

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre, ERTELENMİŞ VERGİLERİN FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASI

İsmail Ufuk MISIRLIOĞLU

İstanbul Bilgi Üniversitesi, Öğretim Görevlisi, Dr.

Abstract: This paper discusses the rules and practices for recording and classifying deferred taxes accounting under International Accounting Standards 12 (IAS 12) that is orientated towards accounting applications in Turkey. Deferred tax accounting is an alternative approach against taxes payable accounting due to its weaknesses.

Deferred taxes accounting consists of two elements: income tax expense based on accounting income and actual income taxes payable calculated for the purposes of taxation. The amount by which income taxes expense differs from actual income taxes payable due to timing and temporary differences are accounted under deferred taxes accounting rules.

I. GENEL AÇIKLAMA

Günümüzde işletmeler, düzenlemiş oldukları temel finansal tablolarda hem Tek Düzen Muhasebe Sistemi tebliğleri uyarınca, hem de Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi olan işletmeler açısından Sermaye Piyasası Kurulu tebliğleri kapsamında, vergilendirilebilir kar üzerinden hesaplanan ve gerçekte ödenmesi zorunlu vergiler ile finansal tablolarda raporlanan kar üzerinden hesaplanan vergiler arasındaki farkı muhasebe kayıtlarında izlemek zorundadır. Bu zorunluluk sözkonusu tebliğlerde açıkça ifade edilmemiştir. Buna rağmen ilgili tebliğlerdeki bilanço formatında ve hesap planında, bu hesabın kullanımını gerektirecek açıklamalarda bulunulmuştur. Ancak ertelenmiş vergilerin nasıl uygulanacağına ilişkin bir yönerge veya standart oluşturulmamıştır. Böylece işletmeler, farklı uygulamalarda bulunmakta veya kimi işletmeler bu uygulamaları hiç dikkate almamaktadır. Sonuç olarak, işletmelerin düzenledikleri finansal tablolarda vergilendirilebilir kar ön plana çıkmakta ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmesi gereken tablolarda vergi yasalarının hakimiyeti oluşmaktadır.

Halbuki; Amerika, İngiltere, Avustralya, Kanada, Almanya ve Fransa gibi bir çok ülkede ertelenmiş vergi muhasebesi ayrı bir muhasebe standardı olarak uygulamada yer bulmuştur.

Ülkemizdeki uygulamaların standardizasyonuna ışık tutması amacıyla bu çalışmada ertelenmiş vergi muhasebesi, 12 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı esas alınarak örneklerle açıklanmıştır.

II. ERTELENMİŞ VERGİNİN TANIMI ve KAVRAMLAR

Ertelenmiş Vergiler, dönem sonunda vergiye tabi kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı (Bu vergi tutarına; başta kurumlar vergisi olmak üzere, dönem sonunda ortaya çıkan ve vergilendirilebilir kar üzerinden hesaplanan, kurum stopajı-fon payı ve benzeri gibi tüm yükümlülükler dahildir) ile finansal tablolarda raporlanan dönem karı üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farktır[1]. Gelecek dönemlere taşınan bu farklar, geçici olarak ortaya çıkarlar. Bu farkların ortaya çıkış nedeni, genel kabul görmüş ilkeler ile vergi temelli ilkeler arasındaki farklılıklardır. Varlık veya borçların değerlendirilmesindeki bu farklılıklardan dolayı geçici olarak ortaya çıkan farklara "geçici farklar (temporary differences)" adı verilmektedir [2].

Geçici farklar, gelecek dönemlerle ilgili olarak "vergilendirilebilir geçici farklar (taxable temporary differences)[2]" ve "indirilebilir geçici farklar (deductable temporary differences)" [2] olarak ikiye ayrılmıştır.

Eğer geçici farklar, gelecek dönemlerde ödenecek bir vergi farkı oluşturuyorsa (vergilendirilebilir geçici fark), buna "ertelenmiş vergi borcu (deferred tax liability)" adı verilmektedir[2]. Buna karşılık sözkonusu fark, gelecek dönemlerde hesaplanacak vergiden indirim imkanı sağlıyorsa (indirilebilir geçici fark), bu farka "ertelenmiş vergi alacağı (deferred tax assets)" adı verilmektedir [2].

