.200 TL daha

eklenecek ve toplamda 2.400 TL olacaktır. Bunun yanı sıra Dönem Net Kâr / Zararı Hesabına 2.800 daha eklenecek ve toplamda 5.600 TL olacaktır.

3. Üçüncü Yıl

- Yukarıda yapılan hesaplamaların aynısı yapılacaktır. Bunun sonucunda Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabına 1.200 TL daha eklenecek ve toplamda 3.600 TL olacaktır. Bunun yanı sıra Dönem Net Kâr / Zararı Hesabına 2.800 daha eklenecek ve toplamda 8.400 TL olacaktır.

4. Dördüncü Yıl

- Yukarıda yapılan hesaplamaların aynısı yapılacaktır. Bunun sonucunda Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabına 1.200 TL daha eklenecek ve toplamda 4.800 TL olacaktır. Bunun yanı sıra Dönem Net Kâr / Zararı Hesabına 2.800 daha eklenecek ve toplamda 11.200 TL olacaktır. Bu yılsonunda işletme vergi hesaplaması esnasında amortisman hakkını kullanmış ve makinenin tamamını itfa etmiştir.

5. Beşinci Yıl

- İşletmenin muhasebe standartlarına uygun olarak tespit ettiği vergi tutarı (Amortisman 5 Yıllık);

Amortisman Öncesi Kâr – Yıllık Amortisman = Vergi Öncesi Kâr

20.000 – (80.000 x 0.20) = 4.000 TL

Vergi Öncesi Kâr x Vergi Oranı = Vergi Gideri

4.000 x 0.30 = 1.200 TL (Eski Vergi Oranı Dikkate Alınarak Hesaplanır)

Bunun sonucunda Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabına 1.200 TL daha eklenecek ve toplamda 6.000 TL olacaktır.

- Vergi Matrahı açısında ise, tamamını kullandığı için bu yılki vergi matrahı 20.000 TL olacaktır.

Yeni vergi oranı da 0.40 ise, ödenecek vergi; 20.000 x 0.40 = 8.000 TL olacaktır. Öncelikle bunun 6.000 TL'si birikmiş olan Ertelenmiş Vergi Hesabından karşılanacaktır. Bu durumda bu yıl Vergi Gideri olarak 2.000 TL olacak, Ertelenmiş Vergi Hesabında birikmiş olan 6.000 TL de itfa edilecektir. Vergi Öncesi Kârı 4.000 TL olarak bulmuştuk. Vergi Gideri olarak 2.000 TL bulununca, Vergi Sonrası Kâr 2.000 TL olacaktır. Ama eğer Erteleme Yöntemini kullanmamış olsaydık, 2.000 TL kâr değil, 2.000 TL zarar olacaktı.

5 yılın tümüne bakacak olursak, toplam 100.000 TL kâr edilmiş, bunun 80.000 TL'si amortismanlara ayrılmış. Kalan 20.000 TL'nin 8.000 TL'si vergi olarak ödenmiştir. Geriye 12.000 TL'lik Vergi Sonrası Kâr kalmıştır. Yöntemde dikkat etmemiz gereken husus, ödenecek verginin eski oran üzerinden cari kârın vergisine denk gelen kısmının önce ertelenmiş vergi hesabından karşılandığıdır.

"Erteleme yöntemi gelir tablosunu öne çıkarır; amaç eşleştirme ilkesine göre belirlenen dönem kârı ve dönem gideri arasında ilinti olmasıdır. Bunun sonucunda belirlenen vergi gideri ertelenmiş vergi gideri kadar düzeltilir… Erteleme yöntemine göre ayarlama yapmanın esası, dönemin vergi oranı ile ertelenmiş vergi tutarının hesaplanmasıdır…"[9]

Erteleme yönteminin en zayıf kaldığı konu vergi oranlarındaki değişmeyi yansıtmamasıdır. Erteleme sırasında vergi oranlarında meydana gelen değişmenin sebep olduğu vergi kazanç ya da kayıpları oluşan geçici farkların, ortadan kalktıkları döneme yaymaktadır. Bu durum muhasebenin en önemli ilkelerinden biri olan tahakkuk ilkesine aykırıdır. Bu sorun yükümlülük yöntemi ile giderilmeye çalışılmıştır.

[9] Fahir Bilginoğlu, " Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler", **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, C.23, S:2, Kasım 1994, s.12.

3.1.2.2. Yükümlülük Yöntemi

"Bu yöntemde ise cari zamanlama farklarının ileride gerçekleşeceği beklenen vergi etkileri dikkate alınır. Gerçekleşeceği beklenen vergi etkileri gelecekte fiilen ödenmesi gerekecek vergi borcuna ilişkin olarak "yükümlülük" veya ilerideki dönemlerle ilgili vergilerin peşin ödenmiş olmalarını içeren avans niteliğindeki ödemeleri temsil etmek üzere "varlık" olarak belirlenir ve gösterilirler."[10] Bundan dolayı, "Peşin Ödenmiş Vergi Gideri" ve "Ertelenmiş Vergi Borcu" gelecekteki oluşabilecek tutarların doğru olarak gösterebilmeleri için, yeni konulan vergileri veya vergi oranındaki değişiklikleri de kapsayacak şekilde ayarlanmalıdır.

Yapılacak olan bu ayarlama dönemin vergi öncesi kârı üzerinden yapılmaktadır. Bu şekilde yukarıda belirttiğimiz sakıncanın önüne geçilmekte ve gelecekte oluşması muhtemel vergi oranı değişiklikleri dikkate alarak, zamanlama farklarının vergi etkilerini ayarlamaya tabi tutmak mümkün olmaktadır. Bir başka deyişle, erteleme yönteminden farkı, "Ertelenmiş Vergiler Hesabı"nın vergi oranındaki değişmelerin dikkate alınarak hesaplanmasıdır. Bu uyarlama da dönem vergi öncesi kâr zararından tahsis suretiyle yapılacaktır.

Yükümlülük yöntemi uygulandığında belli bir dönemin vergi gideri şu unsurları kapsar;

- Cari dönem için ödenecek vergisi
- Cari dönemde oluşan veya daha önceki dönemlerde oluşup cari dönemde düzeltilen zamanlama farklılıklardan oluşan vergi varlığı veya yükümlülüğü
- Yeni vergiler getirilmesi veya vergi oranlarındaki değişiklikler sonucunda ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerini düzenlemek için yapılan değişiklikler.

[10] Özbirecikli, **a.g.e.**, s.114.

"Yükümlülük yöntemi vergi dağıtımına (vergilendirilebilir kâr ile muhasebe kârı arasındaki sürekli farklardan arınmış) vergi öncesi muhasebe kârının bir fonksiyonu olan vergi giderinin tahakkuku gözüyle bakar. Ancak, vergi öncesi muhasebe amaçlı kârı oluşturan kalemler farklı vergi oranları ile vergilendirilebilir. Dönemin vergi gideri ile ödenecek vergi tutarı arasındaki fark ya gelecek dönemlerde ödenecek bir borç ya da peşin ödenmiş vergilerden doğan bir varlıktır. Gelecek dönemler ile ilgili vergi yükümlülüğünün tahmini tutarı ile peşin ödenmiş vergiler zamanlama farklarının ortadan kalkacağı dönemlerde geçerli olması beklenen vergi oranları ile hesaplanır."[11] Vergi oranlarında gelecek dönemlerde uygulanabileceği belirtilen bir değişikliğin açıklanmaması durumunda, mevcut vergi oranına göre hesaplama yapılır.

