

ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİNİN İZLENMESİNDE ALTERNATİF YAKLAŞIMLAR: DURAN VARLIĞIN EK TAAHHÜTTE BULUNULARAK İKTİSABI ÖRNEK UYGULAMASI

Ergün KÜÇÜK*

Özet

Kullanıcılara gerçeğe uygun finansal bilgi sunma amacı güden muhasebe standartlarının belki de en önemli düzenlemelerinden birisi; gelir vergisi (TMS-12) standardıdır. Zira bu standart, işletmenin finansal durum ve performansının raporlanmasında ertelenmiş vergi etkilerinin de dikkate alınmasını sağlamaktadır. Bu sayede, tahakkuk ve dönemsellik kavramlarına uygun olarak, gerçeğe uygun finansal raporlama yapma hedefine hizmet edilebilmektedir. Çalışmanın amacı; ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılacak alternatif yaklaşımları değerlendirmektir. Çalışmanın, literatürdeki önemli bir boşluğun doldurulmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Gelir Vergisi Standardı (TMS-12), Gelir Tablosu Yaklaşımı, Bilanço Yaklaşımı

Alternative Approaches for the Recognition of the Deferred Tax Effects: A Case Study on Additional Commitments in Fixed Assets Acquisition

Abstract

One of the most important regulations among the accounting standards intended to provide useful financial information to users is perhaps the standard of income taxes (IAS 12). The reason for this is that in reporting financial position and performance of an entity, IAS 12 takes deferred tax effects of financial events into account. In accordance with accrual base, IAS 12 serves to attend the objective of providing useful information to users. The objective of this study is to consider alternative approaches for the recognition of deferred tax effects. The study is expected to fill a significant gap in the current literature.

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS), The Standard of Income Taxes (IAS 12), The Income Statement Liability Method, The Statement of Financial Position Liability Method.

* Yrd. Doç. Dr., Erciyes Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Kayseri, erg@erciyes.edu.tr

GİRİŞ

Kullanıcılara gerçeğe uygun finansal bilgi sunma amacı güden muhasebe standartlarının belki de en önemli düzenlemelerinden birisi; gelir vergisi¹ (TMS-12) standardıdır. Vergi standardıyla ulaşılmak istenen nihai amaç; gerçeğe uygun finansal raporlama yapma hedefine yöneliktir. Nitekim bu hedefe ulaşabilmek için işletmenin finansal durum ve performansının raporlanmasında ertelenmiş vergi etkileri de dikkate alınmalıdır. Zira muhasebenin tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereğince; hem ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğünün finansal durum tablosunda (bilanço) gösterilmesi, hem de ertelenmiş vergilerin gelir ve gider etkilerinin de finansal performansa (kapsamlı kâr/zarar tablosu) yansıtılması gerekir. Diğer taraftan, ertelenmiş vergi etkisi doğuran işlemlerin yoğunluğunun artışı ölçüsünde konunun finansal raporlama açısından öneminin de arttığını söylemek mümkündür.

Çalışmanın esas amacı; ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılacak alternatif yaklaşımları değerlendirmektir. Bu çerçevede çalışmanın iki alt amacının olduğu söylenebilir. Birincisi; ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılacak alternatif yaklaşımları; tek bir çalışmada, derdi toplu ve sınıflandırılmış bir şekilde sunmaktır. Vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılan yaklaşımların bazılarını, konuyla ilgili uygulama örnekleri sunan çalışmalarda rastlanabilmektedir. Söz konusu çalışmalarda, genellikle, tek bir yaklaşım üzerinden hareket edilmekte ve kullanılan yaklaşımın özelliklerinden de bahsedilmemektedir. Nitekim bu çalışmada amaçlandığı gibi, konuyu belirli bir çerçeve ve sistematik içerisinde değerlendiren, alternatif tüm yaklaşımlara yer veren ve bunların kullanım özelliklerini tek bir örnek uygulama üzerinden değerlendiren bir çalışmaya rastlanmamıştır. Diğer bir deyişle, ilgili literatürde; vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılacak yaklaşımların neler olduğu, bunların sınıflandırılması ve özelliklerinin karşılaştırılarak değerlendirilmesine yönelik bir çalışma bulunmamıştır. Hâlbuki bu çalışma kapsamında yapılan sistematik sınıflama, karşılaştırma, sunum ve değerlendirmenin; vergi standardının daha kolay, çabuk ve etkili bir şekilde kavranabilmesi açısından yararlı olabileceği düşünülmektedir.

Çalışmanın ikinci alt amacı; maddi duran varlıklar standardı (TMS-16) açısından ele alınması özelliği bir konu olan duran varlığın ek taahhütte bulunularak iktisap edilmesi örneğini, vergi standardı ve vergiyle uyumlama boyutlarını dikkate alarak değerlendiren bir uygulama örneği geliştirmektir. Bu amaç; bir taraftan birinci alt amaca ulaşma açısından uygun bir örnek sunmakta, diğer taraftan özelliği bir konuyu dar bir çerçevede ancak derinlemesine, ayrıntılı ve çok boyutlu olarak inceleyen bir uygulama örneğini literatüre kazandırmaktadır. Zira birden fazla düzenlemenin kapsamına giren bazı finansal olay ve işlemler üzerinde ilgili düzenlemelerin etkilerini çok boyutlu olarak inceleyen uygulamalı örneklere yer veren çalışmalar oldukça kısıtlıdır. Finansal olay ve işlemlerin çok

boyutlu olarak kayıtlanması yanında; finansal olayların gelecek dönemlerdeki gelişimi ve işlemlerin sonuçlandırılmasına yönelik kayıtların de bütüncül bir bakış açısıyla yapılması gerekir. Diğer bir deyişle, finansal olayların başlangıç kayıtlarının yanında, sonraki dönemlerdeki gelişimi ve işlemin sonuçlandırılarak ilgili hesapların kapatılmasına kadar geçen süreçte bütüncül bir bakış açısıyla geliştirilmiş uygulamalı örneklere ihtiyaç vardır. Aksi halde, muhasebe uygulamalarının özümseme düzeyinin kısıtlanması ihtimal dâhilindedir.

Belirtilen amaçlar çerçevesinde, çalışmanın birinci bölümünde ertelenmiş vergi etkisi konusu bağlamında bilinmesi gereken hususlar kavramsal çerçeve başlığı altında açıklanmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise konunun hipotetik bir örnek üzerinden açıklanması hedefi çerçevesinde geliştirilen uygulama örneğine ilişkin kayıt, analiz ve değerlendirmelere yer verilmiştir. İkinci bölüme ilişkin alt başlıklar; ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılan iki temel yaklaşım olan gelir tablosu ve bilanço yöntemleri bağlamında kurgulanmıştır. Dolayısıyla ikinci bölümün alt başlıklarında, çalışmada kullanılan hipotetik örneğin söz konusu iki yöntem çerçevesinde kullanılabilecek çeşitli alternatif yaklaşımlar bağlamında çözümlenmesi ve değerlendirilmesi söz konusudur.

I. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Vergi standardının, birisi nihai diğeri özel olmak üzere iki amacı olduğu söylenebilir. Vergi standardıyla ulaşılmak istenen nihai amaç; gerçeğe uygun finansal raporlama yapma hedefine ilişkindir. Nihai amacın gerçekleştirilmesi ise vergi standardının özel amaçlarına ulaşılmasına bağlıdır. Vergi standardının özel amacı ise ikiye ayrılır (Kieso vd., 2008:969). Birincisi; ertelenmiş vergi etkilerini (gelir ve gider) dikkate alacak şekilde dönemin vergi gider veya gelirini hesaplamaktır. Dönemin vergi gider veya gelirini; (1) dönemin cari vergi karşılığı (gider), (2) ertelenmiş vergi gelir etkisi ve (3) ertelenmiş vergi gider etkisi olmak üzere üç alt unsurun toplamı olarak düşünmek mümkündür (Bkz. Özerhan ve Yanık, 2012:524-525). İkincisi; gelecekte mahsup edilecek veya ödenecek olmakla birlikte, varlık ve yükümlülük tanımlarını karşılamış ertelenmiş vergi varlığı (alacak) ve/veya vergi yükümlülüğü tutarlarını hesaplamaktır.

Ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde iki temel yaklaşımın kullanımı söz konusudur. Bunları; “gelir tablosu” ve “bilanço” yöntemleri olarak isimlendirmek mümkündürⁱⁱ. *Gelir tablosu yöntemi*; ertelenmiş vergi etkilerini zamanlama farklılıkları esaslı üzerinden takip etmektedir. Zamanlama farkları; gelecek dönemlerde ortadan kalkacak olmakla birlikte, cari raporlama döneminde kayıt altına alınan bir işlemin ticari kâr/zarar (muhasebe kâr/zararı) ile mali matrah (vergi kâr/zararı) tutarları üzerindeki etkisinin değişik olmasından kaynaklanmaktadır. *Bilanço yöntemi* ise ertelenmiş vergi etkilerini geçici farklılıklar esaslı üzerinden takip etmektedir. Geçici farklarⁱⁱⁱ; gelecek dönemlerde ortadan kalkacak olmakla birlikte, muhasebe standartları ve vergi uygulaması açısından cari raporlama döneminin finansal durum tablosunda yer alan aktif ve

pasif kalemlerin tutarları arasındaki farklılıklardır (Mackenzie vd., 2012:756). Diğer bir deyişle, geçici farklılıkları; finansal durum tablosu kalemlerinin muhasebe ile vergi değerleri arasındaki geçici farklılıklar olarak tanımlamak mümkündür.

Ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde bilanço ve gelir tablosu yöntemleri, çoğu zaman, aynı finansal sonuçları üretmektedir. Ancak gelir tablosu yönteminde bazı özellikli durumlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesi mümkün olmamaktadır. Bunun nedeni; geçici farkların kapsamının, zamanlama farklarından çok daha geniş olmasıdır. Diğer bir deyişle, geçici farklar; zamanlama farklarına neden olaylara ek olarak zamanlama farkına neden olmayan ancak geçici farklar doğuran diğer bazı olaylardan da kaynaklanabilmektedir. Diğer taraftan, geçici farklılıkların büyük bir bölümünün zamanlama farklılıklarından kaynaklandığı ifade edilmelidir (Bkz. Özerhan ve Yanık, 2012:510-511). Bu nedenle, bazı istisnai durumlar^{iv} haricinde, finansal sonuçlar açısından, ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde gelir tablosu veya bilanço yöntemleri arasında herhangi bir farklılık oluşmaz. Diğer taraftan, TMS/TFRS (IAS/IFRS)'nin kapsamında yayınlanmış olan vergi standardının (TMS-12), bilanço yönteminin kullanımını öngördüğü bilinmelidir (Mackenzie vd., 2012:756).

II. UYGULAMA ÖRNEĞİ

Çalışmanın bu kısmında ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılacak alternatif yaklaşımları değerlendirmek üzere hipotetik bir örnek üzerinden hareket edilecektir.

Bir hizmet işletmesi, 01.01.20X1 tarihinde, bir kamu kurumundan bir tesisin 4 yıllık kullanım hakkını 4.000.000 TL bedel ödeyerek devralmıştır. İmzalanan sözleşme gereğince, işletme, tesisi 2.073.600 TL tutarında maliyet doğuran modernizasyona tabi tutarak teslim etmek zorundadır. İşletmenin borçlanma maliyeti % 20 olup, finansal tablolarını yıllık dönemler halinde düzenlemektedir.

A. GELİR TABLOSU YÖNTEMİ

Çalışmanın bu kısmında geçerli olan varsayımla, ertelenmiş vergi etkisi doğuran işlemler gelir tablosu yöntemi kullanılarak kayıt altına alınacaktır.

1. Muhasebe Kayıtları

TMS/TFRS'ye göre, işletmenin 4 yılın sonunda katlanmak zorunda olduğu 2.073.600 TL'lik maliyetin ilgili hesapta bugünkü değer üzerinden izlenmesi gerekir. Bu amaçla söz konusu tutarın raporlama dönemleri sonundaki peşin değerleri Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Ek Taahhüt Peşin Değerleri

İşlem Tarihi	Vadeye Kalan Yıl	Formül	Peşin Değer
01.01.20X1	4	$2.073.600/(1 + 0,20)^4$	1.000.000
31.12.20X1	3	$2.073.600/(1 + 0,20)^3$	1.200.000
31.12.20X2	2	$2.073.600/(1 + 0,20)^2$	1.440.000
31.12.20X3	1	$2.073.600/(1 + 0,20)^1$	1.728.000
31.12.20X4	0	$2.073.600/(1 + 0,20)^0$	2.073.600

TMS/TFRS uygulamasında, bir maddi duran varlık kalemi için katlanılan maliyetler muhasebeleştirme tarihinde geçerli olan peşin değeri üzerinden kayıt altına alınmalıdır (Bkz. TMS-16, md.23; Özerhan ve Yanık, 2012:223). Buna karşılık, tesisin devir tarihinde katlanılması gereken yatırım tutarı peşin bedel üzerinden ilgili pasif hesaptaizlenecektir^v (Kayıt Nu: 1).

01		01.01.20X1	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar			5.000.000
102 Bankalar			4.000.000
379/479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları			1.000.000
		/	

Yukarıdaki kayıt ticari ve mali kâr/zarar tutarı üzerinde bir etki doğurmadığından, buna ilişkin vergiyle uyumlama ve vergi standardına (TMS-12) yönelik bir kayda gerek duyulmaz.

