KURUM KAZANCI ÜZERİNDEN HESAPLANAN VERGİLERİN SERMAYE PİYASASI KURULU'NUN SERİ: XI, NO: 25 SAYILI TEBLİĞİ DOĞRULTUSUNDA FİNANSAL TABLOLARA YANSITILMASI

Arş. Gör. Aslı TÜREL
İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

Arş. Gör. Ahmet TÜREL
İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

ÖZET

Bir işletmenin bilançosunda yer alan vergi varlık (aktif) ve yükümlülükleri (pasif) ile işletmenin ortaklara dağıtılabilir kârının doğru olarak raporlanabilmesi için dönemin vergi yükümlülüğünün ülkenin vergi mevzuatından bağımsız olarak hesaplanması gerekir. İşletmenin döneme ait vergi yükümlülüğünün hesaplanmasında vergi, gelir tablosunda bir gider kalemi olarak kabul edilmeli ve dönemin vergi gideri cari dönemde ödenecek vergi ve ertelenmiş vergi gideri/geliri toplamı olarak raporlanmalıdır. Bilançoda cari dönemin vergi varlık ve yükümlülükleri yanında ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri de yer almalıdır.

0.Giriş

Finansal tabloların temel amaçlarından biri işletme dışındaki en önemli çıkar grubunu temsil eden yatırımcılara ve kredi verenlere yararlı bilgiler sağlamak-

tır. Bu nedenle finansal tablolar devlete ödenecek verginin hesaplanmasına yönelik değil, işletmenin finansal durum ve performansı hakkında bilgi vermek amacıyla hazırlanmalıdırlar. Bu amaca ulaşmak için finansal tabloların anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirlik niteliklerine sahip olması gerekir. İstenen nitelikte finansal tabloların hazırlanabilmesi için muhasebe standartlarına [1] uyulması gerekmektedir. Fakat muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolardaki vergi öncesi kâr/zarar tutarı (ticari kâr/zarar) ile vergi mevzuatına göre beyanname üzerinde hesaplanan vergilendirilebilir/gelecek yıllarda indirilebilir kâr/zarar tutarı (mali kâr/zarar) arasında önemli farklar oluşabilmektedir. Çünkü muhasebe standartlarının gelir ve gideri kabul etme koşulları vergi mevzuatından farklıdır. Böyle bir durumda işletmelerin mali kârı/zararı üzeriden hesaplanan ödenecek/gelecek yıllarda indirilebilir vergi miktarı ile ticari kâr/zarar arasında oransal bir ilişki kurulamamaktadır. Türkiye'de faaliyet gösteren halka açık bir Faktoring Şirketinin aşağıda gösterilen 2000 Yılı Gelir Tablosuna göre, işletme zarar açıklamasına rağmen, açıkladığı zarardan daha fazlasını devlete ödenecek vergi olarak raporlamıştır. Bu durum finansal tabloların doğruluğunu ve anlaşılırlığını azaltmakta ayrıca kâr dağıtımında sorunlara neden olabilmektedir.

X Faktoring Şirketinin 2000 Yılına Ait Gelir Tablosundan Bir Bölüm

Dönem Kârı (Zararı)	**(1.290.735)**
K. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler (-)	(1.335.113)
Net Dönem Kârı (Zararı)	**(2.625.848)**

Bilançoda yer alan vergi varlık ve yükümlülükleri ile dağıtılabilir kârın doğru olarak raporlanabilmesi için dönemin vergi yükümlülüğünün ülkenin vergi mevzuatından bağımsız olarak hesaplanması gerekmektedir. [2]

---

1 Bu çalışmada ifade edilen muhasebe standartları, Sermaye Piyasası Kurulu'nun Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olarak hazırladığı Seri XI No:25 Sayılı Tebliği'dir.

2 Fahir Bilginoğlu, "Muhasebe Hukukumuzun Uluslar arası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C.23 S:2, Kasım 1994,s.14.

Bu çalışmanın amacı işletmelerin finansal tablolarının daha doğru ve anlaşılır olabilmesi için kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin finansal tablolara nasıl yansıtılacağını Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Seri:XI, No:25 Sayılı Tebliğ doğrultusunda ortaya koymaktır.

Çalışma kapsamında vergilerin finansal tablolara yansıtılması konusunda yapılmış ulusal ve uluslararası düzenlemeler belirtilmiş, vergilerin finansal tablolara yansıtılması ile ilgili kavramlar açıklanmış, finansal tablolara yansıtılacak vergilerin nasıl hesaplandığı ve finansal tablolara nasıl yansıtılacağı anlatılmış ve konu ile ilgili sayısal bir örnek verilmiştir.

Bu çalışmada, bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımlar ile müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki haklar nedeniyle ortaya çıkabilecek ertelenen vergi yükümlülükleri ve ertelenen vergi varlıklarının finansal tablolara yansıtılması konusu kapsam dışı bırakılmıştır.