Bir işletmenin vergi hesabına yönelik dönem karı veya zararı, finansal tablolarda raporlanması gerekenden oldukça farklı olabilir. Buna vergilendirilebilir kar ile bilanço karı arasındaki fark da denilebilir. Bu farklar iki şekilde oluşur [3]:

a) Finansal tablolarda yer alan bazı gelir veya gider hesapları, bir işletmenin dönem sonu karı üzerinden hesaplanacak verginin tespitinde, ilgili vergi yasaları uyarınca, vergi hesabına dahil edilmeyebilir. Bu durumda vergilendirilebilir kar ile finansal tablolarda raporlanan kar arasında bir fark oluşur. Örneğin, temettü gelirleri bu tür hesaplardandır.

b) Birden fazla dönemi ilgilendiren bazı gelir veya gider hesapları, vergiye tabi karın tespitinde aynı dönem içinde bir defada indirim konusu yapılabilir. Buna karşın, finansal tablolarda bu hesaplar ancak ilgili dönemlerde kar veya zarar hesapları ile ilişkilendirilir. Örneğin amortisman giderleri; finansal tablolarda maddi duran varlığın yararlı ömrü boyunca hesaplanırken, vergi avantajı sağlamak amacıyla vergiye tabi karın hesaplanmasında daha kısa sürede gider kaydedilebilir. Bu durumda dönem karı veya zararı üzerinden hesaplanacak vergide, geçici bir fark oluşur. Bu farka literatürde "zamanlama farkı (timing differences)" [2] adı verilmektedir.

III. ERTELENMİŞ VERGİ FARKLARININ SAPTANMASI

Ertelenmiş geçici vergi farkları; finansal tablolarda raporlanan varlık ve borçlardaki her bir kalemin vergi yasaları karşısındaki durumu değerlendirilerek saptanır. Bu değerlendirme sonucunda, sonraki dönemlere ilişkin vergi etkileri belirlenerek geçici vergi farkları oluşturulur. Oluşan farkın ertelenmiş vergi farkı yaratabilmesi için gelecek dönemlerde vergi etkisi oluşturması gerekir. Vergilendirilebilir karın tespitinde, finansal tablolarda raporlanan kara ilave edilen ve vergi yasaları tarafından indirimi kabul edilmeyen gecikme faizi, trafik cezaları, bağış ve yardımlar gibi giderler, raporlanan kar ile vergilendirilebilir kar arasında bir fark oluşturmasına rağmen, bilançonun varlık veya borçlarında bir etki yaratmaz. Bu yüzden sonraki döneme ertelenmeyen nitelikteki vergi farkları ertelenmiş vergi farkı olarak dikkate alınmaz.

Örneğin, bir işletmenin raporlanan karı 100,000 TL'dir. Şirketin yıl içerisinde yapmış olduğu giderlerden 10,000 TL tutarındaki bağış ve yardımlar ile 5,000 TL tutarındaki gecikme faizi vergilendirilebilir karın hesaplanmasında indirim olarak dikkate alınmayacaktır.

Raporlanan Kar		100,000.-
İlaveler		15,000.-
- Bağış ve Yardımlar	10,000.-	
- Gecikme Cezaları	<u>5,000.-</u>	
Vergilendirilebilir Kar		115,000.
Cari Yıl Vergisi % 30		34,500.-
Ertelenmiş Vergi		--
Toplam Vergi		34,500.-

Buna göre cari dönem vergisi, aynı zamanda toplam vergi tutarını da temsil etmektedir. Çünkü, finansal tablolarda raporlanan kar ile vergilendirilebilir kar tutarı arasındaki fark, bu örnekte zamanlama farkından oluşmamaktadır. Zamanlama farkından söz edebilmek için vergisel etkinin bir sonraki vergilendirme döneminde ortaya çıkması gerekir.

Zamanlama farkları, özellikle bilançodaki varlıklar ve borçlar kalemlerinin, vergi yasalarının öngördüğü ilkelerden farklı olarak değerlendirildiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmanın eki olan Tablo.1.'de, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmelerde ortaya çıkabilecek ertelenmiş vergi borcu veya alacağına ilişkin örnekler yer almaktadır.

Buradaki temel nokta, vergilendirilebilir kar ile finansal tablolarda raporlanan karı etkileyen ekonomik işlemlerin farklı dönemlerde ortaya çıkmasıdır. Bu farklılık hesaplanan vergiyi de etkileyecektir [4]. Böylece finansal tablolarda dönem sonu karı üzerinden hesaplanarak raporlanacak vergiler, cari dönemde ödenecek vergiler ile ertelenmiş vergilerin toplamından oluşacaktır [5].

Burada değinilmesi gereken bir başka önemli konu da kar payları veya temettü gelirleridir.

Daha önce bahsedildiği üzere, finansal tablolarda yer alan bazı gelir veya gider hesapları, bir işletmenin dönem sonu karı üzerinden hesaplanacak verginin tespitinde, ilgili vergi kanunları uyarınca, vergi hesabına dahil edilmeyebilir. Buna örnek olarak kar payı gelirleri verilmiştir. Çünkü kar payı gelirleri vergiden istisna edilmiştir (KVK md. 8). Normalde, vergilendirilebilir kar ile finansal tablolarda raporlanan kar arasındaki farkın bir vergi farkı oluşturması gerektiği düşünülebilir. Ancak bu fark gelecekte de vergiye tabi tutulmayacağı için geçici bir fark oluşturmaz.