Erteleme yönteminde kullanmış olduğumuz örneği yükümlülük yöntemi için de dikkate alırsak, ilk 4 yılda herhangi bir farklılık olmayacaktır. Çünkü vergi oranında herhangi farklılık olmamıştır. 5. yılda ise, şöyle bir yol izlenmelidir.

- **Beşinci Yıl**

Eski tarifeye göre vergi = 20.000 x 0.30 = 6.000 TL
Yeni tarifeye göre vergi = 20.000 x 0.40 = 8.000 TL
Artan Vergi = 2.000 TL

Böylece Ertelenmiş Vergiler hesabı 2.000 TL artmıştır. Örneğimizi hatırlayacak olursak, zaten hesaplan vergi matrahı 20.000 TL'ydi. Bunun üzerinden 0.40 oranında vergi hesaplandığında, ödenecek vergi tutarı 8.000 TL olmuştu.

Son yaptığımız ekleme ile beraber 8.000 TL ertelenmiş vergi var elimizde. Zaten dönem vergisi de 8.000 TL'dir. Öncelikle ertelenmiş vergilerden mahsup edileceğinden bu dönem için hesaplanmış olan vergi gideri yoktur. Dolayısıyla vergi öncesi kâr, vergi sonrası kâra eşit ve 20.000 TL olacaktır.

[11] Sevinç, **a.g.e.** , 85.

5 yılın tümüne bakılacak olursa, toplam 100.000 TL kâr edilmiş, bunun 80.000 TL'si amortismanlara ayrılmış. Kalan 20.000 TL'nin 8.000 TL'si vergi olarak ödenmiştir. Geriye 12.000 TL'lik vergi sonrası kâr kalmıştır. Yöntemde dikkat etmemiz gereken husus, ödenecek verginin eski oran üzerinden cari dönemdeki kârın vergisine denk gelen kısmının önce ertelenmiş vergi hesabından karşılandığıdır. Tabii yeni vergi oranını dikkate almamız gerektiği de unutulmamalıdır.

"Yükümlülük yöntemi bilânçoya dayanır; diğer bir deyişle işletmenin alacak ve borçlarının doğru bir şekilde gösterilmesi temel unsurdur. Ertelenmiş vergi, ya ileride ödenecek vergiye ilişkin bir borç veya peşin ödenmiş vergi nedeni ile bir varlık kalemidir. Ancak maliyeye karşı alacak ve borcun tutarı, gelecekteki vergi oranına bağlıdır; çünkü gelecek dönemlerdeki vergi oranının kestirilmesi gerekir ve gelir tablosunda, saptanan vergi gideri yer alır."[12]

Yükümlülük yöntemi ile erteleme yönteminin eksik olduğu yön kapatılmakta, vergi oranındaki değişikliklerde dikkate alınmaktadır. Böylece vergi kazanç ve kayıpları meydana geldikleri dönemlerde muhasebece değerlendirilerek, tahakkuk ilkesine uygun hareket edilmiş olmaktadır.

3.1.2.3. Net Vergi Borçları Yöntemi

Bu yöntemin savunucuları, bir ekonomik malın değerini, kullanım değeri ve vergiden düşülmesine bağlayan düşüncededirler. "Bir ekonomik malın kullanımı vergiden düşülmüyorsa, düşülene göre daha düşüktür. Mallar vergi etkilerine göre, sıralanabilir ve düzeltme yapılabilir. Gelir tablosunda gerçekten ödenen vergi gideri gösterilir."[13]

"Bu düşünce varlığın ileriki dönemlerde vergiden indirilebilecek amortisman tutarının şimdiden tüketilmesi anlamına gelmektedir. Özellikle vergi amaçlı olarak

[12] Bilginoğlu, **a.g.e.**, s.12.
[13] Bilginoğlu, **a.g.e.**, s. 12-13.

hızlandırılmış amortisman yöntemlerinin uygulanmasında konu daha da önem kazanmaktadır. Bu durumda muhasebe amaçlı amortisman yöntemi ile vergi amaçlı amortisman yöntemine göre hesaplanan dönemin amortisman tutarları arasındaki farkın vergi etkisi (zamanlama farkının vergi etkisi) diğer yöntemlerdeki gibi ertelenmiş veya peşin ödenmiş vergi hesabında izlenmek yerine, direkt olarak ilgili kalemin kayıtlı değerinden düşülerek ilave bir amortisman tutarı olarak finansal amaçlı tablolara geçirilmektedir. Gelir tablosunda ise söz konusu zamanlama farkının vergi etkisi diğer yöntemlerdeki vergi giderinin bir parçasını oluşturmak yerine bu defa dönemin amortisman giderlerine eklenen bir tutar olarak gösterilmektedir."[14]

Bu yöntem ilk geliştirilen yöntem olmasına rağmen, erteleme ve yükümlülük yönteminin kullanılmaya başlaması ile kullanılabilirliğini yitirmiştir. Bu açıklamalar sonrası artık Ertelenmiş Vergiler ve İndirilebilir – Vergilendirilebilir Farklar konusuna geçebiliriz.

3.2. ERTELENMİŞ VERGİ BORÇ ve ALACAKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

Muhasebe ilkeleri muhasebe çalışmalarının yöntemlerini belirlemektedir. Yoksa muhasebe ilkelerinin amacı, hangi hesapların kullanılacağını ya da işlemlerin nasıl kaydedileceğini anlatmak değildir. Standartlarda da olayların incelenmesi ve örnekler ile açıklanması vardır. Bu bölümde ertelenmiş vergilerin nasıl muhasebeleştirileceğini, finansal tablolara nasıl yansıtılacağını ve bunun yapmış olduğumuz finansal analizlere nasıl etki edeceğini açıklanacaktır.

3.2.1. Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi

"Ertelenen vergi alacak veya borçlarının çoğu gelir veya giderlerin muhasebe kârına bir dönemde, vergilendirilebilir kâra ise bir başka dönemde dahil edilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu geçici farkların gelir ve gider kalemleri yarattığı

[14] Sevinç, **a.g.e.**, s. 90.

için bunların neden olduğu ertelenen vergilerin etkisi de dönem kâr/zararına ve sonuçta gelir tablosuna yansıtılır. Bu farklara örnek olarak faiz tahakkuklarını, kıdem tazminatı karşılıklarını, hızlandırılmış amortisman uygulamasını verebiliriz."[15]

Ancak aynı dönemde veya farklı dönemde öz kaynak ile ilgili bir olaydan kaynaklanan kimi durumlarda ertelenmiş vergi gelir veya gideri olarak kâr/zarar ile ilişkilendirilemez. Böyle durumlarda TMS 12 Madde 62 uyarınca, Türkiye Finansal Raporlama Standartları bazı kalemlerin doğrudan öz kaynaklara borç veya alacak olarak yazılmasını gerektirir veya yazılmasına izin verir. Bu kalemler şunlardır:

a) Yeniden değerleme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerlerinde meydana gelen değişiklikler;
b) Dağıtılmamış kârların dönem başı bakiyesinde, muhasebe politikalarında yapılan ve geçmişe yönelik olarak uygulanan bir değişiklik ya da bir hatanın düzeltilmesi sonucunda düzeltme yapılmış olması;
c) Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının çevrilmesinde kurlardaki değişikliklerden kaynaklanan farklar;
d) Bileşik finansal araçların ilk muhasebeleştirilmelerinde öz kaynak kısmı olarak belirlenen tutarlar;

Kimi istisna durumlarda öz kaynaklara alacak ya da borç kaydedilen kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarını belirlemek zordur. Böyle durumlarda, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi sonucunu doğuran öz kaynağa borç veya alacak kaydedilmiş kalemlerle ilgili dönem vergisi ve ertelenmiş vergi yürürlükteki vergi kanunlarına göre makul olacak bir orantılı dağıtım yöntemiyle veya içinde bulunulan koşullarda kullanımı daha makul olan bir başka yöntemle dağıtılmak suretiyle bulunur.