1.Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması Konusunda Yapılmış Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler

Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin finansal tablolara yansıtılması konusunda uluslararası boyutta iki adet düzenleme mevcuttur. Bunlardan birincisi, Amerika Birleşik Devletleri'nde, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 1987 yılında yayımlanan 96 numaralı standarttır. 1992 yılında bu standart kaldırılarak yerine günümüzde de yürürlükte olan 109 numaralı standart yayımlanmıştır. Bu konuda yapılan ikinci uluslararası düzenleme Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 1979 yılında yayımlanan "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi" isimli 12 numaralı standarttır. Daha sonra bu standart, 1996'da revize edilmiş ve adı "Gelir Vergileri"(Income Taxes) olarak değiştirilmiştir. Bu standartta en son olarak 2000 yılında bir değişiklik daha yapılmış ve 2001 yılının Ocak ayından itibaren son haliyle yürürlüğe girmiştir. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yapılan düzenlemeler arasındaki farkların ortadan kaldırılması için, 2002 yılında yapılan anlaşma doğrultusunda bu konu ile ilgili de çalışmalar sürdürülmektedir. [3]

Ülkemizde ise bu konuda uygulanmakta olan iki adet düzenleme mevcuttur. İlk düzenleme Bankacılık Dü-

3 www.iasplus.com/agenda/converge-ias12.htm (06.01.2006)

zenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından 12 Ağustos 2004 tarihinde yayımlanmış olan ve 1 Temmuz 2004 tarihinden itibaren geçerli olan Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi" isimli 18 Sayılı Tebliğ'dir. İkinci düzenleme Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 15 Kasım 2003 tarihinde yayımlanmış olan ve 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren hisseleri borsada işlem gören halka açık şirketler tarafından uygulanması zorunlu olan Seri XI No:25 Sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"in "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler" isimli 28.Kısmıdır. Gerek SPK, gerek BDDK tarafından yapılan düzenlemeler 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyumludur. Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu da bu konu ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standardı No 12- Gelir Vergileri, 29 Mart 2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazete'de yayınlayarak yürürlüğe koymuştur.[4]

2.Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması İle İlgili Kavramlar

Mali kârın hesaplanmasında kullanılan gelir ve giderler genellikle yatırımcılara sunulan gelir tablosunda yer alan ticari kârın hesaplanmasında kullanılan gelir ve giderler ile paraleldir. Fakat muhasebe standartları ile vergi mevzuatının gelir ve gideri tanımadaki farklı standartları nedeniyle mali kâr/zarar ile ticari kâr/zarar ve varlık ve yükümlülüklerin gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek değeri (vergi değeri) ile muhasebe standartlarına göre defter değeri farklılaşmaktadır. Örneğin bir işletme 100.000 YTL tutarında bir maddi duran varlık aldığında ve vergi amacıyla hızlandırılmış amortisman yöntemini, finansal raporlama amacıyla eşit paylı amortisman yöntemini uyguladığında diğer unsurlar eşit olduğunda işletmenin mali kârı ticari kârından daha düşük olacak, makinenin net defter değeri vergi uygulamasında daha düşük, finansal raporlama uygulamasında daha yüksek olacaktır. Bu defter değeri ile vergi değeri arasındaki farklar kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesinde bazı sorunlara neden olmaktadır.

Vergi mevzuatı ile muhasebe standartları arasındaki farklar verginin amacının finansal raporlamanın amacından farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi kanunları geliştirilir-

4 www.tmsk.org.tr (08.04.2006)

ken ekonominin bütünü için faydalı olacağı düşünülen bazı davranışları mükelleflere özendirmek veya vergi yoluyla devlet bütçesine daha fazla nakit girişi sağlamak amaçlanabilir. Örneğin hızlandırılmış amortisman yönteminin kullanılmasına izin verilmesi mükelleflerin maddi duran varlıklara yatırım yapmasını amaçlamaktadır. Muhasebe standartları ise yatırımcıların ve kreditörlerin doğru kararlar verebilmesi için finansal raporlamanın amaçlarını yerine getirmek için geliştirilmiştir.[5] Mali kâr ile ticari kâr arasındaki farklar geçici veya sürekli nitelikte olabilir.

Mali kâr ile ticari kâr arasındaki fark iki ayrı sebepten ortaya çıkar. Öncelikle, vergi mevzuatı muhasebe standartlarına göre gider olarak raporlanan bazı indirimleri kabul etmemekte, gelir yazılan bazı unsurları ise mali kârın hesaplanmasında dikkate almamaktadır. Örneğin [6], gecikme faizi ve trafik cezaları için yapılan ödemeler muhasebe açısından bir giderdir; fakat mali kârın hesabında gider olarak kabul edilmez. Bu gibi istisnalar mali kâr ile ticari kâr arasındaki sürekli farkları oluşturur. Bu sürekli farkların gelecek yılların mali kârı ile ticari kârının hesaplanmasında etkisi olmaz.