Kar payı gelirleri vergiden istisna edilmesine rağmen diğer yasal düzenlemeler ile kar paylarının dağıtılması halinde vergilendirileceği öngörülmüştür. Nitekim, Gelir Vergisi kanununun 94/6-b-i bendinde kar paylarının dağıtılması halinde kurum stopajına tabi tutulacağını belirtmiştir. İştirakler, bağlı ortaklıklar veya yatırımlardan elde edilecek kar payları, ana şirketin finansal tablolarında, ancak dağıtımına karar verilmesi halinde bir varlığa, dolayısıyla bir alacağa dönüşür. Alacağın doğması ile vergilendirme yapılmış olmaktadır. Bu yüzden ana şirketin finansal tablolarındaki kar payı alacağı geçici bir vergi farkı doğurmaz.

IV. ERTELENMİŞ VERGİNİN HESAPLANMASI

Ertelenmiş vergiler hesaplanırken, bilanço tarihindeki geçerli vergi oranı esas alınır. Ertelenmiş verginin hesaplanması sonucunda ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı oluşur [2].

Bu hesaplamayı yaparken aşağıdaki işlemler takip edilir [6]:

1. Bilanço tarihi itibarıyla mevcut tüm geçici farklar belirlenir.

2. Vergilendirilebilir geçici farklar ve vergiden indirilebilir geçici farklar ayırt edilir.

3. Ayırt edilen farkların artı eksi farkları toplandıktan sonra, bilanço tarihi itibarıyla geçerli vergi oranı ile çarpılarak ertelenmiş vergi alacağı ya da ertelenmiş vergi borcu saptanır.

Net geçici farklar, aktif farkları toplamı ile pasif farkları toplamı arasındaki farktır. Diğer bir ifadeyle;

Net Geçici Farklar = Aktif Farkları Toplamı – Pasif Farkları Toplamı

Aktif farkları toplamının pasif farkları toplamını aşması halinde ertelenmiş vergi borcu oluşur. Çünkü cari dönemde vergi avantajı elde etmek için gelecek dönemlere ertelenebilecek indirimlerden cari dönemde yararlanılmakta ve bu yüzden sonraki dönemlere, finansal tablolarda raporlanan kar açısından, bir vergi borcu devretmektedir.

Pasif farkları toplamının aktif farkları toplamından fazla olması halinde ise ertelenmiş vergi alacağı sözkonusu olur. Bunun da nedeni, gelecek dönemlere devredilebilecek bir vergi avantajının cari dönemde kullanılmasıdır. Bu durumu şu şekilde ifade etmekte mümkündür:

Aktif Farkları Toplamı > Pasif Farkları Toplamı ise; Ertelenmiş Vergi Borcu oluşur

Aktif Farkları Toplamı < Pasif Farkları Toplamı ise ; Ertelenmiş Vergi Alacağı oluşur.

Aktif Farkları Toplamı = Pasif Farkları Toplamı ise ; Ertelenmiş Vergi Farkı yoktur.

Ertelenmiş vergi farklarını aşağıdaki bir örnekle açıklamak mümkündür:

Örnek 1

Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören bir şirketin, 31.12 1999 tarihi itibarıyla finansal tablolarında raporlanan kalemleri ve bunların vergi yasaları karşısındaki durumu aşağıdaki gibidir (Örnekteki tutarlar, Milyon TL. ile kısaltılmıştır):

a) Şirketin menkul değerleri toplamı 10,000.-TL'dir. Bu toplama, 1,000.-TL tutarındaki hisse senetleri değer artışı dahildir. Bu tutar dönem sonunda gelir kaydedilmiştir.

b) Vadesi 3 ayı geçen senetsiz alacak tutarı reeskont işlemine tabi tutulmuş ve sonuçta 5,000 TL 'lık reeskont tutarı gider kaydedilmiştir.

c) Şirket dönem sonunda, modası geçen stokları için 15,000 TL değer düşüklüğü karşılığı ayırmıştır. Bu tutar, vergi yasaları açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

d) 1999 yılı içerisinde satın alınan makine ve teçhizatın maliyet bedeli 100,000 TL'dir. Makine ve teçhizatın yararlı ömürleri ortalama 10 yıldır. Şirket aynı zamanda vergi avantajı sağlamak için maddi duran varlıklara %40 oranında hızlandırılmış amortisman yöntemini uygulamıştır. Ancak şirketin maddi duran varlıkları finansal tablolarda, yararlı ömürleri üzerinden amortisman tabii tutulmaktadır.