[15] Ayanoğlu, **a.g.e.**, s. 167.

3.2.2. Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması

TMS 12 uyarınca, ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesinde iki finansal tablo ekseninde açıklama yapılmıştır. Bunlar "Gelir Tablosu" ve "Bilânço"dur. İşletmenin faaliyet gösterdiği işten elde ettiği muhasebe kârı gelir tablosunda ayrı olarak gösterilmektedir. Bunun üzerinden hesaplanan vergi de, genellikle gelir tablosunda ayrı olarak gösterilir. Faaliyet dışında olağanüstü bir kalemin geliri ile oluşan vergi ise, doğrudan ilgili olduğu kalem ile gösterilmektedir. Bu vergi de dipnotlarda açıklanmaktadır.

TMS 12'de 57. madde ile 65. maddeler arasında, ertelenmiş verginin bilanço ve gelir tablosunda nasıl yansıtılacağı açıklanmıştır.

3.2.2.1. Gelir Tablosunda Ertelenmiş Vergiler

TMS 12 öncelikle hangi durumlarda ertelenmiş verginin gelir tablosunda raporlanamayacağını belirterek tanımlama yoluna gitmiştir. Buna göre,

a. Bir işlemin veya olayın aynı dönemde veya farklı bir dönemde doğrudan öz kaynaklarda muhasebeleştirilmiş olması halinde veya
b. İşletme birleşmelerinde,

Ortaya çıkmamış olması koşuluyla dönem vergisi ve ertelenmiş vergi gelir veya gider olarak, dönemin kâr veya zararına dahil edilir.

Ertelenmiş vergi borçlarının ve ertelenmiş vergi varlıklarının çoğu, bir gelir veya bir giderin bir dönemin muhasebe kârının hesabında dikkate alınmış olması ancak vergiye tabi kâr açısından o dönemden farklı bir dönemde dikkate alınmamış olması nedeniyle oluşur. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Aşağıdaki durumlar örnek olarak verilmiştir:

a. Oluşmalarını takiben tahsil edilen faiz, isim hakkı ve temettü gelirleri muhasebe kârına, "TMS 18 Hâsılat Standardı" uyarınca zaman orantılı esasa göre dâhil edilir; fakat vergi mevzuatı nakit esasına göre gelir yazmayı öngörüyorsa, tahsil edildiklerinde vergiye tabi kâra gelir yazılabilmeleri söz konusu olabilir ve

b. Maddi olmayan duran varlıkların maliyeti "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı" uyarınca aktifleştirilir ve gelir tablosunda amortismana tabi tutulur; ancak vergi mevzuatının izin vermesi durumunda, bu maliyetlerin oluştuklarında gider yazılabilmeleri söz konusu olabilir.

Burada standardın anlatmak istediği ertelenmiş vergi alacak ve borçlarının çoğunlukla, gelir ve giderin vergiye tabi kârın tespit edildiği dönem ile muhasebe kârının tespit edildiği dönemin farklı olmasından ortaya çıkmaktadır. Bu geçici farklar gelir ve giderlerden kaynaklandığı için, ertelenmiş vergilerin dönem kâr veya zararına etkisi olacaktır. Bunlar da gelir tablosunda gösterilecektir.

Standart ertelenmiş vergi borç ve alacağının değerinin, geçici farkın tutarında farklılık olmadan da değişebileceği standartta da belirtilmiştir. Vergi kanunlarında, vergi oranlarında veya varlığın farklı bir şekilde tahsil edilmesi durumlarında ortaya ertelenmiş vergi çıkmaktadır. Burada ortaya çıkan vergi eğer daha önce öz sermaye hesabı ile ilişkilendirilmediyse gelir tablosunda yansıtılmaktadır. TMS 12 60. maddede bu durum şöyle açıklanmıştır.

Ertelenmiş vergi varlıklarının ve vergi borçlarının defter değerleri, bunlarla ilgili geçici farkların değerlerinde bir değişikliğin olmaması halinde dahi değişebilir. Bu değişiklikler aşağıdaki durumlarda ortaya çıkabilir:

a. Vergi oranlarında veya vergi kanunlarında değişiklikler olması veya
b. Ertelenmiş vergi varlığının gözden geçirilerek geri kazanılabilecek tutarın yeniden belirlenmesi veya
c. Varlığın ne şekilde geri kazanılacağına ilişkin beklentinin değişmesi…

Yukarıdaki nedenlerle ertelenmiş vergilerde meydana gelen değişiklikler, daha önce öz kaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilmiş olan kalemlerle ilgili değişiklikler hariç olmak üzere, gelir tablosuna yansıtılır.

3.2.2.2. Bilançoda Ertelenmiş Vergiler

TMS 12'de ne zaman kaydedileceği konusu şöyle ifade edilmiştir. Doğrudan öz kaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilmiş olan kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi de aynı dönemde veya farklı dönemlerde öz kaynaklara doğrudan borç veya alacak olarak kaydedilir.

TMS 12 öncelikle, hangi durumlarda ertelenmiş verginin bilânçoda raporlanacağını sayarak tanımlama yoluna gitmiştir. Buna göre, bazı kalemlerin doğrudan öz kaynaklara borç veya alacak olarak yazılmasını gerektirir veya yazılmasına izin verir. Bu kalemler şunlardır:

- Yeniden değerleme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerlerinde meydana gelen değişiklikler

- Dağıtılmamış kârların dönem başı bakiyesinde, muhasebe politikalarında yapılan ve geçmişe yönelik olarak uygulanan bir değişiklik ya da bir hatanın düzeltilmesi sonucunda düzeltme yapılmış olması

- Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının çevrilmesinde kurlardaki değişikliklerden kaynaklanan farklar ve

- Bileşik finansal araçların ilk muhasebeleştirilmelerinde öz kaynak kısmı olarak belirlenen tutarlar.

Bunlar haricinde vergi oranında bir değişiklik olmasıyla, vergiye tabi kârdan hangi oran üzerinden vergi hesaplanacağının hesaplanması mümkün olmayan bir durumdaysa; vergi kanunlarında yapılan değişiklik dolayısıyla bunun öz kaynakların üzerindeki etkisinin ne olduğu tam olarak hesaplanamayacak bir durumdaysa ertelenmiş vergi tutarını belirlemek kolay olmamaktadır. Buna bir de daha önce öz kaynaklar ile ilişkilendirilmiş olan kalemlerin ertelenmiş vergi alacağının muhasebeleştirilmesi veya kayıtlardan çıkarılması konusunda karar verilmemiş olması durumunu ekleyebiliriz. TMS 12 böyle durumlarda, vergi kanunlarına göre makul bir vergi oranı ile dağıtılmasını veya içinde bulunulan koşullara uygun bir başka yöntemle dağıtılmasını salık vermektedir. TMS 12 Madde 63 uyarınca,

Bazı istisnai durumlarda öz kaynaklara alacak ya da borç kaydedilen kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarını belirlemek zordur. Aşağıdaki durumlarda bu zorluk ortaya çıkabilir:

a. Verginin artan oranlı olması halinde vergiye tabi kârın (mali zararın) içinde yer alan belirli bir kaleme hangi vergi oranının uygulanacağının belirlenmesi mümkün değilse;

b. Vergi oranında veya vergi düzenlemelerinde, daha önce öz kaynağa gider veya gelir yazılmış ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcuna neden olmuş bir kalemin tamamını veya bir kısmını etkileyen bir değişiklik olmuşsa veya

c. Bir işletme daha önce öz kaynağa borç veya alacak kaydetmiş olduğu bir kalemin tamamı veya bir kısmı ile ilgili olarak önceden muhasebeleştirmemiş olduğu ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirmeye veya önceden tamamını muhasebeleştirmiş olduğu durumda, tamamının değil bir kısmının muhasebeleştirilmiş olması gerektiğine karar vermişse.