A. İlk Yıl Sonunda (31.12.20X1) Yapılacak Kayıtlar

Normal amortisman yönteminde tesisin kayıtlı değeri üzerinden faydalı ömrü boyunca ayrılacak amortisman tutarı ilgili hesaplara kaydedilir (Kayıt Nu: 2).

02		31.12.20X1	
740 Hizmet Üretim Maliyetleri			1.250.000
257 Birikmiş Amortismanlar (-)			1.250.000
5.000.000/4=1.250.000 TL.			
		/	

Vergi mevzuatına göre, tesisin kayıtlı değeri 4.000.000 TL'dir. Bu nedenle, 20X1 finansal tablo dönemine isabet eden amortisman tutarı 1.000.000 TL (4.000.000/4) olmalıdır. Bu nedenle, Kayıt Nu:2 ile kayda alınan giderlerin 250.000 TL (1.250.000-1.000.000)'lik kısmı kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Ayrıca bu işlem ticari ve mali kâr/zarar arasında zamanlama farklılığı ortaya çıkardığından, vergi standardına yönelik kayıt yapılmalıdır. Diğer bir deyişle, mali ve ticari kâr/zarar arasındaki uyumsuzluk, sonraki dönemlerde

ortadan kalkacak (geçici) bir fark oluşturduğundan; vergi standardı açısından ertelenmiş vergi etkisi dikkate alınmalıdır. Zamanlama farkı oluşturan matraha ilaveler, indirilebilir geçici fark (İGF) oluştururlar. İndirilebilir geçici farklar ise cari vergi oranı nispetinde vergi alacağı doğurmaktadır. Türkiye uygulamasında kurumlar vergisi oranı % 20 olduğundan, 250.000TL'lik matraha (mali kâr/zarar) ilave; 50.000 TL (250.000X%20)'lik ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) ortaya çıkaracaktır (Kayıt Nu: 3-4).

31.12.20X1			
03	950 Matraha İlave Edilecek Unsurlar (+)	250.000	
	951 Matraha İlaveler Alacak Hs. (+)		250.000
31.12.20X1			
04	283 Ertelenmiş Vergi Varlığı	50.000	
	283.01 Amortisman Farklılıkları		
	691 Vergi Gider/Geliri		50.000
	691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi		
/			

Birinci yıl sonu (31.12.20X1) itibariyle, devir tarihinde katlanılacak yatırım maliyetinin bugünkü değeri 1.200.000 TL'ye yükselmiştir (Bkz. Tablo 1). Bu nedenle, ilgili hesabın tutarının düzeltilmesi gerekir (Kayıt Nu: 5).

31.12.20X1			
05	780 Finansman Giderleri	200.000	
	379/479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		200.000
/			

Vergi mevzuatımıza göre, yatırım bedeli için ayrılan karşılık tutarının peşin değere yükseltilmesi nedeniyle ortaya çıkan finansman giderleri kanunen kabul edilmemektedir. Ticari ve mali kâr/zarar arasında zamanlama farklılığı ortaya çıkaran bu işlemin vergiyle uyumlama ve vergi standardı kaydı yapılmalıdır (Kayıt Nu: 6-7).

06	31.12.20X1		
	950 Matraha İlave Edilecek Unsurlar (+)	200.000	
	951 Matraha İlaveler Alacak Hs. (+)		200.000
07	31.12.20X1		
	283 Ertelenmiş Vergi Varlığı 283.02 Finansman Giderleri Farklılıkları	40.000	
	691 Vergi Gider/Geliri 691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi		40.000
/			

Aşağıda ikinci finansal raporlama dönemi sonunda yapılacak kayıtlar sunulmuştur.

B. İkinci Yıl Sonunda (31.12.20X2) Yapılacak Kayıtlar

Normal amortisman uygulaması bağlamında; 31.12.20X2 tarihinde yapılacak işlemler, 31.12.20X1 tarihli Kayıt Nu: 2, 3 ve 4’de yapılan muhasebe kayıtlarının aynısı olacaktır^{vi} (Kayıt Nu: 8, 9 ve 10).

İkinci yılın sonu (31.12.20X2) itibariyle, devir tarihinde katlanılacak yatırım maliyetinin bugünkü değeri 1.440.000 TL’ye yükselmiştir (Bkz. Tablo 1). Bu nedenle, ilgili hesabın tutarının düzeltilmesi gerekir (Kayıt Nu: 11).

11	31.12.20X2		
	780 Finansman Giderleri	240.000	
	379/479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		240.000
/			

Vergi mevzuatımıza göre, yatırım bedeli için ayrılan karşılık tutarının peşin değere yükseltilmesi nedeniyle ortaya çıkan finansman giderleri kanunen kabul edilmemektedir. Ticari ve mali kâr/zarar arasında zamanlama farklılığı ortaya çıkaran bu işlemin vergiyle uyumlama ve vergi standardı kaydı yapılmalıdır (Kayıt Nu: 12, 13).

31.12.20X2			
12	950 Matraha İlave Edilecek Unsurlar (+)	240.000	
	951 Matraha İlaveler Alacak Hs. (+)		240.000
31.12.20X2			
13	283 Ertelenmiş Vergi Varlığı 283.02 Finansman Giderleri Farklılıkları	48.000	
	691 Vergi Gider/Geliri 691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi		48.000
/			

Üçüncü finansal raporlama dönemi sonunda yapılacak kayıtlar aşağıda sunulmuştur.

C. Üçüncü Yıl Sonunda (31.12.20X3) Yapılacak Kayıtlar

Normal amortisman uygulamasına göre; 31.12.20X3 tarihinde yapılacak işlemler, 31.12.20X1 tarihinde yapılan Kayıt Nu: 2, 3 ve 4'de yapılan muhasebe kayıtlarının aynısı olacaktır (Kayıt Nu: 14, 15 ve 16).

Üçüncü yılın sonu (31.12.20X3) itibariyle, devir tarihinde katlanılacak yatırım maliyetinin bugünkü değeri 1.728.000 TL'ye yükselmiştir (Bkz. Tablo 1). Bu nedenle, ilgili hesabın tutarının düzeltilmesi gerekir (Kayıt Nu: 17).

31.12.20X3			
17	780 Finansman Giderleri	288.000	
	379/479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		288.000
/			

Vergi mevzuatımıza göre, yatırım bedeli için ayrılan karşılık tutarının peşin değere yükseltilmesi nedeniyle ortaya çıkan finansman giderleri kanunen kabul edilmemektedir. Ticari ve mali kâr/zarar arasında zamanlama farklılığı ortaya çıkaran bu işlemin vergiyle uyumlama ve vergi standardı kaydı yapılmalıdır (Kayıt Nu: 18-19).