e) Şirketin ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri toplamı 15,000 TL olup, bu tutar finansal raporlarda 5 yılda itfa edilmek üzere aktifleştirilmiş ve yıl sonunda 3,000 TL itfa payı ayrılarak gider kaydedilmiştir. Ancak, vergi avantajı sağlamak amacıyla bu tutarın tamamı vergilendirilebilir karın hesabında indirim konusu yapılmıştır.

f) Şirket araştırma ve geliştirme giderlerinden, yeni bir ürünün gelişimi ve pazarlanmasına yönelik olarak yaptığı harcamalara ilişkin 11,000 TL'lık kısmını 5 yılda itfa etmek üzere aktifleştirmiştir. Yıl sonunda bu hesap için 2,200 TL itfa payı ayrılarak finansal tablolara intikal ettirilmiştir. Buna karşılık ürün gelişimi ve pazarlanmasına yönelik aktifleştirilen net tutar vergisel karın hesabında indirim konusu yapılmıştır.

g) Yabancı paralı borçlar yıl sonunda açıklanan Merkez Bankası döviz satış kuru ile değerlendirilmiş ve hesaplanan kur farkı gider kaydedilmiştir. Vergi Usul Kanunu uyarınca yabancı paralı borçlar döviz alış kuru ile değerlendirileceğinden, iki değerlendirme kuru arasında oluşan 7,000 TL'lık fark, kabul edilmeyen indirim olarak işlem görecektir ve vergilendirilebilir karın hesaplamasına ilave edilecektir

h) Şirketin 31.12.1999 tarihi itibariyle kıdem tazminatı yükümlülüğü 17,500 TL olup, bu tutarın tamamı için karşılık ayrılmıştır. Bu tutar vergi hesabında indirim olarak kabul edilmemektedir.

i) 1999 yılı içerisinde 2,000 TL tutarında gecikme faizi ödenmiş ve 2,500 TL tutarında bağış ve yardımda bulunulmuştur. Her iki tutar da vergilendirilebilir kardan indirimi kabul edilmeyen giderlerdendir.

j) Bilanço tarihi itibariyle kurumlar vergisi oranı %30'dur.

k) Şirketin 31.12.1999 tarihi itibariyle raporlanan finansal tablolarındaki vergi öncesi dönem karı 25,000 TL olup, aşağıda bu kar üzerinden hesaplanan 8,850 TL tutarındaki kısım vergi karşılıkları hesabına kaydedilmiştir.

Dönem Karı		25,000
İlaveler		4,500
-Gecikme Faizi	2,000	
-Bağış ve Yardımlar	2,500	
Toplam		29,500
Vergi Karşılığı (29,500 x %30)		8,850

Şirketin 31.12.1999 tarihli bilançosu aşağıdaki gibidir:

AKTİF	
Kasa ve Bankalar	1,000
Menkul Değerler	10,000
Alacaklar,net	35,000
Stoklar	95,000
Diğer Dönen Varlıklar	2,000
Maddi Duran Varlıklar	100,000
Birikmiş Amortismanlar	10,000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar, net	20,800
Toplam Aktif	273,800

PASİF	
Satıcılar	75,000
Diğer Kısa Vadeli Borçlar	15,000
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	17,500
Diğer Uzun Vadeli Borçlar	41,300
Ödenmiş Sermaye	100,000
Vergi Öncesi Cari Yıl Karı	25,000
Toplam Pasif	273,800

Yukarıdaki bilgilere göre şirketin ertelenmiş vergi tutarı şöyle hesaplanmaktadır:

	Sermaye Piyasası Kanununa		Vergi İlkelerine	
	Göre Raporlanan Bilanço	Göre Bilanço	Notlar	Geçici Farklar
Kasa ve Bankalar	1,000	1,000		---
Menkul Değerler	10,000	9,000	a	1,000
Alacaklar,net	35,000	40,000	b	(5,000)
Stoklar	95,000	110,000	c	(15,000)
Diğer Dönen Varlıklar	2,000	2,000		---
Maddi Duran Varlıklar	100,000	100,000		---
Birikmiş Amortismanlar	(10,000) (*)	(40,000)	d	30,000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar, net	20,800 (**)	---	e,f	20,800
Toplam Aktif	253,800	222,000		31,800

(*) Birikmiş Amortismanlar = 100,000 x 1/10 = 10,000 TL

(**) Maddi Olmayan Duran Varlıklar, net = (15,000+11,000) x 4/5 = 20,800 TL

	Sermaye Piyasası Kanununa Göre Raporlanan Bilanço	Vergi İlkelerine Göre Bilanço	Notlar	Geçici Farklar
Satıcılar	75,000	68,000	g	7,000
Vergi Karşılıkları	8,850	8,850		---
Diğer Kısa Vadeli Borçlar	15,000	15,150		---
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	17,500	---	h	17,500
Diğer Uzun Vadeli Borçlar	21,300	21,300		---
Ödenmiş Sermaye	100,000	100,000		---
Net Dönem Karı	16,150	8,150		---
<i>Toplam Pasif</i>	<i>253,800</i>	<i>222,000</i>		

Yukarıdaki düzenleme ile şirketin aktif ve pasifindeki kalemlerin vergi yasaları karşısındaki durumlarına göre vergi bilançosu düzenlenmiş ve sonuçta geçici farklar saptanmıştır.