Yukarıdaki durumlarda, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi sonucunu doğuran öz kaynağa borç veya alacak kaydedilmiş kalemlerle ilgili dönem vergisi ve ertelenmiş vergi yürürlükteki vergi kanunlarına göre makul olacak bir orantılı

dağıtım yöntemiyle veya içinde bulunulan koşullarda kullanımı daha makul olan bir başka yöntemle dağıtılmak suretiyle bulunur.

3.2.3. Ertelenmiş Verginin Finansal Analizdeki Yeri

Ertelenmiş vergilerin, finansal tablolara vergi borcu veya vergi alacağı olarak kaydedilmesinin finansal analiz açısında önemli sonuçları vardır. TMS 12'yi uygulayan ile uygulamayan işletmeler arasında yapılacak karşılaştırmalar sağlıklı sonuç vermeyecek; finansal tablo hazırlanmasının en önemli amaçlarında olan doğru ve mukayese edilebilir finansal raporlamanın gerçekleşmesi mümkün olmayacaktır.

Konuyu somut bir örnek ile açıklamaya çalışalım[16]. Bu doğrultuda A işletmesinin ertelenmiş vergi hesapladığı ve hesaplamadığı iki durumda finansal oranlar nasıl olur ona bakalım. A işletmesinin dönem içindeki net satış tutarı, 5.000.000 TL'dir. Maliyet ve giderler düşüldükten sonra elde ettiği kâr ise, 500.000 TL olmuştur. İşletme geçen yıl da 500.000 TL kâr elde etmiştir. Vergi oranı, % 20'dir. İşletmenin ertelenmiş vergi alacağını dikkate aldığı ve dikkate almadığı iki durumdaki verileri öncelikle bilânçoyu da vererek ortaya koyalım.

Satışlar	5.000.000
Net Kâr	500.000
Ertelenmiş Vergi Tutarı	100.000

A işletmesinin geçen seneden kalan zararı olan 500.000 TL, yüzde 20 vergi üzerinden 100.000 TL Ertelenmiş Vergi Alacağı oluşturmuştur. Bunu da daha az gider yazılmasını sağlayarak oluşturmuştur.

[16] Örnek aşağıdaki kaynaktan faydalanılarak hazırlanmıştır:
Nancy L. Wilburn-Janic L Carpenter, "Effects of New Accounting Rules on Financial Statements," **Journal of Commercial Lending**, November, 1992 , (Çevrimiçi), http://www.accessmylibrary.com/coms2/browse_JJ_J015-19921, 10 Mayıs 2007.

A Şirketinin Bilânçosu	Ertelenmiş Vergi Uygulanmadığında	Ertelenmiş Vergi Uygulandığında
Varlıklar	1.000.000	1.000.000
Ertelenmiş Vergi Alacağı	-	100.000
Toplam Varlıklar	1.000.000	1.100.000
Borçlar	400.000	400.000
Öz Sermaye	600.000	700.000
Toplam Borç + Öz Sermaye	1.000.000	1.100.000

Varlık ve öz kaynak toplamında oluşan 100.000'er TL'lik farkın finansal analizde nasıl sonuçlar doğuracağını görmek üzere bazı finansal analiz oranlarını inceleyelim. Farklılık özellikle kârlılık ve kâr marjlarında görülecektir.

Etkilediği Finansal Oranlar	Ertelenmiş Vergi Uygulanmadığında	Ertelenmiş Vergi Uygulandığında	Yarattığı Etki
Kâr Marjı – VSNK / Satışlar	500.000 / 5.000.000 % 10	600.000 / 5.000.000 % 12	(12–10) / 10 % 20 Artış
Aktif Kârlılık – VSNK / Varlıklar	500.000 / 1.000.000 % 50	600.000 / 1.100.000 % 54	(54–50) / 50 % 8 Artış
Öz Sermaye Kârlılığı VSNK / Öz Sermaye	500.000 / 600.000 % 83	600.000 / 600.000 % 100	(100–83) / 83 % 20,54 Artış
Finansman Oranı Borçlar / Öz Sermaye	400.000 / 600.000 % 66	400.000 / 700.000 % 57	(57–66) / 66 %13,6 Azalış

Hesaplamalarda da görüldüğü gibi ertelenmiş vergi uygulanması durumunda kârlılık oranlarında bir artış meydana gelirken, finansman oranında bir azalış meydana gelmiştir. Ertelenmiş vergi ortadan kalkarken bu durumun tam tersi oluşacaktır. İleride ödenecek vergiden, bu dönem daha az vergi ödenmesine imkân verecektir.

Buradan da anlaşılacağı gibi, ertelenmiş vergi uygulaması ile şirketler kârlılık ve finansman oranlarını istediği gibi değiştirebilecektir. Böyle yapılacak olan yönlendirmeler, mukayeseli analiz yapma olanağını ortadan kaldırmaktadır. Bundan dolayı da muhasebe standartları konu ile ilişkin detaylı ve kesin uygulamalar getirmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
ÖRNEK UYGULAMA

Çalışmamızın bu bölümünde muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasında geçici farka neden olan olayların ertelenmiş vergi etkisinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi örnek uygulama aracılığıyla daha somut şekilde açıklanmaya çalışılacaktır.

Uygulama oluşturulurken İMKB'de işlem gören bir ulaştırma şirketinin finansal tabloları örnek alınmıştır. Şirketin hem dipnotları ile beraber bilançosuna, hem de gelir tablosuna internet sitesinden ulaşılmıştır. Bunun üzerine bazı varsayımlar eklenerek uygulamanın zenginleştirilmesi sağlanmıştır.

Uygulama için bu şirketin verilerinin kullanılmasının sebebi geçici fark oluşturan kimi unsurlara ulaşılabilmesidir. İncelenen diğer örneklerde bu pek olanaklı olmamaktadır.

B&B Ulaştırma A.Ş.'nin 31.12.2006 tarihi itibariyle muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlemiş olduğu bilançosunda ve 01.01.2006 – 31.12.2006 dönemine ait gelir tablosunda yer alan kalemlerin tutarları ve vergi yasaları karşısındaki durumları aşağıdaki gibidir.