18	31.12.20X3		
	950 Matraha İlave Edilecek Unsurlar (+)	288.000	
	951 Matraha İlaveler Alacak Hs. (+)		288.000
19	31.12.20X3		
	283 Ertelenmiş Vergi Varlığı 283.02 Finansman Giderleri Farklılıkları	57.600	
	691 Vergi Gider/Geliri 691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi		57.600
/			

Aşağıda, dördüncü finansal raporlama dönemi sonunda yapılacak kayıtlar sunulmuştur.

D. Dördüncü Yıl Sonunda (31.12.20X4) Yapılacak Kayıtlar

Normal amortisman uygulamasına göre; 31.12.20X4 tarihinde yapılacak işlemler, 31.12.20X1 tarihinde yapılan Kayıt Nu: 2, 3 ve 4’de yapılan muhasebe kayıtlarının aynısı olacaktır (Kayıt Nu: 20, 21 ve 22).

Dördüncü yılın sonu (31.12.20X4) itibariyle, devir tarihinde katlanılacak yatırım maliyetinin bugünkü değeri 2.073.600 TL’ye yükselmiştir (Bkz. Tablo 1). Bu nedenle, ilgili hesabın tutarının düzeltilmesi gerekir (Kayıt Nu: 23).

23	31.12.20X4		
	780 Finansman Giderleri	345.600	
	379/479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		345.600
/			

Vergi mevzuatımıza göre, yatırım bedeli için ayrılan karşılık tutarının peşin değere yükseltilmesi nedeniyle ortaya çıkan finansman giderleri kanunen kabul edilmemektedir. Ticari ve mali kâr/zarar arasında zamanlama farklılığı ortaya çıkaran bu işlemin vergiyle uyumlama ve vergi standardı kaydı yapılmalıdır (Kayıt Nu: 24-25).

31.12.20X4			
24	950 Matraha İlave Edilecek Unsurlar (+)	345.600	
	951 Matraha İlaveler Alacak Hs. (+)		345.600
31.12.20X4			
25	283 Ertelemiş Vergi Varlığı 283.02 Finansman Giderleri Farklılıkları	69.120	
	691 Vergi Gider/Geliri 691.10 Ertelemiş Vergiler Gelir Etkisi		69.120
/			

Dördüncü finansal raporlama döneminde yapılacak yatırımın gerçekleşmesiyle birlikte, bu yatırım için pasifte ayrılan karşılık hesabının kapatılması gerekir (Kayıt Nu:26).

31.12.20X4			
26	379/479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	2.073.600	
	102 Bankalar		2.073.600
/			

Yatırımın yapılmasıyla birlikte, yatırım için yapılan harcamanın vergi mevzuatı açısından mali matrahtan düşülebilmesi mümkün hale gelmektedir. Ayrıca bu durum ticari kâr/zarar ile mali matrah arasındaki zamanlama farklılığının da ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Bu nedenle ilgili hesabın kapatılması gerekir (Kayıt Nu:27-28).

31.12.20X4			
27	952 Matrahtan İndirilecek Unsurlar (-)	2.073.600	
	953 Matrahtan İndirimler Alacak Hs. (-)		2.073.600
31.12.20X4			
28	691 Vergi Gider/Geliri 691.20 Ertelemiş Vergiler Gider Etkisi	414.720	
	283 Ertelemiş Vergi Varlığı 283.01 Amortisman Fark: 200.000 283.02 Finansman Giderleri Fark: 214.720		414.720
/			

Matrahtan indirilen tutarın; 1.000.000 TL'sinin amortisman gideri (250.000 X 4 yıl), 1.073.600 TL'sinin ise finansman maliyeti olarak ilgili dönemlerin ticari

kâr/zararına aktarıldığı, ancak bu tutarların ilgili dönemlerin mali matrahına ilave edilerek mali matrahın düşmesine müsaade edilmediği hatırlanmalıdır.

E. Dördüncü Yıl Sonu (31.12.20X4) İçin Alternatif Kayıtlar

Dördüncü yılın sonu (31.12.20X4) itibariyle yapılan altı adet kayıt (Kayıt Nu: 23, 24, 25, 26, 27 ve 28) ile ulaşılan finansal sonuca, aşağıdaki üç kayıt yoluyla ulaşmak da mümkündür. Nitekim aşağıdaki yaklaşımın uygulama kolaylığı sağlaması ve/veya daha az kayıt gerektirmesi nedeniyle tercih edilmesi mümkündür. Buna göre; karşılık hesabı geçmiş üç döneme ilişkin karşılık tutarı üzerinden kapatılırken, cari döneme ait finansman yükü gider yazılır. Bu iki kalemin toplamı ise cari dönemde yapılan harcama tutarına eşittir (Kayıt Nu:23).

31.12.20X4			
23a	780 Finansman Giderleri	345.600	
	379/479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	1.728.000	
	102 Bankalar		2.073.600

Yukarıdaki kaydın yapılması halinde, vergiyle uyumlama ve vergi standardına yönelik kayıtların aşağıdaki şekilde olması gerekir (Kayıt Nu: 24, 25).

31.12.20X4			
24a	952 Matrahtan İndirilecek Unsurlar (-)	1.728.000	
	953 Matrahtan İndirimler Alacak Hs. (-)		1.728.000
31.12.20X4			
25a	691 Vergi Gider/Geliri	345.600	
	691.20 Ertelemiş Vergiler Gider Etkisi		
	283 Ertelemiş Vergi Varlığı		345.600
	283.01 Amortisman Fark: 200.000		
	283.02 Finansman Giderleri Fark: 145.600		

Bu döneme ait finansman gideri bu dönem için harcama konusu olduğundan vergi mevzuatı açısından kabul edilebilir niteliktedir. Ayrıca önceki dönemlere gider kaydedilen, ancak mali matrahtan düşülemeyen 1.728.000 TL'nin 20X4 mali matrahından düşülmesi mümkündür. Matrahtan indirilen tutarın; 1.000.000 TL'sinin amortisman giderlerinden (250.000X4yıl), 728.000 TL'sinin

(20X1→200.000, 20X2→240.000, 20X3→288.000) ise ilgili dönemlerde mali matrahtan indirilmesine müsaade edilmeyen finansman yükünden kaynaklandığı hatırlanmalıdır (Kayıt Nu: 24a). Cari dönemde (20X4) ertelenmiş vergi varlığı alt hesabı (283.02) borç çalıştırılmadığından, söz konusu yardımcı hesap 145.600 TL üzerinden kapatılmıştır (Kayıt Nu: 25a).

Örnek olayın gelir tablosu yöntemi ile kayıtlanmasının finansal raporlama üzerindeki etkilerini göstermek üzere aşağıda bazı analizler yapılmıştır.

2. Analizler

Örnek olayın ertelenmiş vergi etkisini göstermek üzere Tablo 2 tasarlanmıştır.

Tablo 2: Ertelenmiş Vergi Varlığı

Tarih	Dönem	Muhasebe Değeri (283 EVV)	283 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı			Gelir/Gider Etkisi (Net)
01.01.20X1	(X1)	0		-		0
31.12.20X1	(X1)	90.000	(4, 7)	90.000		90.000
31.12.20X2	(X2)	188.000	(10, 13)	98.000		98.000
31.12.20X3	(X3)	295.600	(16, 19)	107.600		107.600
31.12.20X4	(X4)	414.720	(22, 25)	119.120		119.120
31.12.20X4	(X4)	0			414.720 (28)	(414.720)

Tablo 2'nin muhasebe değeri sütununda söz konusu hesabın ilgili tarihler itibariyle finansal durum tablosunda yer alan tutarları sunulmuştur. Tablo 2'de hesabın büyük defter görünümünü izlemek de mümkündür^{vii}. Bu sayede söz konusu hesabın muhasebe değerinin oluşmasında etkili olan kayıtların takip edilebilmesi kolaylaştırılmıştır. Ayrıca Tablo 2'nin en sağında, ertelenmiş vergi etkisiyle ilgili olarak yapılmış kayıtların, dönemin ticari kâr/zararı üzerindeki etkisini görmek mümkündür.

Örnek olayın ilgili dönemlerin ticari ve mali kâr/zararı üzerindeki etkisini topluca göstermek üzere Tablo 3 tasarlanmıştır.

Tablo 3: Dönemlerin Ticari ve Mali Kâr/Zarar Tutarları

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
Ticari Zarar (20X1)	(1.450.000)	Mali Zarar (20X1)	(1.000.000)
Ticari Zarar (20X2)	(1.490.000)	Mali Zarar (20X2)	(1.000.000)
Ticari Zarar (20X3)	(1.538.000)	Mali Zarar (20X3)	(1.000.000)
Ticari Zarar (20X4)	(1.595.600)	Mali Zarar (20X4)	(3.073.600)
Ticari Zarar Toplamı (V.Ö.)	(6.073.600)	Mali Zarar Toplamı	(6.073.600)
Dönem Net Zararı (20X1)	(1.360.000)		
Dönem Net Zararı (20X2)	(1.392.000)		
Dönem Net Zararı (20X3)	(1.430.400)		
Dönem Net Zararı (20X4)	(1.891.200)		
Net Zarar Toplamı	(6.073.600)		

Yapılan işlemlerin dönemin mali matrahı üzerindeki etkilerini Tablo 3 yardımıyla izlemek mümkündür. Vergi mevzuatının gereklerine uygun olarak, tesisin başlangıç maliyeti 4.000.000 TL'dir. Bu tutar, amortisman uygulaması yoluyla ilgili dönemlerin (20X1, 20X2 ve 20X3) mali matrahında 1.000.000 TL'lik gider etkisinde bulunmuştur. 20X4 döneminde ise, 1.000.000 TL'lik amortisman giderine ek olarak, bu dönemde yapımı üstlenilen 2.073.600 TL'lik modernizasyon faaliyetinin gerçekleşmesi söz konusudur. Bu nedenle 20X4 dönemi mali zararı 3.073.600 TL olarak ortaya çıkmaktadır. Her bir döneme ilişkin mali matraha, o dönemin ticari kâr/zararına (vergi öncesi); matraha ilaveleri eklemek (950) ve matrahtan indirimleri (952) düşmek suretiyle de ulaşmak mümkündür. Örneğin 20X1 döneminde iki ayrı kayıt ile matraha 450.000 TL'lik (250.000+200.000) ilave yapılmıştır. Dolayısıyla 20X1 yılı ticari zararına bu tutar ilave edildiğinde bu döneme ilişkin 1.000.000 TL [Ticari Zarar: (1.450.000)+450.000]'lik mali zarara ulaşılır. Aynı yöntemle, 20X4 dönemi ticari zararı 1.595.600 TL'dir. Bu dönemde yapılan vergiyle uyumlama kayıtlarının net 1.478.000 TL [250.000 (K.N:20) + 345.600 (K.N:24) - 2.073.600 (K.N:27)] indirim etkisi vardır. Dolayısıyla 20X4 dönemi mali zararı; 3.073.600 TL olarak oluşmaktadır. Dört dönemin mali matrah üzerindeki etkisi topluca değerlendirildiğinde, 6.073.600 TL'lik zarar etkisi ortaya çıkmaktadır. Bu tutarın 4.000.000 TL'lik kısmının tesisin amortismanından ve 2.073.600 TL'lik kısmının ise modernizasyon faaliyetinden kaynaklandığı açıktır.

Yapılan işlemlerin ticari kâr/zarar üzerindeki etkilerini Tablo 3 yardımıyla izlemek mümkündür. Bilindiği gibi ticari kâr/zarar, vergi öncesi muhasebe kâr/zararını göstermektedir. Dönem net kârı kavramı ise, vergi karşılığı ile ertelenmiş vergilerin gider ve gelir etkileri hesaba katıldıktan sonra oluşan vergi

sonrası muhasebe kâr/zararını tanımlamak üzere kullanılır. Örnek olay dışındaişletmede başka bir finansal olay gerçekleşmediği varsayımından hareketle, analiz konusu dönemlerin hiçbirinde mali kâr rakamı oluşmamıştır. Dolayısıyla bu dönemler için vergi karşılığının (vergi gideri) hesaplanması söz konusu değildir. Bu nedenle vergi sonrası muhasebe kâr/zararının oluşumunda sadece ertelenmiş vergi etkilerinin dikkate alınması söz konusudur. Örneğin 20X4 dönemi ticari zararı (1.595.600 TL) ile ertelenmiş verginin bu döneme ilişkin net gider etkisi (295.600 TL) (=119.120-414.720, Bkz. Tablo 2) birlikte değerlendirildiğinde, dönemin net zararının 1.891.200 TL olarak oluştuğu anlaşılmaktadır.

Tablo 2’de görülen dikkat çekici bir diğer husus ise; dört dönem kümülatif olarak değerlendirildiğinde, vergi öncesi ve vergi sonrası ticari kâr/zarar ile mali matrah tutarlarının aynı olmasıdır. Bu durum, ticari kâr/zarar ile mali matrah arasındaki farklılaşmanın geçici olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak dönemlere isabet eden vergi öncesi ve vergi sonrası ticari kâr/zarar ile mali matrah tutarları arasında farklılıklar vardır. Ticari kâr/zarar ile mali matrah farklılaşmasının, işlem tarihindeki peşin değeri üzerinden aktifleştirilen yatırım maliyetinin dönemlere isabet eden 250.000 TL’lik amortisman giderinden ve yatırım taahhüdünün dönemlere isabet eden finansman yükünden kaynaklandığı açıktır. Vergi öncesi ve sonrası ticari zarar farklılaşması ise, ertelenmiş vergi etkilerinin doğurduğu gelir ve gider farklılıklarından kaynaklanmaktadır.

B. BİLANÇO YÖNTEMİ

Çalışmanın bu kısmında geçerli olan varsayımla, ertelenmiş vergi etkisi doğuran işlemler bilanço yöntemi kullanılarak kayıt altına alınacaktır. Bu yaklaşımın üç farklı alternatifte göre kullanımı söz konusu olabilir.

1. Her Bir Hesap Kalemi İçin Ayrı Değerlendirme

Ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılan bilanço yöntemini, muhasebe ve vergi değeri farklılaşması doğuran her bir hesap kalemini ayrı ayrı izleyecek şekilde uygulamak mümkündür^{viii}.

Tesisler (253, Aktif) hesabının yol açtığı ertelenmiş vergi etkileri Tablo 4 ile sunulmuştur.

Tablo 4: Tesisler Hesabına İlişkin Ertelemiş Vergi Etkileri

Tarih	Dönem	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Fark	Fark Türü	483 EVV	483 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı			Gelir/Gider Etkisi	
01.01.20X1	X1	5.000.000	> 4.000.000	1.000.000	VGF	200.000			200.000	1.1.X1	(200.000)
31.12.20X1	X1	5.000.000	> 4.000.000	1.000.000	VGF	200.000					0
31.12.20X2	X2	5.000.000	> 4.000.000	1.000.000	VGF	200.000					0
31.12.20X3	X3	5.000.000	> 4.000.000	1.000.000	VGF	200.000					0
31.12.20X4	X4	5.000.000	> 4.000.000	1.000.000	VGF	200.000					0
31.12.20X4	X4	0	= 0	0	-	0	31.12.X4	200.000			200.000

Birikmiş Amortismanların (257, Pasif) yol açtığı ertelenmiş vergi etkileri Tablo 5 ile sunulmuştur.

Tablo 5: B. Amortismanlar Hs.na İlişkin Ertelemiş Vergi Etkileri

Tarih	Dönem	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Fark	Fark Türü	283 EVV	283 Ertelemiş Vergi Varlığı Hs.			Gelir/Gider Etkisi
01.01.20X1	X1	0	= 0	0	-	0		-	-	0
31.12.20X1	X1	1.250.000	> 1.000.000	250.000	İGF	50.000	31.12.X1	50.000		50.000
31.12.20X2	X2	2.500.000	> 2.000.000	500.000	İGF	100.000	31.12.X2	50.000		50.000
31.12.20X3	X3	3.750.000	> 3.000.000	750.000	İGF	150.000	31.12.X3	50.000		50.000
31.12.20X4	X4	5.000.000	> 4.000.000	1.000.000	İGF	200.000	31.12.X4	50.000		50.000
31.12.20X4	X4	0	= 0	0	-	0		200.000	31.12.X4	(200.000)

Diğer Borç ve Gider Karşılıkları (379/479, Pasif) hesabının yol açtığı ertelenmiş vergi etkilerini göstermek üzere Tablo 6 tasarlanmıştır.

Tablo 6: D. Borç ve Gider Krş.ları Hs.na İlişkin Ertelemiş Vergi Etkileri

Tarih	Dönem	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Fark	Fark Türü	283 EVV	283 Ertelemiş Vergi Varlığı Hs.			Gelir/Gider Etkisi
01.01.20X1	X1	1.000.000	> 0	1.000.000	İGF	200.000	01.01.X1	200.000	-	200.000
31.12.20X1	X1	1.200.000	> 0	1.200.000	İGF	240.000	31.12.X1	40.000		40.000
31.12.20X2	X2	1.440.000	> 0	1.440.000	İGF	288.000	31.12.X2	48.000		48.000
31.12.20X3	X3	1.728.000	> 0	1.728.000	İGF	345.600	31.12.X3	57.600		57.600
31.12.20X4	X4	2.073.600	> 0	2.073.600	İGF	414.720	31.12.X4	69.120		69.120
31.12.20X4	X4	0	= 0	0	-	0		414.720	31.12.X4	(414.720)

Tablo 4, 5 ve 6'da ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesapları ile bu hesapların doğurduğu gelir ve gider etkilerinin "Gelir Tablosu Yöntemi" kısmında ortaya çıkan tutarlara uygunluğu test edilebilir (Bkz. Tablo 2).

Örneğin 20X1 döneminde, ertelenmiş vergi bağlamında, tesisler için 200.000 TL gider, birikmiş amortismanlar için 50.000 TL gelir ve borç ve gider karşılıkları için ise 240.000 TL (200.000+40.000) gelir etkisi doğmuştur. Bu işlemlerin 20X1 dönemi net kârı üzerindeki net etkisi; 90.000 TL gelir olarak ortaya çıkmaktadır. Aynı şekilde, 20X1 dönem sonu itibariyle, ertelenmiş vergi varlığı ana hesabı; 290.000 TL (50.000+240.000) bakiye vermektedir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı ise; 200.000 TL'dir. Dolayısıyla bu döneme ilişkin vergi alacağı net 90.000 TL olmaktadır (Bkz. Tablo 4-6).

2. Bazı Hesap Kalemlerinin Birlikte Değerlendirilmesi

Ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılan bilanço yöntemini, muhasebe ve vergi değeri farklılaşması doğuran hesap kalemlerinin bazılarını birlikte izleyecek şekilde uygulamak mümkündür. Uygulama örneğimizde, tesisler hesabı (253) ile birikmiş amortismanlar hesabı (257) birlikte, borç ve gider karşılıkları hesabı (379/479) ise ayrı değerlendirilecektir.

Tesisler (253, Aktif) ve Birikmiş Amortismanlar (257, Pasif) hesaplarının yol açtığı ertelenmiş vergi etkilerini göstermek üzere Tablo 7 tasarlanmıştır.

Tablo 7: Tesisler ve B. Amortismanlar Hs.larına İlişkin Ertelenmiş Vergi Etkileri

Tarih	Dönem	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Fark	Fark Türü	483 EVY	483 Ert. Vergi Yükümlülüğü Hs.			Gelir/Gider Etkisi
01.01.20X1	X1	5.000.000	> 4.000.000	1.000.000	VGf	200.000		200.000	01.01.X1	(200.000)
31.12.20X1	X1	3.750.000	> 3.000.000	750.000	VGf	150.000	31.12.X1	50.000		50.000
31.12.20X2	X2	2.500.000	> 2.000.000	500.000	VGf	100.000	31.12.X2	50.000		50.000
31.12.20X3	X3	1.250.000	> 1.000.000	250.000	VGf	50.000	31.12.X3	50.000		50.000
31.12.20X4	X4	0	= 0	0	VGf	0	31.12.X4	50.000		50.000

Tablo 5'de, muhasebe değeri ve vergi değerleri sütunlarına ait tutarlar belirlenirken, tesisin birikmiş amortisman düşülmüş net defter değerinden hareket edilmiştir. TMS/TFRS'ye uygun muhasebe uygulamasında tesisin başlangıç değeri; 5.000.000 TL olup, her dönem sonunda ayrılan amortisman tutarı; 1.250.000 TL'dir. Dolayısıyla tesisin birinci dönem sonunda net defter değeri; 3.750.000 TL olarak oluşmaktadır. Sonraki dönemlerdeki tutarlar da aynı şekilde tespit edilmektedir. Vergi mevzuatına göre tesisin başlangıç değeri; 4.000.000 TL olup, her dönem sonunda ayrılan amortisman tutarı; 1.000.000 TL'dir. Dolayısıyla tesisin birinci dönem sonunda net defter değeri; 3.000.000 TL olarak oluşmaktadır. Sonraki dönemlerdeki tutarlar da aynı şekilde tespit edilmektedir.

Diğer Borç ve Gider Karşılıkları (379/479, Pasif) hesabının yol açtığı ertelenmiş vergi etkilerini göstermek üzere Tablo 8 tasarlanmıştır.

Tablo 8: D. Borç ve Gider Krş.Hs.na İlişkin Ertelemiş Vergi Etkileri

Tarih	Dönem	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Fark	Fark Türü	283 EVV	283 Ertelemiş Vergi Varlığı Hs.			Gelir/Gider Etkisi
01.01.20X1	X1	1.000.000	> 0	1.000.000	İGF	200.000	01.01.X1	200.000	-	200.000
31.12.20X1	X1	1.200.000	> 0	1.200.000	İGF	240.000	31.12.X1	40.000		40.000
31.12.20X2	X2	1.440.000	> 0	1.440.000	İGF	288.000	31.12.X2	48.000		48.000
31.12.20X3	X3	1.728.000	> 0	1.728.000	İGF	345.600	31.12.X3	57.600		57.600
31.12.20X4	X4	2.073.600	> 0	2.073.600	İGF	414.720	31.12.X4	69.120		69.120
31.12.20X4	X4	0	= 0	0	-	0		414.720	31.12.X4	(414.720)

Tablo 7 ve 8’de ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesapları ile bu hesapların doğurduğu gelir ve gider etkilerinin “Gelir Tablosu Yöntemi” kısmında ortaya çıkan tutarlara uygunluğu test edilebilir (Bkz. Tablo 2). Örneğin 20X3 döneminde tesislerin net defter değeri üzerinden 50.000 TL gelir, borç karşılığı için ise 57.600 TL gelir etkisi doğmuştur. Bu işlemlerin 20X3 dönem net kârı üzerindeki net etkisi; 107.600 TL gelir olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim 20X3 dönem sonu itibarıyla, ertelenmiş vergi varlığı; 345.600 TL, ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise; 50.000 TL’dir. Dolayısıyla bu döneme ilişkin vergi alacağı net 295.600 TL olmaktadır (Bkz. Tablo 2, 7-8).

3. Tüm Kalemlerin Birlikte Değerlendirilmesi

Ertelemiş vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılan bilanço yöntemini, muhasebe ve vergi değeri farklılaşması doğuran tüm hesap kalemlerini birlikte izleyecek şekilde uygulamak mümkündür. Uygulama örneğimizde Tesisler hesabı (253), Birikmiş Amortismanlar hesabı (257) ve Borç ve Gider Karşılıkları hesabı (379/479) birlikte değerlendirilecektir.

Söz konusu üç hesabı tek bir muhasebe değerinde göstermek üzere Tablo 9 tasarlanmıştır.

Tablo 9: Hesap Kalemlerinin Net Muhasebe Değeri

Tarih	Dönem	253	257 (Pasif)	379/479 (Pasif)	Net Muhasebe Değeri
01.01.20X1	X1	5.000.000	0	(1.000.000)	4.000.000
31.12.20X1	X1	5.000.000	(1.250.000)	(1.200.000)	2.550.000
31.12.20X2	X2	5.000.000	(2.500.000)	(1.440.000)	1.060.000
31.12.20X3	X3	5.000.000	(3.750.000)	(1.728.000)	(478.000)
31.12.20X4	X4	5.000.000	(5.000.000)	(2.073.600)	(2.073.600)
31.12.20X4	X4	0	0	0	0

Tablo 9’da kendine yer bulan üç hesaba temsilen tek bir muhasebe değeri oluşturulmuştur. Burada; borç karakterli hesabın pozitif, pasif karakterli hesapların ise negatif olarak dikkate alınması söz konusudur. Pozitif muhasebe değerleri aktif, negatif muhasebe değerleri ise pasif karakterli bir hesaba karşılık gelmektedir.

Söz konusu üç hesaba tek bir vergi değerinde göstermek üzere Tablo 10 tasarlanmıştır.

Tablo 10: Hesap Kalemlerinin Net Vergi Değeri

Tarih	Dönem	253	257 (Pasif)	379/479 (Pasif)	Net Vergi Değeri
01.01.20X1	X1	4.000.000	0	0	4.000.000
31.12.20X1	X1	4.000.000	(1.000.000)	0	3.000.000
31.12.20X2	X2	4.000.000	(2.000.000)	0	2.000.000
31.12.20X3	X3	4.000.000	(3.000.000)	0	1.000.000
31.12.20X4	X4	4.000.000	(4.000.000)	0	0
31.12.20X4	X4	0	0	0	0

Söz konusu üç hesabının yol açtığı ertelenmiş vergi etkilerini göstermek üzere Tablo 11 tasarlanmıştır.

Tablo 11: Tüm Hesap Kalemlerine İlişkin Ertelenmiş Vergi Etkileri

Tarih	Dönem	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Fark	Fark Türü	283 EVV	283 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı			Gelir/Gider Etkisi
01.01.20X1	X1	4.000.000	= 4.000.000	0	-	0		0	-	0
31.12.20X1	X1	2.550.000	< 3.000.000	450.000	İGF	90.000	31.12.X1	90.000		90.000
31.12.20X2	X2	1.060.000	< 2.000.000	940.000	İGF	188.000	31.12.X2	98.000		98.000
31.12.20X3	X3	(478.000)	< 1.000.000	1.478.000	İGF	295.600	31.12.X3	107.600		107.600
31.12.20X4	X4	(2.073.600)	< 0	2.073.600	İGF	414.720	31.12.X4	119.120		119.120
31.12.20X4	X4	0	= 0	0	-	0		414.720	31.12.X4	(414.720)

Tablo 11’deki ertelenmiş vergi varlığı hesabı ile bu hesabın doğurduğu gelir ve gider etkilerinin çalışmanın “Gelir Tablosu Yöntemi” kısmında ortaya çıkan tutarlara uygunluğu açıkça gözükmemektedir (Bkz. Tablo 2).

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada muhasebe kayıtlarının eşanlı olarak TMS/IFRS’ye uygun olarak yapıldığı varsayımından hareketle, ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılacak alternatif yaklaşımlar somut bir örnek üzerinden değerlendirilmiştir. Çalışmada, vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılacak alternatif yaklaşımların neler olduğu belirli bir sınıflandırma düzeni içerisinde

anlatılmış ve yapılan işlemlerin finansal raporlar üzerindeki etkileri karşılaştırmaya imkân verecek şekilde analize konu edilmiştir. Ayrıca duran varlığın ek taahhütte bulunularak iktisap edilmesi olayını; maddi duran varlıklar (TMS-16), vergi standardı (TMS-12) ve vergiyle uyumlama boyutlarını dikkate alarak değerlendiren hipotetik bir örnek geliştirilmiş olması önemlidir.

Çalışmada yapılan değerlendirmeler ve/veya ulaşılan sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

(1) Vergi standardıyla ulaşılmak istenen nihai amaç; gerçeğe uygun finansal raporlama yapma idealine yöneliktir. Bu amaca, vergi standardının özel (spesifik) amaçlarının gerçekleştirilmesi ölçüsünde ulaşılabileceği söylenebilir.

(2) Vergi standardının özel amacı iki cümleyle açıklanabilir: (a) Ertelenmiş vergi etkilerini (gelir ve gider) dikkate alacak şekilde dönemin vergi gider veya gelirini gerçeğe uygun bir şekilde hesaplamak. (b) Gelecekte mahsup edilecek veya ödenecek olmakla birlikte, varlık ve yükümlülük tanımlarını karşılamış ertelenmiş vergi varlığı (alacak) ve/veya vergi yükümlülüğü tutarlarını finansal raporlama konusu yapmak.

(3) Ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılacak alternatifler, iki temel yaklaşım çerçevesinde sınıflandırılabilir. Bunları; “gelir tablosu” ve “bilanço” yöntemleri olarak isimlendirmek mümkündür.

(4) Ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde iki temel yöntem de, bazı istisnai işlemler haricinde, aynı finansal sonuçları üretmektedirler. Ancak TMS/IFRS (IAS/IFRS)’nin kapsamında yayınlanmış olan vergi standardı (TMS-12), bilanço yönteminin kullanımını zorunlu tutmaktadır.

(5) Vergi standardının (TMS-12) bilanço yönteminin kullanımını tercih etme nedeni; söz konusu istisnai durumların yol açtığı ertelenmiş vergi etkilerinin de finansal raporlamaya konu edilmek istenmiş olmasıyla açıklanabilir.

(6) Bu çalışmada, ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde dört farklı alternatif yöntem önerilmiştir. Üretilen finansal durum ve sonuç açısından yöntemler arasında fark yoktur^{ix}.

(7) Önerilen alternatif yöntemler arasında yardımcı hesap düzeyinde bazı farklılık görülebilmektedir. Nitekim bazı uygulama seçeneklerinde, ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğünü izleyen hesapların birbirleri arasında mahsuplaşmaya konu edilmiş şekilde net tutar üzerinden tek bir hesap olarak finansal durum tablosunda gözükmesi söz konusu olabilmektedir. Ancak alternatif seçenekler arasında, işlemlerin dönem kâr/zararına etkisi bakımından bir fark oluşmamaktadır.

KAYNAKÇA

- KIESO, Donald E.; Jerry J. WEYGANDT, ve Terry D. WARFIELD (2008), *Intermediate Accounting*, John Wiley&SonsInc., Jufferson City.
- MACKENZIE, Bruce, Danie COETSEE, Tapiwa NJIKIZANA, Raymond CHAMBOKO, Blaise COLYVAS and Brandon HANEKOM (2012), *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, John Wiley&Sons. Inc., Ontario.
- ÖZERHAN, Yıldız ve Serap YANIK (2012), *IFRS /IAS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- ÖZKAN, Azzem (2009), “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 32, ss.97-112.
- SPICELAND, David, James SEPE, Mark NESLON ve Lawrence TOMASSINI (2009), *Intermediate Accounting*, McGraw Hill Companies Inc., New York.
- TFRS-12, “Gelir Vergileri”, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, İnternet Adresi: <http://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 19.07.2014.
- TMS-16, “Maddi Duran Varlıklar”, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, İnternet Adresi: <http://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 19.07.2014.

ⁱ Bu çalışmada, gelir vergisi standardına (TMS-12); “vergi standardı” kavramı kullanılarak atıf yapılacaktır.

ⁱⁱ Bilanço yöntemi; literatürde, “the statement of financial position liability method” (Mackenzie vd., 2012: 756); “asset-liability method”, “liability approach (Kieso vd., 2008: 989) ve “balance sheet approach” (Spiceland vd., 2009:825) gibi farklı kavramlarla isimlendirilmektedir. Gelir tablosu yöntemi için ise; “the income statement liability method” (Mackenzie vd., 2012: 756) veya “income statement view” (Spiceland vd., 2009: 825) şeklinde nitelendirmeler vardır.

ⁱⁱⁱ Geçici fark kavramı; değerlendirme farkı olarak da adlandırılabilir. Bkz. Özkan, 2009: 99.

^{iv} Söz konusu istisnai durumlarla ilgili bilgi için bkz. Özerhan ve Yanık, 2012: 510-511.

^v Tablo gösterimlerini basitleştirmek ve makale hacmini çalışma amacına doğrudan katkısı olmayan nedenlerden ötürü gereksiz yere artırmamak için “Diğer Borç ve Gider Karşılıkları” hesabının kısa ve uzun vade niteliği göz ardı edilmiştir. Bu nedenle söz konusu hesabın, çalışmada, 379/479 hesap numarası ile kullanımı söz konusudur.

^{vi} Çalışmanın hacmini gereksiz yere artırmamak için her dönem sonu aynen tekrarlanarak yapılması gereken amortisman işlemi ve buna yönelik kayıtlara sadece 20X1 döneminde yer verilmiş; bu bağlamda 20X2, 20X3 ve 20X4 dönemine ait kayıtların yapılmış olduğu varsayılmıştır. İlgili analizlerde atıf yapabilmek için yapıldığı varsayılan kayıtlara da kayıt numarası verilmiştir.

^{vii} Büyük defter hesabında, o dönemde o hesaba ilgili olarak yapılan kayıtların toplam etkisi yer almaktadır. Tutarın oluşmasına neden olan kayıtların numaraları ilgili rakama bitişik olarak sunulmuştur.

^{viii} Gelir Tablosu Yöntemi kısmında yapılan başlangıç işlemi, amortisman uygulaması ve finansman yüküyle ilgili olan yevmiye kayıtları bilanço yöntemi uygulamasının tüm alternatifleri için geçerlidir. Bu nedenle, bu kısımda, söz konusu kayıtlara tekrar yer verilmemiş; sadece çalışma konusunu oluşturan ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılacak alternatif yöntemlerin değerlendirilmesi üzerinde durulmuştur.

^{ix} Bilanço ve gelir tablosu yöntemi arasındaki bazı istisnai durumların mevcut olmadığı varsayılmıştır.