Geçici farklar sütunundaki aktif kalemlerde oluşan pozitif farklar, gelecek dönemlerde vergilendirilebilir geçici farkları, parantez içindeki negatif farklar ise gelecek dönemlerde indirilebilir geçici farkları oluşturmaktadır. Aynı şekilde, pasif kalemlerdeki pozitif farklar ise gelecek dönemlerde indirilebilir geçici farkları oluşturmaktadır. Ancak (i) de yer alan gecikme faizi ve bağış ve yardımlar vergi farkı oluşturmayacağı için dikkate alınmamıştır.

(+) Aktif Farkları Toplamı
(-) Pasif Farkları Toplamı
(=) Net Geçici Farklar (NGF)

$$NGF = 31,800 - 24,500 = 7,300 \text{ TL}$$

Aktif Farkları Toplamı, Pasif Farkları Toplamı'ndan büyük olduğu için ertelenmiş vergi borcu sözkonusudur. Bu tutar bilanço tarihindeki vergi oranı dikkate alınarak şöyle hesaplanabilir:

$$\text{Ertelenmiş Vergi Borcu} = 7,300 \text{ TL} \times \%30 = 2,190 \text{ TL}$$

Sözkonusu şirketin, ilgili dönemde ödenecek vergi tutarı ise şöyle hesaplanmaktadır:

Finansal Tabloda Raporlanan Kar : 25,000
İlaveler : 64,200

1 Reeskont Gideri (b) 5,000
2 Stok Değer Düşüklüğü (c) 15,000
3 Raporlanan bilançodaki Amortisman Gideri (*) (d) 15,200

(*) Bu tutar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlık amortismanlarının toplamından oluşur. Maddi olmayan duran varlıkların 5 yılda itfa olacağı öngörülmüştür. Buna

4 Kur Farkı Gideri	(g) 7,000	
5 Kıdem Tazminatı Karşılığı	(h) 17,500	
6 Bağış ve Yardımlar	(i) 2,500	
7 Gecikme Cezaları	(i) 2,000	
<i>İndirimler</i>		67,000
1 Hisse Senetleri Değer Artışı	(a) 1,000	
2 Kuruluş ve Örg. Gideri	(e) 15,000	
3 Araştırma ve Geliştir. Gid.(f)	11,000	
4 Vergisel Amortisman Gid.(d)	40,000	
<i>Vergilendirilebilir Kar</i>		22,200

Vergi karşılığının hesabının düzenlenmesi :

Raporlanan vergi öncesi kar tutarı	25,000
1.Ödenecek Vergi Tutarı (22,200 x %30)	6,660
2.Ertelenmiş Vergi Borçları:	2,190
Raporlanan Bilançodaki Vergi Tutarı(1+2)	8,850

Örnek 2

Eğer yukarıdaki örnekte Pasif Farkları Toplamı, Aktif Farkları Toplamı'ndan büyük olsaydı, o takdirde Ertelenmiş Vergi Alacağı oluşacaktı. Rakamla ifade etmek için aynı örnekteki amortisman gideri avantajını şirketin kullanmamış olduğunu kabul edersek, maddi duran varlıklarda bir değişiklik olmayacağından, Aktif

gore raporlanan finansal tablolardaki amortisman gideri 10,000 TL + (15,000+11,000)/5 yıl = 15,200 TL'dir.

Farklar Toplamı 1,800 TL (31,800-30,000) olur. Buna göre ;

Net Geçici Farklar = 1,800 – 24,500 = 22,700 TL olarak bulunur.

Ertelenmiş Vergi Alacağı = 22,700 x %30 = 6,810 TL olarak hesaplanır.

Vergi karşılığının hesabının düzenlenmesi :

Raporlanan vergi öncesi kar tutarı : 25,000
1.Ödenecek Vergi Tutarı (**)(52,200 x%30): 15,660
2.Ertelenmiş Vergi Alacağı : (6,810)

Raporlanan Bilançodaki Vergi Tutarı(1+2): 8,850

Görüldüğü gibi şirketin, vergilerin erken dönemde ödenmesinden dolayı sonraki dönemlerde indirim konusu yapabileceği 6,810 TL'lık bir vergi alacağı oluşmaktadır.