B&B Ulaştırma A.Ş. 31.12.2006 Tarihli Bilanço			
I. Dönen Varlıklar	**740.000**	**I. Kısa Vad. Yab. Kaynak**	**950.000**
Hazır Değerler	400.000	Finansal Borçlar	300.000
Ticari Alacaklar	220.000	Ticari Borçlar	450.000
Ticari Alacak Reeskontu	(20.000)	Ticari Borç Reeskontu	(50.000)
Şüpheli Ticari Alacak	20.000	Vergi Karşılığı	120.000
Şüpheli Tic. Al. Karşılığı	(20.000)	Ertelen. Vergi Yükümlülüğü	130.000
Stoklar	80.000		
Peşin Ödenen Vergi	10.000	**II. Uzun Vad. Yab. Kaynak**	**1.350.000**
Diğer Alacak ve Varlıklar	50.000		
		Finansal Borçlar	1.000.000
II. Duran Varlıklar	**4.260.000**	Kıdem Tazminatı Karşılığı	200.000
		Diğ. Uz. Vad. Yab. Kaynak	150.000
Mali Duran Varlık	20.000		
Maddi Duran Varlık	6.000.000	**III. Öz Sermaye**	**2.700.000**
MDV Bir. Amor.	(2.050.000)		
Mad. Olma. Duran Varlık	100.000	Sermaye	2.500.000
Md. Olm. D.V Bir. Amor.	(60.000)	Birikmiş Zarar	(280.000)
Diğer Alacak ve Varlıklar	250.000	Dönem Kârı	480.000
Toplam Varlık	**5.000.000**	**Toplam Borç+Öz Sermaye**	**5.000.000**

B&B Ulaştırma A.Ş. 01 Ocak 2006 – 31 Aralık 2006 Dönemi Gelir Tablosu

I. Faaliyet Gelirleri	4.000.000
II.Faaliyet Giderleri	(3.500.000)
Brüt Kâr	500.000
III.Diğer Faaliyetlerden Gelirler	200.000
IV.Diğer Faaliyetlerden Giderler	(50.000)
Faaliyet Kârı	650.000
V.Faiz Geliri	60.000
VI.Finansman Gideri	(110.000)
Vergi Öncesi Kâr	600.000
VII.Vergi Gideri	(120.000)
Dönem Net Kârı	480.000

Ertelenmiş Vergi doğurabilecek olayların düzeltmeleri yapılmadan önceki Bilanço ve Gelir Tablosu böyleyken, geçici farklara neden olabilecek durumlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

1- Vadesi 3 aydan fazla olan senetsiz alacaklar için reeskont hesaplanmıştır. Yapılan hesaplama sonucunda 20.000 TL reeskont hesaplanmış ve kaydedilmiştir. Kanunun kabul ettiği tutar ise, 10.000 TL'dir.

2- Vadesi 3 aydan fazla olan borçlar için de reeskont hesaplamıştır. Bunun sonucunda yapılan hesaplamada bulunan tutar 50.000 TL'dir. Kanunen ise bunun 20.000 TL'si kabul edilmektedir.

3- 2006 yılı için 60.000 TL faiz tahakkuk etmiştir. Faiz geliri olarak kaydedilmiştir. Vergi yasalarına göre, hesaba geçtiğinde kaydedilecektir.

4- 31.12.2006 itibariyle, kıdem tazminatı bakiyesi 200.000 TL olmuştur. 31.12.2005 tarihindeki bakiye ise, 150.000 TL'ydi. Yıl içersinde ise, 80.000 TL kıdem tazminatı tahakkuk etmiştir. Bunun yanı sıra 30.000 TL tutarında kıdem tazminatı ödemesi yapılmıştır.

5- Geliştirme faaliyetleri için 50.000 TL tutarında harcama yapılmıştır. Yapılan bu harcamanın 5 yıl boyunca fayda getireceği tespit edilmiş ve aktifleştirilmiştir. Yıl Sonunda ilk yıl için 10.000 TL tutarındaki itfa edilmiştir. Vergi açısından ise, bu harcamanın bir defa da giderleştirilmesine müsaade edilmektedir. İşletme bunu kullanmaya karar vermiştir. 50.000 TL tutarındaki harcama bir kere de giderleştirilmiştir.

6- Maddi Duran Varlıklarda, vergi yasaları ile muhasebe standartlarının öngördüğü kurallar açısından farklılıklar vardır.

- Vergi açısından geçmiş yıllardaki maddi duran varlıklar için ayrılması gereken tutar, 5.000.000 TL'nin % 20'si yani, 1.000.000 TL'dir. Muhasebe standartları açısından hazırlanan tablolarda ise, maddi duran varlıkların faydalı ömürleri 10 yıl olarak öngörülmüştür. Dördüncü yılında olan bu Maddi Duran Varlıklar için doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak amortisman hesaplanmaktadır.

- 1 Temmuz tarihinde 1.000.000 TL tutarında Maddi Duran Varlık satın alınmıştır. Vergi avantajından yararlanmak isteyen firma ilk yıl için tam bir yıllık amortisman ayırırken, muhasebe standartlarına göre ise, alındığı tarih dikkate alınarak amortisman ayırması gerekmektedir.

7- Şirket tarafından 20.000 TL tutarında alacağın şüpheli hale geldiği tespit edilmiştir. Şirket 20.000 TL'lik tutarın tamamı için karşılık ayırmaya karar vermiştir. Bu tutarda dava aşamasına gelmiş olan tutar ise, 4.000 TL'dir.

8- Şirketin geçen yılsonunda, Aralık ayı hariç, SSK prim tutarı 35.000 TL'dir. Bu sene ise SSK prim tutarı, Aralık ayı hariç, 50.000 TL olmuştur.

9- Şirketin toplamda 140.000 TL tutarındaki yabancı para borcu vardır. Bunlar Merkez Bankasının döviz satışı kuru ile değerlenmiştir. Hâlbuki VUK uyarınca dövizler alış kuru değerlendirilmelidir. Bundan dolayı 5.000 TL tutarında olumsuz fark oluşmuştur.

10- Maddi olmayan duran varlıklar, 5 yıllık itfa döneminin son yılına girmiştir. Net olarak 10.000 TL kalanı olan tutar itfa edilecektir. 50.000 TL toplam değeri olan bu maddi olmayan duran varlığın 40.000 TL'si hâlihazırda itfa edilmiştir.

11- Dönem Kârı 600.000 TL'dir.

12- Vergi Oranı % 20'dir.

Dönemin ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüğünü aşağıdaki tablo aracılığıyla bulabiliriz. Farkların ve etkilerin daha iyi anlaşılabilmesi için, geçici fark tutarı tablo üzerinde hesaplanmıştır. Bunların indirilebilir veya vergilendirilebilir olması durumları muhasebe standartları ile VUK açısından değeri karşılaştırılarak değerlendirilmektedir.

Gerçekleştikleri sırada, gelirlerin muhasebe değeri vergi değerinden düşükse veya giderlerin muhasebe değeri vergi değerinden yüksekse, İndirilebilir Geçici Fark oluşacaktır. Gelirlerin muhasebe değeri vergi değerinden yüksekse veya giderlerin muhasebe değeri vergi değerinden düşükse, Vergilendirilebilir Geçici Fark oluşacaktır. Bunları şu şekilde formülleştirebiliriz:

Gelirler: Muhasebe Değeri < Vergi Değeri = İndirilebilir Geçici Fark

Muhasebe Değeri > Vergi Değeri = Vergilendirilebilir Geçici Fark

Giderler: Muhasebe Değeri > Vergi Değeri = İndirilebilir Geçici Fark

Muhasebe Değeri < Vergi Değeri = Vergilendirilebilir Geçici Fark

Geçici Fark tutarlarını tespit ettiğimiz aşağıdaki tabloda İndirilebilir Geçici Farklar parantez içinde gösterilmiştir. Vergilendirilebilir Farklar ise parantez içinde yer almazlar. Oluşan farkların takip edilmesi bu şekilde daha kolay olacaktır.