Diğer durumlarda ise vergi mevzuatı bazı gelir ve giderlerin muhasebe standartlarından farklı dönemlerde tanınmasını gerektirir veya izin verir. Örneğin, muhasebe standartları garanti karşılığı giderlerinin malların satıldığı dönemde tanınmasını gerektirirken, vergi mevzuatı garanti ile ilgili bir harcama gerçekleşmeden bu karşılığı gider olarak kabul etmez. Bu tip farklar geçici farkları oluşturur. Geçici farklar bir varlığın/yükümlülüğün bilançodaki kayıtlı değeri ile vergi değeri arasındaki farklardır. [7] Bu farklar gelecek dönemlerde kendiliğinden yok olurlar. Örneğin maddi duran varlıklara ait amortisman giderleri vergi ve muhasebe uygulamaları açısından yıllar için farklı olmasına rağmen varlığın faydalı ömrü sonunda hesaplanan toplam amortisman gideri her iki uygulama açısından da eşit olur.

Sürekli farklar dönemin ticari kârı ile vergi yükümlülüğü arasındaki oransal

---

5 Robert N. Anthony, David F. Hawkins, Kenneth A. Merchant, Accounting:Text&Cases, 11th Edition, McGraw-Hill, 2004, s.304.

6 İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması", Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO, Sayı:72, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005,s.53.

7 SPK, Seri XI No:25 Sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ",madde 602.

ilişkiyi zedelerler fakat dönemin vergi yükümlülüğünün belirlenmesi açısından bir sorun yaratmazlar. Geçici farklar ise dönemin vergi yükümlülüğünün belirlenmesi açısından sorunlara sebep olabilir çünkü finansal tablolarda yer alan vergi yükümlülüğünün, finansal tablo kullanıcılarının doğru bilgilendirilmesi gereği dönemsellik ilkesi dikkate alınarak hesaplanması gerekir.

Geçici farklar, vergilendirilebilir ve indirilebilir olmak üzere ikiye ayrılırlar. Vergilendirilebilir geçici farklar, farkların ortadan kalktığı dönemlerde mali kârda artış yaratırlar. Örneğin, ülkemizde banka mevduat hesaplarına ait faiz gelirleri işletme tarafından tahsil edildiklerinde vergilendirilmektedir. Muhasebe standartlarına göre ise dönem sonuna kadar tahakkuk eden faiz gelirleri hem bilançoda "Gelir tahakkukları" hesaplarında yer alacak hem de gelir tablosunda ticari kârın belirlenmesinde dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, tahakkuk eden fakat vergilendirilmeyen banka faiz geliri, gelecek dönem veya dönemlerde tahsil edilinceye kadar ticari kâr ile mali kâr arasında vergilendirilebilir bir geçici fark, tahsil edildiğinde ise mali kârda bir artış yaratacaktır.[8]

İndirilebilir geçici farklar ise, farkların ortadan kalktığı dönemlerde mali kârda azalış yaratırlar. Örneğin, ülkemizde kıdem tazminatı ancak işçilere ödendikleri dönemde vergi matrahından indirilebilirler. Oysa, muhasebenin ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkelerine göre hesaplandıkları dönemde ticari kârın hesaplanmasında dikkate alınırlar. Dolayısıyla, tahakkuk eden fakat indirilemeyen kıdem tazminatları, gelecek dönem veya dönemlerde ödeninceye kadar ticari kâr ile mali kâr arasında indirilebilir bir geçici fark, ödendiklerinde ise mali kârda bir azalış yaratırlar. [9]

Vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarı ertelenen vergi yükümlülüklerini; indirilebilir geçici farklar, kullanılmayan mali zararların ileriye doğru taşınması veya kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının ileriye doğru taşınması nedenleriyle gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarı ise ertelenmiş vergi varlıklarını ifade etmektedir. [10]

---

8 Barış Sipahi, "Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları İçerisinde Ertelenmiş Vergi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Cilt:6, Sayı:2, Haziran 2004, s.118.

9 Accounting For Income Taxes: A Guide to SSAP 12 (Revised), Deloitte Touche Tohmatsu, Mayıs 2003, s.9

10 SPK, Seri XI No:25 Sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ",madde 602.

3. Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması

Muhasebe standartlarına göre bir işletmenin finansal tabloları o dönemin cari (ödenecek) vergisi ile vergilendirilebilir/indirilebilir geçici fark sonuçlarını doğuran her türlü olayın sonuçlarını yansıtmalıdır. Buna göre, gelir tablosunda raporlanacak vergi bir gider kalemi olarak kabul edilmekte ve dönemin vergi gideri, sürekli farklar dikkate alınmazsa muhasebe standartlarına göre raporlanan ticari kârın devlete raporlanan mali kâr gibi dikkate alınması sonucu hesaplanan vergi olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, gelir tablosunda raporlanan dönemin vergi gideri hem cari dönemde ödenecek vergi, hem de ertelenmiş vergi gider/geliri'nin toplamından oluşmalıdır. [11] Örneğin, % 30 vergi oranının olduğu bir ortamda işletme yatırımcılarına 1 milyon YTL tutarında ticari kâr raporluyorsa, sürekli farkları dikkate almazsak bu işletmenin vergi mevzuatından bağımsız olarak 300.000YTL vergi gideri raporlaması gerekir. Aksi durumda finansal tabloların kullanıcılar tarafından anlaşılırlığı zedelenir. Bu durumda işletmenin cari dönem vergi yükümlülüğü ile muhasebe standartlarına göre raporladığı vergi gideri arasındaki farkın ertelenmiş vergi olarak bir varlık veya yükümlülük hesabında izlenmesi gerekir. Aynı işletmenin, geçici farklar nedeniyle mali kârının 800.000YTL ve dönemin ödenecek vergi yükümlülüğünün 240.000YTL olarak gerçekleştiği durumda işletmenin finansal tablolarındaki ilgili hesaplar aşağıdaki gibi oluşacaktır.