V. ERTELENMİŞ VERGİLERİN SUNUŞU VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

V.1. Ertelenmiş Vergilerin Sunuşu

Ertelenmiş vergi alacakları ve vergi borçları, bilançoda diğer varlık ve borçlardan ayrı olarak gösterilir. Buna ilave olarak, ertelenmiş vergiler cari dönemin vergi karşılıklarına dahil edilmez. Ayrı bir hesapda raporlanır. Ertelenmiş vergi alacakları bilançonun pasifinde, vergi alacakları ise aktifinde gösterilir. Bu kalemler, uzun vadeli borçlar veya uzun vadeli alacaklar altında sınıflandırılır. Ertelenmiş vergi alacakları ve vergi borçları, birbirlerinden indirilmesine yasalarca bir engel olmadığı sürece, bilançoda netleştirilerek gösterilir [2].

Gelir tablosunda ise cari dönem vergi karşılığı ile ertelenmiş vergiler ayrı ayrı gösterilir [7]. Böylece, işletmelerin ilgili dönemde elde ettiği karlar üzerinden hesaplanan vergi karşılıkları, vergilendirilebilir kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile işletmenin gelecek dönemlere devredeceği vergi tutarı ayrı ayrı aşağıdaki şekilde raporlanmış olur.

Dönem Karı veya Zararı XXXX

Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler (-) XXX

Ertelenmiş Vergiler (-) XXX

Net Dönem Karı veya Zararı XXXX

Sermaye Piyasası Kurulu' nun Seri XI, no I sayılı, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara ilişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğde ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde, ertelenmiş vergilere ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Bu yüzden, ertelenmiş vergilerin hangi hesap grubunda raporlanacağı açıklanmamıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygunluk açısından, ertelenmiş vergilerin dönen varlıklar ve kısa vadeli borçlar dışında raporlanması gerektiği yukarıda açıklanmıştır. Buna göre; tek düzen hesap planında yer alan hesaplardan ilgili boş hesapların kullanımını aşağıdaki şekilde önerilebilir:

2 Duran Varlıklar
29 Diğer Duran Varlıklar
296 Ertelenmiş Vergi Alacakları

4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
496 Ertelenmiş Vergi Borçları,

V.2. Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi

Finansal tablolarda, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre (Burada Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri geniş bir kapsamda ifade edilmiştir. Bu kapsama, Sermaye Piyasası Kanunu'nun mali tablolara ilişkin tebliği , Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nda yer alan ilkeler dahil edilmiştir) saptanarak raporlanan kar üzerinden hesaplanan vergi karşılıkları ile vergi kanunlarına göre saptanan kar üzerinden hesaplanan vergi karşılıkları arasında oluşabilecek farklar, ilgili ertelenmiş vergi hesabına aktarılmaktadır.

** 52,200 TL'lık tutar, vergilendirilebilir kar tutarıdır. Bu tutar, önceki örnekte bulunan maddi duran varlık amortisman giderlerinin bu örnekte vergi avantajı olarak kullanılmaması nedeniyle, 22,200+40,000-10,000 = 52,200 TL şeklinde hesaplanmıştır.

Ertelenmiş vergi borcunun oluşması halinde, yukarıda önerilen 496 *Ertelenmiş Vergi Borçları* hesabı alacaklandırılmakta buna karşılık, ertelenmiş vergi alacağının oluşması halinde ise 296 *Ertelenmiş Vergi Alacakları* hesabı borçlandırılmaktadır.

Ertelenmiş vergilerin muhasebe işlemleri, önceki bölümde yeralan örneklerdeki sonuçlardan yararlanılarak, aşağıdaki şekilde oluşturulabilir:

Ertelenmiş Vergi Borçları (Örnek 1)

31.12.1999	
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	8,850.10 ⁶
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	6,660.10 ⁶
496 Ertelenmiş Vergi Borçları	2,190.10 ⁶
/	

Bu muhasebe kaydında, finansal tablolarda raporlanan kar için hesaplanan 8,850 Milyon TL'lik vergi karşılığı ilgili hesaplara bölünerek aktarılmıştır. Böylece, vergi yükümlülüğü açısından cari dönemde ödenecek vergi tutarı 6,660 Milyon TL olarak tesbit edilmiştir. 2,190 Milyon TL'lik kısım ise gelecek dönemlerdeki vergi yükümlülüğünü göstermektedir.

Ertelenmiş Vergi Alacakları (Örnek 2)

31.12.1999	
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	8,850.10 ⁶
296 Ertelenmiş Vergi Alacakları	6,810.10 ⁶
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	15,660.10 ⁶
/	

Bu örnekte, şirketin cari dönemde ödeyeceği vergi miktarı 15,660 Milyon TL olduğu için raporlanan vergi karşılığı ile bu tutar arasındaki fark olan 6,810 Milyon TL, gelecek dönemlerde indirilebilir geçici bir vergi farkı oluşturmaktadır.