Ertelenmiş Vergi Yükümlüğü ve Varlığı Oluşturan Unsurlar	Muhasebe Standartlarına Göre Oluşan Değer	Vergi Usul Kanununa Göre Hesaplanan Değer	Geçici Fark Tutarı
İndirilebilir Geçici Farklar			
Reeskont Faiz Gideri[1]	20.000	10.000	(10.000)
Kıdem Tazminatı Karşılığı[4]	50.000	-	(50.000)
Ödenmeyen SSK Primleri[8]	35.000	-	(35.000)
Mad. Olma. Duran Varlık Amortismanı[10]	10.000	-	(10.000)
İndirilebilir Geçici Fark Toplamı			**(105.000)**
Vergilendirilebilir Geçici Fark			
Reeskont Faiz Geliri[2]	50.000	20.000	30.000
Faiz Geliri[3]	60.000	-	60.000
Geliştirme Giderleri[5]	10.000	50.000	40.000
Maddi Duran Varlık Amortismanı[6]	550.000	1.200.000	650.000
Şüpheli Ticari Alacaklar[7]	20.000	4.000	16.000
Kur Farkı Gideri[9]	-	5.000	5.000
Vergilendirilebilir Geçici Fark Toplamı			**801.000**
Net Vergilendirilebilir Geçici Fark			**696.000**

"Muhasebe Kârı" ile "Vergiye Tabi Kâr" arasında geçici fark yaratan durumların tespit edilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

1. Muhasebe standartları uyarınca ayrılması gereken reeskont tutarı 20.000 TL'dir. Vergi usul kanunu ise, 10.000 TL'lik tutara izin vermektedir. Dolayısıyla 10.000 TL fark tutarında indirilebilir geçici fark oluşacaktır.

2. Muhasebe standartları uyarınca ayrılması gereken reeskont tutarı 50.000 TL'dir. Vergi usul kanunu ise, 20.000 TL'lik tutara izin vermektedir. Dolayısıyla 30.000 TL fark tutarında vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır.

3. Faiz gelirleri muhasebe standartları uyarınca tahakkuk esasına göre kaydedilirken, vergi kanunları açısından nakit esasına göre kaydedilmektedir. Dolayısıyla bilânçoya yansıtılan değerleri üzerinden vergi hesaplanmayacak; bu alacakların vergiye esas değeri sıfır olacaktır. Ancak tahsil edildiklerinde vergi açısından anlamlı olacaklardır. Buna göre, tahakkuk eden 60.000 TL tutarında faiz geliri kadar vergilendirilebilir fark oluşacaktır.

4. Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması

Dönem Başı	Dönem İçinde Ayrılan	Dönem İçinde Ödenen	Dönem Sonu	Matraha İlave Edilecek Tutar
150.000	80.000	30.000	200.000	50.000

Dönemde içinde ayrılan ile dönem içinde ödenen arasındaki fark matraha ilave edilecek tutarı oluşturacaktır. Bu tutar da bu yıl için indirilebilir geçici fark oluşturmuştur.

5. Geliştirme giderleri aktifleştirilip, muhasebe kârından gelecek dönemler boyunca amortismana tabi tutulabilir. Vergiye tabi kârın belirlenmesinde ise, oluştukları dönemde gider yazılabilir. Geliştirme giderlerinin bu iki tutarı

arasındaki fark, vergilendirilebilir geçici farktır. Sorudaki verilere bakarsak, kârdan indirilen tutar olan 50.000 TL ile standartlar dikkate alınarak bulunan değer olan 10.000 TL arasındaki fark olan 40.000 TL vergilendirilebilir geçici farktır.

6. Yeni alınan Maddi Duran Varlık Amortismanı için,

	MDV Tutarı	Amort. Oranı	Amort. Tutarı
Muhasebe Açısından	1.000.000	0.05*	50.000
Vergi Açısından	1.000.000	0.20	200.000

* Faydalı ömrü 10 sene olduğu için amortisman oranı % 10 olmalı. Ama 6 aylık kıst amortisman olduğu için 6 ayı dikkate alacağız.

Hâlihazırdaki makineler için Maddi Duran Varlık Amortismanı,

	Yıl	MDV Tutarı	Amort. Oranı	Amort. Tutarı
Muhasebe Açısından	4.	5.000.000	% 10	500.000
Vergi Açısından	4.	5.000.000	% 20	1.000.000

Yeni MDV de dahil olmak üzere bu sene için ayrılacak olan amortisman muhasebe açısından 550.000 TL; vergi açısından ise, 1.200.000 TL'dir. Dolayısıyla 650.000 TL tutarında vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır.

7. Şüpheli Alacakların vergi açısından kabul edilebilir olması için, dava aşamasına gelmiş olması gerekmektedir. Doğal olarak muhasebe standartları böyle bir ön şart istememektedir. İşletme bu dönem için 20.000 TL şüpheli alacak ön görürken, tamamı için de karşılık ayırmıştır. Bunun sadece 4.000 TL'lik tutarı dava aşamasına gelmiştir. Bunun sonucunda 16.000 TL kanunen kabul edilmeyen gider ortaya çıkmıştır.

8. SSK primleri kanunen tahakkuk ettikleri ay değil, takip eden ayın son gününe kadar ödenmek zorundadır. Yani her yıl Aralık aylarının SSK primleri Ocak'ın sonunda ödenir. Ancak ödenmedikleri halde vergi yasaları bunları vergi matrahından düşmeye izin vermektedir. Oysa muhasebe açısından olması gereken, bunları ödendikleri zaman vergi matrahından düşmektir. Dolayısıyla indirilebilir bir geçici fark söz konusudur. Bunun tutarı da 50.000 – 15.000 = 35.000 TL'dir.

9. Yabancı para borçları değerleme gününde Merkez Bankası döviz satış kuru ile değerlenmiştir. Ortaya çıkan kur farkı da gider olarak kaydedilmiştir. Bunun yanında VUK uyarınca yabancı para borçları döviz alış kuru ile değerlendirilmelidir. Bu iki değerleme arasında bir fark oluşmaktadır. İşte burada oluşan 5.000 TL'lik fark, indirilebilir geçici farktır.

10. Bu maddi olmayan duran varlık da vergi avantajından faydalanmak maksadıyla ilk yıl içinde direkt giderleştirilmişti. Muhasebe açısından ise, aktifleştirilmişti. Bu aktifleştirmenin itfasında son yıla girilmiştir. Kalan tutar olan 10.000 TL indirilebilir geçici fark durumdadır.

Ertelenmiş Vergi yaratan unsurları böyle sıraladıktan sonra, cari dönemdeki ertelenmiş vergi yükümlülüğünü; vergilendirilebilir fark ile vergi oranının çarpımı ile elde ederiz.

696.000 * 0.20 = 139.200 TL Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü var.

Kurumlar vergisinin nasıl belirlendiği konusuna da açıklık getirmek faydalı olacaktır. Bunun için yukarıda kullandığımız kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiye tabi olmayan gelirler göz önüne alınacaktır.

Kurumlar Vergisinin Hesaplanması	Toplam Tutar (TL)
Dönem Kârı	600.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	801.000
Vergiye Tabi Olmayan Gelir	(105.000)
Toplam Vergiye Tabi Kâr	1.296.000
Vergi Karşılığı (1.296.000 x 0.20)	259.200
Dönem Net Kârı (600.000 – 259.200)	340.800

Dönem Net Kârı belirlenirken, muhasebe standartlarına uygun olarak bulduğumuz Vergi Öncesi Kârdan vergi düşülür. Yani 600.000 TL'lik kârdan, hesaplanan vergi düşülerek Dönem Net Kârı bulunur.