Bilanço		Gelir Tablosu	
Ödenecek Vergi Yükümlülüğü	240.000	Ticari Kâr	1.000.000
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	60.000	Vergi Gideri	-300.000
		Cari Vergi Gideri	-240.000
		Ert. Vergi Gideri	- 60.000
		Net Kâr	700.000

Aynı işletmenin, geçici farklar nedeniyle mali karı 1.200.000 YTL ve dönemin ödenecek vergi yükümlülüğü 360.000 YTL olarak gerçekleştiğinde ise işletmenin finansal tablolarındaki ilgili hesaplar aşağıdaki gibi oluşacaktır.

---

11 Hennie Van Greuning, International Financial Reporting Standards: A Practical Guide, The World Bank, 2005, s.115

Bilanço		Gelir Tablosu	
		Ticari Kâr	1.000.000
Ertelenmiş	Ödenecek	Vergi Gideri	-300.000
Vergi Varlığı 60.000	Vergi Yükümlülüğü 360.000		
		Cari Vergi Gideri	-360.000
		Ert. Vergi Geliri	+ 60.000
		Net Kâr	700.000

Eğer işletme geleneksel muhasebe uygulamasına devam etseydi, muhasebe standartlarına göre raporladığı Ticari kar 1.000.000 YTL olmasına karşın, birinci durumda 240.000 YTL tutarında ödenecek vergi ve buna bağlı olarak 760.000 YTL tutarında net kar, ikinci durumda 360.000 YTL tutarında ödenecek vergi ve buna bağlı olarak 640.000 YTL tutarında net kar raporlayacaktı.

Genellikle, geçici farklardan kaynaklanan tüm ertelenmiş vergi alacak ve borçları dönemin gerçek vergi giderinin hesaplanmasında dikkate alınır; fakat bazı özel koşulların var olması halinde ertelenen vergi borçlarının ve muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereği özellikle ertelenmiş vergi alacaklarının dikkate alınması yasaklanmıştır.

Örneğin şirket birleşmelerinde yavru şirketin hesaplarının vergi değeri ile defter değeri farklıysa ortaya geçici farklar çıkacaktır. Eğer birleşme sırasında ortaya şerefiye çıkıyorsa geçici farklara ait ertelenmiş vergi borç ve alacaklarının bilançoda ayrıca raporlanması yasaklanmıştır. Çünkü şerefiyenin hesaplanmasında ertelenmiş vergi alacak ve borçları zaten dikkate alınmıştır. [12]

Geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi alacakları, farkların ortadan kalkacağı dönemde mali kârın indirilmesine imkan verecek yeterli miktarda kârın olacağı varsayımıyla dikkate alınırlar. Bir işletme son dönemlerini zararla sonuçlandırmış ise gelecek yıllarda yararlanılması beklenen vergi indirim ve istisnaları ile gelecek yılların vergi matrahından düşülecek geçmiş yıl zararlarının ertelenmiş vergi alacağı olarak kabul edilebilmesi için işletmenin gelecek

12 Yıldız Ayanoğlu, "12 No'lu Uluslar arası Muhasebe Standardı "Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi" ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Cilt:4, Sayı:2, Haziran 2002, s.29.

yıllarda yeteri kadar mali kâr edeceğine ilişkin inandırıcı kanıtlara (önemli satış sözleşmeleri) ya da yeterli vergilendirilebilir geçici farkların bulunmasına ihtiyaç vardır. Bu tür durumlarda, ertelenen vergi varlığının tutarı ve söz konusu varlığın kayıtlara yansıtılmasını destekleyen kanıtın niteliği hakkında mali tablo dipnotlarında açıklama yapılması gerekir. [13]