VI. SONUÇ

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler, küreselleşme sürecini hızlandırmıştır. Bu süreç, bir çok değeri uluslararası paylaşıma açmış bulunmaktadır. Muhasebe raporları da küreselleşmenin bir sonucu olarak, ortak bir dille ifade edilme ihtiyacı içerisine girmiş ve uluslararası muhasebe standartlarının bu ihtiyaca cevap verebileceği, özellikle Avrupa Birliği'ne üye ülkeler tarafından kabul edilmiştir.

Bugün artık gelişmiş ülkelerdeki muhasebe uygulamaları, konusunda uzman üyelerden oluşan bağımsız kurullar tarafından yönlendirilmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak muhasebe uygulamaları sadece vergi idaresine finansal bilgi üretmek için değil; ortaklar, yatırımcı gruplar, satıcılar, çalışanlar gibi finansal bilgileri kullanan tüm grupların yararına sunulmak amacıyla raporlanmaktadır. Bu yüzden finansal tablolar, vergi amaçlı ilkeler yerine genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınarak hazırlanmalıdır. Verginin hesaplanması ise ayrı bir konu olarak değerlendirilmelidir. Vergilendirilebilir kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile finansal tablolarda raporlanan kar üzerinden hesaplanan yıllık vergi tutarı arasındaki farklar ise Amerika, İngiltere, Fransa, Almanya [8] gibi bir çok ülkede ayrı bir muhasebe standardı olarak düzenlenmiştir. Böylece finansal tablolarda üzerinde, vergi düzenlemelerindeki hakimiyetin azaltılmasına katkı sağlanmış olmaktadır.

Ülkemizde; Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemeleri, Türkiye Muhasebe Odaları Birliği'nin bir örgütü olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun çabaları, bir IFAC üyesi olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin katkıları ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nin ve Üniversitelerin desteği sonucunda, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenme uygulamalarında önemli aşamalar kaydedilmiştir. Ancak, bugün itibarıyla geline nokta istenilen nokta değildir. Türkiye Muhasebe Standartlarının tamamlanması ve ülkedeki diğer tüm kurumların bu standartları benimsemesi ile gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde önemli bir işlev yerine getirilmiş olacaktır.

Bu itibarla, halen hem Uluslararası Muhasebe Standartları'nda hem de diğer ülkelerin muhasebe standartlarında yer alan ertelenmiş vergilere ilişkin muhasebe standardının, ülkemizde de bir standart haline dönüştürülmesi farklı uygulamaları ortadan kaldıracığı gibi, vergilendirilebilir karın da finansal tabloların dışında hesaplanabilmesine olanak sağlayabilecektir.

EK.1. Sermaye Piyasası Kanunu'na Tabi İşletmelerde Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Borcu veya Alacağına İlişkin Örnekler