Yapılan düzeltmeler sonrasında oluşacak yeni finansal tablolar şöyle olacaktır:

B&B Ulaştırma A.Ş. 31.12.2006 Tarihli Bilanço			
II. Dönen Varlıklar	**740.000**	**III. Kısa Vad. Yab. Kaynak**	**1.089.200**
Hazır Değerler	400.000	Finansal Borçlar	300.000
Ticari Alacaklar	220.000	Ticari Borçlar	450.000
Ticari Alacak Reeskontu	(20.000)	Ticari Borç Reeskontu	(50.000)
Şüpheli Ticari Alacak	20.000	Vergi Karşılığı	120.000
Şüpheli Tic. Al. Karşılığı	(20.000)	Ertelen. Vergi Yükümlülüğü	269.200
Stoklar	80.000		
Peşin Ödenen Vergi	10.000	**IV. Uzun Vad. Yab. Kaynak**	**1.350.000**
Diğer Alacak ve Varlıklar	50.000		
		Finansal Borçlar	1.000.000
IV. Duran Varlıklar	**4.260.000**	Kıdem Tazminatı Karşılığı	200.000
		Diğ. Uz. Vad. Yab. Kaynak	150.000
Mali Duran Varlık	20.000		
Maddi Duran Varlık	6.000.000	**V. Öz Sermaye**	**2.560.800**
MDV Bir. Amor.	(2.050.000)		
Mad. Olma. Duran Varlık	100.000	Sermaye	2.500.000
Md. Olm. D.V Bir. Amor.	(60.000)	Birikmiş Zarar	(280.000)
Diğer Alacak ve Varlıklar	250.000	Dönem Kârı	340.800
Toplam Varlık	**5.000.000**	**Toplam Borç+Öz Sermaye**	**5.000.000**

B&B Ulaştırma A.Ş. 01 Ocak 2006 – 31 Aralık 2006 Dönemi Gelir Tablosu

Faaliyet Gelirleri	4.000.000
Faaliyet Giderleri	(3.500.000)
Brüt Kâr	500.000
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	200.000
Diğer Faaliyetlerden Giderler	(50.000)
Faaliyet Kârı	650.000
Faiz Geliri	60.000
Finansman Gideri	(110.000)
Vergi Öncesi Kâr	600.000
Vergi Gideri	(259.200)
Dönem Net Kârı	340.800

Görüldüğü üzere ertelenmiş vergi uygulaması iki kalem üzerinde etkili olmaktadır. Bu kalemler Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü ve Dönem Kârı'dır. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 139.200 TL artarken, Dönem Kârı aynı tutarda azalmaktadır.

Dönem Net Kârının değişmesi bu tutar kullanılarak hesaplanan tüm oranlarda değişikliğe sebep olmaktadır. Bunun dışında bazı mali yapı oranlarında da değişiklik olmaktadır.

Bazı önemli oranlarda meydana gelen değişme aşağıdaki gibidir:

Etkilediği Finansal Oranlar	Ertelenmiş Vergi Uygulanmadığında	Ertelenmiş Vergi Uygulandığında	Yarattığı Etki
Kâr Marjı – VSNK / Satışlar	480.000 / 4.000.000 % 12	340.800 / 4.000.000 % 8.52	(8.52–12) / 12 % 29 Azalış
Aktif Kârlılık – VSNK / Varlıklar	480.000 / 5.000.000 % 9.6	340.800 / 5.000.000 % 6.82	(6.82–9.6)/9.6 % 28 Azalış
Öz Sermaye Kârlılığı VSNK / Öz Sermaye	480.000 / 2.700.000 % 17	340.800 / 2.560.800 % 13	(13–17) / 13 % 30 Azalış
Finansman Oranı Borçlar / Öz Sermaye	2.300.000 / 2.700.000 % 85	2.439.200 / 2.560.800 % 95	(95–85) / 85 %12 Artış

"Ertelenmiş Vergi" uygulamasının asıl etkisi öz sermaye kalemlerinden biri olan kâr üzerinde olmaktadır. Yukarıda yarattığı etkilerde de görüldüğü gibi, düzeltme öncesi ve düzeltme sonrasında ciddi değişimler olmaktadır. Değişimlerin azalış veya artış yönünde mi olacağı, dönem içinde ortaya çıkan geçici farkların vergi etkisine bağlıdır.

Ertelenmiş vergi uygulaması ile şirketler kârlılık ve finansman oranlarını istediği gibi değiştirebilecektir. Böyle yapılacak olan yönlendirmeler, mukayeseli analiz yapma olanağını ortadan kaldırmaktadır. Bundan dolayı da muhasebe standartları konu ile ilişkin detaylı ve kesin uygulamalar getirmiştir.

Vergi giderinin ait olduğu döneme dağıtılması, muhasebenin dönemsellik ve gelir tablosu eşleştirme ilkesinin gereğidir. Yapılan bu işlem sayesinde işletmenin gerçek dönem kârı belirlenebilmektedir. Dönemler arası vergi dağıtımı, yukarıda da görüldüğü üzere, finansal analiz açısından da çok önemlidir. Uygulamaya başlanmış olması bir gereklilikten de çok, zorunluluğun yerine getirilmesi açısından çok isabetli olmuştur.

SONUÇ

Hazırladığı finansal tabloları tüm işletme ilgililerine sunan muhasebe biliminin amacı; doğru bilgiyi üretmek ve topluma doğru bilgiyi ulaştırmaktır. Finansal tablolardaki diğer birçok tutar gibi, hesaplanan kâr tutarı da en çok ilgilenilen kalemlerden biridir. Hatta yatırım yapmayı düşünenlerin en çok ilgilendiği kalemdir.

Muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolardaki muhasebe kârı ile vergi beyannamesinde yer alan vergiye tabi kâr arasında farklılıklar vardır. Muhasebe kârı muhasebe ilkelerine uygun olarak, vergiye tabi kâr ise vergi mevzuatının gereklerine uygun olarak hazırlanmaktadır. İşletme ilgililerinden sadece biri olan vergi otoritesinin isteklerine göre belirlenecek kâr, muhasebenin yukarıda belirttiğimiz amacına zarar verecektir.

Örneğin, muhasebe ilkeleri uyarınca gelirin kaydedilmesi tahakkuk esasına göre yapılmaktadır. Vergi mevzuatı ise bazı gelir ve gider kalemleri için tahakkuk esasını kabul ederken, diğer bazı gelir ve gider kalemleri için nakit esasını kabul etmektedir. Bunun sonucunda nakit esası öngörülen bazı gelirler için "vergiye tabi olmayan gelirler", bazı giderler için "kanunen kabul edilmeyen giderler" gibi kavramlar oluşmuştur.

Vergi açısından, giderler vergi matrahından indirilebilir ve indirilemeyen giderler şeklinde ayrılırken; gelirler de vergilendirilebilir ve vergilendirilmeyen şeklinde ayrılmaktadır. Muhasebe ilkeleri açısından böyle bir ayrım söz konusu değildir. Bu noktada muhasebe ilkeleri ile vergi mevzuatı arasında, farklı dönemde vergilendirilecek olan farklar veya tamamen vergi dışı bırakılan farklar oluşmaktadır.

Tamamen vergi dışı bırakılan farklar sürekli farklardır. Belli bir dönemde ortaya çıkmakta ve daha sonrada ortadan kalkmamaktadır. Bu farkların neler olduğu VUK, KVK ve GVK'da ayrı ayrı sayılmaktadır.

Dönem kaymasına sebep olan farklar geçici farklardır. Belli bir dönemde ortaya çıkan farklar bir veya birkaç dönem sonra ortadan kalkmaktadır.

Bir varlığın veya yükümlülüğün muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark olarak adlandırabileceğimiz geçici farklar indirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Geçici farkların vergi üzerindeki etkisi de ertelenmiş vergi kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Vergilendirilebilir geçici farkların tümü ertelenmiş vergi borcu yaratmaktadır. Keza indirilebilir geçici farkların tümü ertelenmiş vergi alacağı ortaya çıkarır. Ertelenmiş vergi borcu, vergilendirilebilir geçici farklarla gelecek dönemlerde ödenecek vergiyi; ertelenmiş vergi alacağı, indirilebilir geçici farklar ile gelecek dönemlerde indirilecek vergiyi göstermektedir.

Ertelenmiş vergi alacağının ya da borcunun hesaplanmasında vergi etkili muhasebe yöntemleri kullanılmaktadır. Başlıca kullanılan yöntemler erteleme ve yükümlülük yöntemleridir. Erteleme yöntemi ile oluşan vergi etkisi hesaplanıp sadece dönemin vergi gideri düzeltilmektedir. Yani sadece Gelir Tablosu üzerinde düzeltme yapılmaktadır.

Çalışmamızın uygulamasında da kullandığımız yükümlülük yönteminde hesaplanan vergi yine düzeltilirken, ortaya çıkan ertelenmiş vergi alacağı veya yükümlülüğü de raporlanmaktadır. Bu raporlama kalemleri varlık veya yükümlülük kalemi olduğu için bilançoda yer almaktadır.

İşletme hissedarlarına dağıtılacak kârı direkt olarak etkileyen bir uygulama olan ertelenmiş verginin dikkatle hesaplanması ve ilgili kurumlarca denetlenmesi gerekmektedir. Bundan dolayı kullanılan vergi etkili muhasebe yöntemlerinden hangisinin kullanıldığının, bilanço dipnotlarında açıkça belirtilmesi çok önemlidir.

Yatırımcılar için de vergi etkili muhasebe yöntemlerinin birçok faydası vardır. Yatırımcılar bu yöntem ile işletmenin gelecekteki vergi kazanç ve kayıplarını ve işletme kârlılığını en doğru şekilde ölçeceklerdir.

Ertelenmiş Verginin finansal analizde ne derece önemli olduğu tezimizin uygulama kısmında, 112. sayfada anlatılmıştır. Dönem sonunda yaptığımız düzeltme ile kârlılık oranlarında ciddi azalışlar olurken, finansman oranında ise artışa sebep olmuştur. Böylece işletmenin aslında göründüğü kadar iyi durumda olmadığı anlaşılmaktadır. İşletmenin finansal tablolarından yararlanan gerek işletme içi, gerekse işletme dışı çıkar grupları için ne kadar önemli olduğu bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

Görüldüğü gibi finansal analiz açısından bu kadar önemli bir işlemin uygulanma gerekliliği çok açıktır. Ama bu konuda bir uygulama eksikliği görülmektedir. Bunun en büyük nedeni verginin devletin kârdan aldığı bir pay olarak görülmesidir. Bunun böyle olmadığı verginin, diğer giderler gibi faaliyetin devamı için gerekli olan bir gider gibi düşünülmesi gerekmektedir. Böyle düşünüldüğü takdirde her verginin kendi dönemi ile ilişkilendirilmesi gerektiği de daha çok kabul görecektir.

Ülkemizde uluslararası standartlara uyum konusunda ciddi adımlar atılmış olmasına rağmen, muhasebenin üzerindeki vergi etkisi halen devam etmektedir. Yani, kurumlar vergisinin belirlenmesi işlemi finansal tabloları etkilemekte, ortaya dönem kaymaları çıkmaktadır. Bu nedenle "Ertelenmiş Vergi Uygulaması" kesinlikle kullanılır hale getirilmelidir.

TMSK tarafından yayınlanmış olan TMS 12 – "Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı" devrim niteliğindedir. Yeni hazırlanmakta olan Türk Ticaret Kanununda TMSK'nın hazırlamış olduğu standartların aynen konulması ya da standartların uygulanması konusunda atıfta bulunulması "vergi için değil bilgi için muhasebe" kavramının gelişmesinde faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

Alexander, David; Archer, Simon	**International Accounting Standards Guide**, Harcourt Professional Publishing, USA.
Anthony, Robert N.; Reece, James S.	**Accounting Principles**, 7.th Edition, Princeton, USA.
Ayanoğlu, Yıldız	"12 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı "Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi" ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C:4, S:4, Haziran 2002.
Ayyıldız, M. Sema Ülker	Ertelenmiş Vergiler ve Vergi Farkları, **İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Aylık Yayın Organı**, Sayı: 35, Mart-Nisan 1996.
Bilginoğlu, Fahir	"Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler" **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, C.23, S:2, Kasım 1994.
Blake, John	John Blake, **Accounting Standarts**, 4th Edition, Pitman Publishing, Great Britain, 1993.
Bursal, Nasuhi; Ercan, Yücel	**Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Genel Uygulamalar**, Der Yayınları, 9. bs., İstanbul, 1999.
Fabozzi, Frank J.; Peterson, Pamela P.	**Financial Management & Analysis** , 2nd Edition, USA, John Wiley & Sons Inc., 2003.
Fischer, Paul M.; Taylor, William J.; Leer, J. Arthur	**Advanced Accounting**, 5.th Edition, Cincinnati, Ohio -USA, 1993.

Gücenme, Ümit; Arsoy, Aylin Poroy	Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 21, Ocak 2007
Hacıosmanoğlu, M. Çetin	"Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesi ve Hesap Planının 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:167, Temmuz 1995.
Kieso, Donald E.; Weygandt, Jerry J.; Warfield, Terry D.	**Intermediate Accounting**, John Wiley & Sons, Volume 1 (9th Edition), USA, 1998.
Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk	Kurum Kazancı Üzerinden Alınan Vergilerin Raporlanması, **İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Aylık Yayın Organı**, Sayı 72, Temmuz – Ağustos – Eylül 2005.
Needless, Belverd; Anderson Henry R.; Caldwell James J.	**Principles of Accounting**, 5th Edition, USA, 1993.
Örten, Remzi; Karapınar, Aydın	Menkul Kıymetlerin Değerlenmesi, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı:161, Eylül 2001.
Özbirecikli, Mehmet	"Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilânço Üzerine Etkileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C:1, Sayı:2, Haziran 1999.
Sevilengül, Orhan	**Muhasebe**, Gazi Kitapevi, 12. bs., Ankara, 2005.
Sevinç, Fulya	"12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması", Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003.

Sutton, Tim	**Corporate Financial Accounting and Reporting**, Pearson Education Limited, Great Britain, 2000.
Süer, Ayça Zeynep; Şenyiğit, Yiğit Bora	"Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolara Yansıtılması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:74, 2006 Ocak-Şubat-Mart.
Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu	Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ, 28.03.2006 tarihli 26122 sayılı Resmi Gazete.
Willett, Patsy	"Here We Go Again!", **CA Magazine**, September 1993.