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri, bilançoda cari dönem vergi varlık ve yükümlülükleri ile diğer varlık ve yükümlülüklerden ayrı gösterilir. Ertelenmiş vergi varlıklarının bilançonun duran varlık bölümünde, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin ise uzun vadeli yabancı kaynaklar olarak raporlanması gerekmektedir. Fakat işletmelerin ara dönem finansal tablolar hazırlaması sebebiyle vergilendirilebilir veya indirilebilir geçici farkların vergi etkisi bir yıldan daha kısa sürede ortaya çıkabileceğinden ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin ilgili oldukları varlık ve yükümlülükler dikkate alınarak cari ve cari olmayan şeklinde sınıflandırılması gerekir. Bu sınıflandırmada, işletmenin ara dönemlerde ödediği geçici verginin hesaplanmasında kullanılan oran ile dönem sonunda ödediği verginin hesaplanmasında kullanılan oran da dikkate alınmalıdır. Örneğin, ülkedeki geçici vergi oranının %20, gerçek vergi oranının %30 olduğunu ve yıl sonunda bankadaki mevduata ait 100.000 YTL tutarında faiz tahakkuku yapıldığını fakat vadenin 1 ay sonra dolacağını varsaydığımızda faiz gelir tahakkukundan ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam 30.000 YTL olacak fakat geçici vergi uygulaması nedeniyle bu yükümlülüğün 20.000 YTL tutarındaki kısmı ilk üç aylık raporlama dönemi sonunda yok olacak, 10.000 YTL tutarındaki kısmın vergi etkisi ise yıl sonunda ortaya çıkacaktır. Bu nedenle 20.000 YTL'lik tutarın cari ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak, 10.000 YTL'lik tutarın uzun dönem ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak raporlanması gerekmektedir. Ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri, cari vergi varlıklarının ve cari vergi yükümlülüklerinin netleştirilmesi konusunda yasal olarak uygulanabilir bir hak olduğu ve ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin bir tek işletmeye ait olduğu durumlarda netleştirilerek gösterilebilir.[14] Yazarların görüşüne göre ise kısa vadeli ertelenmiş varlık ve yükümlülükleri netleştirilmeli, uzun vadeli olanlar ise ayrı gösterilmelidir. Gelir tablosunda ise dönemin vergi gideri, cari dönemin ödenecek vergisi ile ertelenmiş vergi gelir/giderinin toplamından

[13] SPK, a.g.e., madde 612.
[14] SPK, a.g.e., madde 627.

oluşur. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri reeskonta tabi tutulmaz. [15] Çünkü işletme geçici farkların ortadan kalkacağı zamanı genellikle doğru olarak tahmin edemez. [16] Çalışmanın 5. bölümünde yer alan örnekte de görülebileceği gibi vergi oranlarının değişmesi durumunda değişimin ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerindeki etkisi de gelir tablosuna yansıtılır.

4.Finansal Tablolara Yansıtılacak Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülükleri ile Dönemin Vergi Giderinin Hesaplanması

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ile dönemin vergi gideri aşağıda belirtilen beş adım ile hesaplanabilir.

1) Cari dönemin ödenecek vergisinin veya devredilecek vergi alacağının hesaplanması.

2) İşletmenin varlık ve yükümlülüklerinin vergi değerinin belirlenmesi.

3) Varlık ve yükümlülüklerin defter değeri ile vergi değerlerinin karşılaştırılarak geçici farkların belirlenmesi.

4) Belirlenen geçici farklara, farkların ortadan kalkacağı tarihlerde gerçekleşmesi beklenen vergi oranlarını uygulayarak ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin hesaplanması.

5) Dönem başındaki ve dönem sonundaki ertelenmiş vergi hesaplarının bakiyelerindeki değişimin belirlenerek ertelenmiş vergi gelir/giderinin gelir tablosunda cari dönemin ödenecek vergisi ile birlikte raporlanması.

Yukarıda belirtilen adımlar izlenerek hisseleri borsada işlem gören halka açık bir şirketin 2005 ve 2006 dönemine ilişkin vergilerini nasıl hesaplayacağı ve finansal tablolara nasıl yansıtacağı aşağıda sayısal bir örnek yardımıyla gösterilmiştir.

5.Örnek

Kümbet İşletmesine ait 31.12.2005 tarihli bilanço hesaplarının defter değerleri ve işletmeye ait bazı finansal bilgiler aşağıdaki gibidir.

---

15 SPK, a.g.e., madde 619.

16 IFRS:Liabilities:Deferred Tax,

Nakit	287.000	Finansal Borçlar	120.000
Ticari Alacaklar (Net)	200.000	Ticari Borçlar (Net)	300.000
Stoklar	100.000	Karşılıklar	40.000
Maddi Varlıklar (Net)	240.000	Sermaye	400.000
Maddi Olmayan Varlıklar (Net)	40.000	Vergi Öncesi Dönem Kârı	7.000

a) İşletmenin alacak ve borçları ortalama 3 ay vadeli olup, muhasebe standartlarına göre reeskonta tabi tutulmuştur ve 25.000 YTL tutarında reeskont gideri, 30.000 YTL tutarında reeskont geliri kayıtlara alınmıştır. Vergi mevzuatına göre ise reeskont dikkate alınmamıştır.

b) İşletme muhasebe standartlarına göre, 01.01.2005 tarihinde satın aldığı maddi varlıkların faydalı ömrünü beş yıl olarak tahmin etmiştir ve eşit paylı amortisman yöntemini kullanmaktadır. Vergi mevzuatına göre de varlıkların ekonomik ömrü beş yıldır fakat vergi avantajı sağlamak amacıyla maddi varlıklar için hızlandırılmış amortisman yöntemi tercih edilmiştir.

c) İşletme yıl içinde 50.000 YTL tutarında geliştirme harcaması yaparak muhasebe standartlarına göre bu tutarı aktifleştirmiş ve 5 yılda itfa edecektir. İşletme vergi avantajı sağlamak amacıyla bu tutarın tamamını mali kârın hesabında bir gider olarak dikkate almıştır.

d) İşletme 01.11.2005 tarihinde bankadan 1 yıl vadeli 100.000 YTL tutarında kredi almıştır. Yıl sonuna kadar herhangi bir faiz ödemesi yapılmadığından dolayı vergi mevzuatına göre 20.000 YTL tutarındaki faiz gideri dikkate alınmamış, muhasebe standartlarına göre ise faiz gideri tahakkuku yapılmıştır.

e) İşletme ilk defa bu yıl 40.000 YTL tutarında kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır. Vergi mevzuatına göre ise kıdem tazminatı ancak ödendiği zaman gider olarak kabul edilmektedir.

f) 2005 yılı içerisinde 8.000YTL tutarında trafik cezası ödenmiştir.

g) İşletmenin 2005 yılına ait ticari kârı 7.000 YTL olarak gerçekleşmiştir.

2005 yılı vergi oranı %30'dur. İşletmeye ait ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ile dönemin vergi gideri 4.bölümde yer alan adımlar doğrultusunda aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

I- Cari dönemin ödenecek vergisinin veya devredilecek vergi alacağının hesaplanması

Ticari Kâr		**7.000**
İndirilemeyen Giderler		**93.000**
Trafik Cezası	8.000	
Kıdem Tazminatı Karşılığı	40.000	
Faiz Gideri	20.000	
Reeskont Gideri	25.000	
İndirilen Giderler		**(130.000)**
Reeskont Geliri	30.000	
Amortisman Gideri	60.000	
Ar-Ge Gideri	40.000	
Mali Kâr/(Zarar)		**(30.000)**
Ödenecek Vergi %30/(Devreden)		**(30.000)**

II- İşletmenin varlık ve yükümlülüklerinin vergi değerinin belirlenmesi

	Defter Değeri	**Verginin Hesaplanmasında Eklenen ve İndirilen Tutarlar**	**Vergi Değeri**
Maddi Varlıklar	240.000	-60.000	180.000
Maddi Olmayan Varlıklar	40.000	-40.000	0
Stoklar	100.000	0	100.000
Ticari Alacaklar	200.000	+25.000	225.000
Nakit	287.000	0	287.000
Ticari Borçlar	300.000	+30.000	330.000
Finansal Borçlar	120.000	-20.000	100.000
Karşılıklar	40.000	-40.000	0

III-IV- Varlık ve yükümlülüklerin defter değeri ile vergi değerlerinin karşılaştırılarak geçici farkların belirlenmesi ve belirlenen geçici farkların vergi oranı ile çarpılarak ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüklerinin hesaplanması

	Defter Değeri	Vergi Değeri	İndirilebilir (Vergilendirilebilir) Geçici Farklar	Vergi Oranı	Ertelenmiş Vergi Varlıkları	Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri
Maddi Varlıklar	240.000	180.000	(60.000)	%30	0	18.000
Maddi Olmayan Varlıklar	40.000	0	(40.000)	%30	0	12.000
Stoklar	100.000	100.000	0	%30	0	0
Ticari Alacaklar	200.000	225.000	25.000	%30	7.500	0
Nakit	287.000	287.000	0	%30	0	0
Ticari Borçlar	300.000	330.000	(30.000)	%30	0	9.000
Finansal Borçlar	120.000	100.000	20.000	%30	6.000	0
Geçmiş Yıl Zararı	0	30.000	30.000	%30	9.000	0
Karşılıklar	40.000	0	40.000	%30	12.000	0
Toplam			(45.000)		34.500	39.000

V- Dönem başındaki ve dönem sonundaki ertelenmiş vergi hesaplarının bakiyelerindeki değişimin belirlenerek ertelenmiş vergi gelir/giderinin gelir tablosunda cari dönemin ödenecek vergisi ile birlikte raporlanması

	Ertelenmiş Vergi Varlıkları	Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	Ertelenmiş Vergi Gelir/(Gideri)
1 Ocak 2005	0	0	0
31 Aralık 2005	34.500	39.000	
Fark	34.500	39.000	(4.500)

Yukarıda yapılan hesaplamalar ile birlikte işletmenin 2005 yılına ait gelir tablosu ile 31.12.2005 tarihli bilançosu aşağıdaki gibi oluşmuştur.

Kümbet İşletmesi 2005 Yılı Gelir Tablosu

Ticari Kâr	**7.000**
Dönemin Vergi Gideri	**(4.500)**
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler (-)	0
Ertelenmiş vergiler (-)	(4.500)
Net Dönem Kârı veya Zararı	**2.500**

Kümbet İşletmesi 31.12.2005 Tarihli Bilanço

Dönen Varlıklar	**587.000**	**Kısa Vadeli Borçlar**	**460.000**
Nakit	287.000	Finansal Borçlar	120.000
Ticari Alacaklar (Net)	200.000	Ticari Borçlar	300.000
Stoklar	100.000	Karşılıklar	40.000
		Uzun Vadeli Borçlar	**39.000**
		Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	39.000
Duran Varlıklar	**314.500**		
Maddi Varlıklar (Net)	240.000	**Özsermaye**	**402.500**
Maddi Olmayan Varlıklar (Net)	40.000	Sermaye	400.000
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	34.500	Dönem Net Kârı	2.500
Varlıklar Toplamı	**901.500**	**Borçlar+Özsermaye Toplamı**	**901.500**

Aynı işletmeye ait 31.12.2006 tarihli bilanço hesapların defter değerleri ve işletmeye ait bazı finansal bilgiler aşağıdaki gibidir.

Nakit	432.000	Ticari Borçlar	300.000
Ticari Alacaklar (Net)	200.000	Karşılıklar	80.000
Stoklar	150.000	Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	39.000
Maddi Varlıklar (Net)	180.000	Sermaye	400.000
Maddi Olmayan Varlıklar (Net)	30.000	Geçmiş Yıl Kârları	2.500
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	34.500	Vergi Öncesi Dönem Kârı	205.000

a) İşletmenin alacak ve borçları ortalama 3 ay vadeli olup, muhasebe standartlarına göre reeskonta tabi tutulmuştur ve 25.000 YTL tutarında reeskont gideri, 30.000 YTL tutarında reeskont geliri kayıtlara alınmıştır. Vergi mevzuatına göre ise reeskont dikkate alınmamıştır.

b) İşletme yıl sonunda 40.000 YTL tutarında daha kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır.

c) 2005 yılı içerisinde 5.000YTL tutarında trafik cezası ödenmiştir.

d) İşletmenin 2005 dönemine ait ticari kârı 205.000 YTL olarak gerçekleşmiştir.

2006 yılı vergi oranının %30'dan %20'ye düştüğünü ve işletmenin vergisini yıllık kazancı üzerinden hesapladığını yani geçici vergi uygulamasına tabi olmadığını varsaydığımızda işletmeye ait ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ile dönemin vergi gideri 4.bölümde yer alan adımlar doğrultusunda aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

I- Cari dönemin ödenecek vergisinin veya devredilecek vergi alacağının hesaplanması

Ticari Kâr		**205.000**
İndirilemeyen Giderler		**110.000**
Para ve Vergi Cezası	5.000	
Maddi Olmayan DV itfası	10.000	
Reeskont İptal Geliri	30.000	
Kıdem Tazminatı Karşılığı	40.000	
Reeskont Gideri	25.000	
İndirilen Giderler		**(117.000)**
Faiz Gideri	20.000	
Geçmiş Yıllar Zararları	30.000	
Reeskont İptal Gideri	25.000	
Reeskont Geliri	30.000	
Amortisman Gideri	12.000	
Mali Kâr		**198.000**
Ödenecek Vergi %20		**39.600**

II- İşletmenin varlık ve yükümlülüklerinin vergi değerinin belirlenmesi

	Defter Değeri	Verginin Hesaplanmasında Eklenen ve İndirilen Tutarlar	Vergi Değeri
Maddi Varlıklar	180.000	-72.000	108.000
Maddi Olmayan Varlıklar	30.000	-30.000	0
Stoklar	150.000	0	150.000
Ticari Alacaklar	200.000	+25.000	225.000
Nakit	432.000	0	432.000
Ticari Borçlar	300.000	+30.000	330.000
Karşılıklar	80.000	-80.000	0

III-IV- Varlık ve yükümlülüklerin defter değeri ile vergi değerlerinin karşılaştırılarak geçici farkların belirlenmesi ve belirlenen geçici farkların vergi oranı ile çarpılarak ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüklerinin hesaplanması

	Defter Değeri	Vergi Değeri	İndirilebilir (Vergilendirilebilir) Geçici Farklar	Vergi Oranı	Ertelenmiş Vergi Varlıkları	Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri
Maddi Varlıklar	180.000	108.000	(72.000)	%20	0	14.400
Maddi Olmayan Varlıklar	30.000	0	30.000	%20	0	6.000
Stoklar	150.000	150.000	0	%20	0	0
Ticari Alacaklar	200.000	225.000	25.000	%20	5.000	0
Nakit	432.000	432.000	0	%20	0	0
Ticari Borçlar	300.000	330.000	(30.000)	%20	0	6.000
Karşılıklar	80.000	0	80.000	%20	16.000	0
Toplam			**(45.000)**		**21.000**	**26.400**

V- Dönem başındaki ve dönem sonundaki ertelenmiş vergi hesaplarının bakiyelerindeki değişimin belirlenerek ertelenmiş vergi gelir/giderinin gelir tablosunda cari dönemin ödenecek vergisi ile birlikte raporlanması

	Ertelenmiş Vergi Varlıkları	Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	Ertelenmiş Vergi Gelir/(Gideri)
1 Ocak 2006	34.500	39.000	
Vergi Oranındaki Değişimin Etkisi	(11.500)	(13.000)	
31 Aralık 2006	21.000	26.400	
Fark	2.000	400	(2.400)

Yukarıda yapılan hesaplamalar ile birlikte işletmenin 2005 yılına ait gelir tablosu ile 31.12.2005 tarihli bilançosu aşağıdaki gibi oluşmuştur.

Kümbet İşletmesi 2006 Yılı Gelir Tablosu

Ticari Kâr	**205.000**
Dönemin Vergi Gideri	**(42.000)**
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler (-)	(39.600)
Ertelenmiş vergiler (-)	(2.400)
Net Dönem Kârı veya Zararı	**163.000**

Kümbet İşletmesi 31.12.2006 Tarihli Bilanço

Dönen Varlıklar	**782.000**	**Kısa Vadeli Borçlar**	**419.600**
Nakit	432.000	Ticari Borçlar	300.000
Ticari Alacaklar (Net)	200.000	Karşılıklar	80.000
Stoklar	150.000	Ödenecek Vergi Yükümlülükleri	39.600
		Uzun Vadeli Borçlar	**26.400**
		Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	26.400
Duran Varlıklar	**231.000**	**Özsermaye**	**567.000**
Maddi Varlıklar (Net)	180.000	Sermaye	400.000
Maddi Olmayan Varlıklar (Net)	30.000	Geçmiş Yıl Kârları	4.000
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	21.000	Dönem Net Kârı	163.000
Varlıklar Toplamı	**1.013.000**	**Borçlar+Özsermaye Toplamı**	**1.013.000**

6.Sonuç

Mali kârın hesaplanmasında kullanılan gelir ve giderler genellikle yatırımcılara sunulan gelir tablosunda yer alan ticari kârın hesaplanmasında kullanılan gelir ve giderler ile paraleldir. Fakat muhasebe standartları ile vergi mevzuatının gelir ve gideri tanımadaki farklı standartları nedeniyle mali kâr/zarar ile ticari kâr/zarar ve varlık ve yükümlülüklerin gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek değeri (vergi değeri) ile muhasebe standartlarına göre defter değeri farklılaşabilmektedir. Bilançoda yer alan vergi varlık ve yükümlülükleri ile dönem performansının veya ortaklara dağıtılabilir kârın doğru olarak raporlanabilmesi için dönemin vergi yükümlülüğünün ülkenin vergi mevzuatından bağımsız olarak hesaplanması gerekir.[17] Böylece bilançoda cari dönemin vergi varlık ve yükümlülükleri yanında ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri yer almalıdır, gelir tablosunda ise dönemin vergi gideri ertelenmiş vergi gideri/geliri ve cari vergi gideri toplamı olarak gösterilmelidir.

Gerek SPK'ya gerek BDDK'ya tabi işletmelerin finansal tablolarının kalitesi Uluslar arası Muhasebe Standartları ile uyumlu tebliğlerin uygulanması ile birlikte artmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu taslağı ise ülkedeki bütün işletmeleri ilgilendirmekte ve ülkedeki muhasebe uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayımladığı tebliğlere uygun olarak yürütülmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu durumda yakın zamanda tüm işletmelerin vergilerini finansal tablolara Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu TMSK standartları doğrultusunda yansıtacaklarını söyleyebiliriz. Fakat diğer düzenlemelerde olduğu gibi amaç düzenlemeyi yapmaktan çok doğru uygulanmasını sağlamak olmalıdır. Çalışmanın giriş bölümünde örnek olarak ülkemizde faaliyet gösteren ve halka açık X Faktoring Şirketinin kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin finansal tablolara yansıtılması ile ilgili düzenleme yapılmadan önceki 2000 Yılına ait gelir tablosu verilmişti. Aynı işletmenin konuya ilişkin düzenleme yapıldıktan sonraki aşağıda gösterilen 2004 yılına ait gelir tablosuna baktığımızda yine işletmenin elde ettiği kârdan daha fazlasını devlete vergi olarak ödeyeceği anlaşılmaktadır.

---

17 Fahir Bilginoğlu, Muhasebe Hukukumuzun Uluslar arası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler, İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C.23 S:2, Kasım 1994,s.14.

X Faktoring Şirketinin 2004 Yılına Ait Gelir Tablosundan Bir Bölüm	
Vergi ve Parasal Kayıp Öncesi Kâr	**3.241.098**
Parasal Kayıp (-)	(2.669.367)
Parasal Kayıp Sonrası ve Vergi Öncesi Kâr	**571.731**
Vergi (-)	(969.221)
Net Kâr / (Zarar)	**(397.490)**

Kaynakça

Anthony Robert N. , David F. Hawkins, Kenneth A. Merchant: **Accounting:Text&Cases,** 11th Edition, McGraw-Hill, 2004

Ayanoğlu, Yıldız: "12 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı "Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi" ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV, Cilt:4, Sayı:2, Haziran 2002

Bilginoğlu, Fahir: "Muhasebe Hukukumuzun Uluslar arası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler", **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi,** C.23 S:2, Kasım 1994

Greuning Hennie Van: **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide,** The World Bank, 2005

Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk: "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması," **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO, Sayı:72, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005

Sipahi, Barış: "Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları İçerisinde Ertelenmiş Vergi," Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Cilt:6, Sayı:2, Haziran 2004

Accounting For Income Taxes: A Guide to SSAP 12 (Revised), Deloitte Touche Tohmatsu, Mayıs 2003

IFRS:Liabilities:Deferred Tax,

http://www.pwcglobal.com/Extweb/service.nsf/docid/4D771D759CF4B0C080256C7900406F04, 29.12.2005,s.8.

SPK, Seri XI No:25 Sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"

www.iasplus.com/agenda/converge-ias12.htm (06.01.2006)

www.tmsk.org.tr (21.01.2006)