TABLO 1 Bilanço Kalemleri	Dönem Sonu Değerleme İlkeleri		Sonuç
	Sermaye Piyasası Kanunu	Vergi Usul Kanunu	
Menkul Kıymetler	Borsaya kayıtlı hisse senetleri borsada oluşan değerle değerlendirilir. Değerleme farkı gelir tablosuna aktarılır. Borsaya kayıtlı olmayan hisse senetleri ise elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Tahviller ise maliyet bedeli ile değerlendirilir. Değeri düşen kıymetler için karşılık ayrılır.(SPKt[9] md.21).	Hisse senetleri alış bedeliyle, tahviller ise maliyet bedeli ile değerlendirilir. Değer azalması için karşılık ayrılmaz.(VUK[10] md.279)	1. Borsada işlem gören hisse senetlerinin değerlendirme farkının gelir kaydedilmesi, vergi kapsamına girmediği için gelecek dönemlerde indirilebilir bir geçici fark oluşturacaktır. 2.Değeri düşen mallar için ayrılan karşılıklar kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirileceği için vergilendirilebilir bir fark oluşacaktır.
Alacaklar	1.Vadesi 3 ayı geçen Senetsiz alacaklar reeskont işlemine tabidir.(SPKt md.26) 2.Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılır.(SPKt md.27)	1.Vadesi 3 ayı geçenler dahil senetsiz alacaklar kayıtlı değerle değerlendirilir.(VUK md.281) 2. Şüpheli hale gelen bir alacağa karşılık ayırmak için kanaat getirici bir vesikanın bulunması zorunludur.(VUK md.323)	Senetsiz alacaklardaki değer düzeltimi, verginin erken hesaplanmasına neden olacağı için sözkonusu işlemler üzerinden hesaplanacak vergiler gelecek dönemlerde indirilebilir bir geçici fark oluşturacaktır.
Stoklar	Stoklar elde etme maliyeti veya net gerçekleşebilir değerden düşük olan ile değerlendirilir ve değer düşüklükleri için karşılık ayrılır.(SPKt md.22)	Stoklar elde etme maliyetiyle (VUK md. 274), değeri düşen mallar ise emsal bedelle değerlendirilir.(VUK md 278,267).	Değerleme yöntemlerinin aynı olması ertelenmiş vergi farkı yaratmayacaktır. Ancak değeri düşen mallar için ayrılan karşılıklarda bir fark olursa o takdirde geçici bir farkdan bahsedilebilecektir.
Maddi Duran Varlıklar, net	Maddi duran varlıklar için yararlı ömürleri üzerinden amortisman ayrılır. (SPKt md.38)	Bu varlıklar en az beş yıl içerisinde itfa edilebilir. (VUK md.315).	Vergi avantajı sağlamak için maddi duran varlığın yararlı ömrü yerine daha kısa sürede gidere dönüştürülmesi gelecek dönemlerde vergilendirilebilir bir geçici fark yaratacaktır.
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	İşletmeler, diledikleri takdirde kuruluş ve örgütlenme giderlerini aktifleştirebilir veya doğrudan gider yazabilir. (SPKt md.34)	İlk kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. (VUK md.282).	Finansal tablolarda aktifleştirilen, ancak vergilendirilebilir karın hesaplanmasında gider kaydedilen ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri, gelecek dönemlerde vergilendirilebilir geçici bir vergi farkı oluşturur.
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Araştırma ve geliştirme giderleri aktifleştirildikleri dönemden itibaren 5 yıl içinde itfa edilir. (SPKt md.35)	Araştırma ve geliştirme giderlerine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar karşılığında, amortismanı tabi bir iktisadi kıymet iktisap edilmesi halinde bu giderler aktifleştirilir[11]. Buna ilave olarak; araştırma ve geliştirme harcaması yapılan işletmelerde, yapılan harcamayla sınırlı olarak, ilgili dönemde ödenecek yıllık verginin %20'sinin 3 yıl süreyle ertelenmesi öngörülmüştür. (GVK md.89, KVK md.14)[12]	Yapılan araştırma ve geliştirme giderleri sonucunda, Sermaye Piyasası Kanununa göre aktifleştirme yapılırsa ve ancak vergi yasaları uyarınca vergilendirilebilir gelirden vergi avantajı elde etmek için bir indirim sözkonusu olursa, o takdirde gelecek dönemlerde vergilendirilebilir bir vergi farkı oluşur.
Yabancı Borçlar	Paralı Merkez Bankası'nca açıklanan döviz satış kuru ile değerlendirilir.(SPKt md.28).	Merkez Bankası'nca açıklanan döviz alış kuru ile değerlendirilir (VUK md.280).	Döviz satış kuru ile yapılan değerlendirme, borçlarda bir artış meydana getirecek ve bu artış gelecek dönemlerde indirilebilir bir geçici fark oluşturacaktır.
Kıdem Karşılığı	Tazminatı Kıdem tazminatı yükümlülüğü için karşılık ayrılır. (SPKt md.42)	Kıdem tazminatı için karşılık ayrılmaz ancak, ödendikçe gider kaydedilir.	İndirilebilir bir geçici fark oluşturacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1] Needles; Anderson; Caldwell, **Principles of Accounting**, 5th Edition, U.S.A., 1993, s.585.
- [2] International Accounting Standards Committee (IASC), **International Accounting Standards (IAS)**, IAS 12, 1999, ss.245, 250, 262, 271.
- [3] Blake, John, **Accounting Standards**, 4th Edition, Pitman Publishing, Great Britain, 1993, s.121.
- [4] Georgette, T Bailey; Ken, Wild, **International Accounting Standards, A Guide to Preparing Accounts**, Accountancy Books, 1998, UK, s.472.
- [5] David, Alexander; Simon, Archer, **International Accounting Standards Guide**, Harcourt Professional Publishing, 2000, USA, ss.22, 08.
- [6] Epstein, J. Barry; Mirza, Abbas Ali, **Interpretation and Application of International Accounting Standards**, Wiley, USA, 1998, s.488.
- [7] Williams, Jan R, **GAAP Guide**, Miller, USA, 1996, ss.21, 36.
- [8] Roberts, Clara; Weetmen, Pauline; Gordon, Paul, **International Financial Accounting A Comparative Approach**, Pitman Publishing, 1998, Great Britain.
- [9] -----, **Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği (SPKt)** , Seri no XI, no I: Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara ilişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ.
- [10] **Vergi Usul Kanunu (VUK)**.
- [11] Bıyık, Recep, "Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Harcaması Yapan Mükelleflere Sağlanan Vergisel Teşvikler, Bu Harcamaların Gider veya Maliyet Kaydı", **Vergi Dünyası**, Temmuz 1999.
- [12] **Gelir Vergisi Kanunu (GVK)**, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK).