

MUHASEBE HUKUKUMUZUN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NA UYUMUNDA ULAŞILAN DÜZEY VE ERTELENMİŞ VERGİLER

Prof. Dr. Fahir BİLGİNOĞLU
İ.Ü. İşletme Fakültesi

1. Giriş

Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatı, 1980'li yılların sonlarına kadar muhasebe hukukumuzu yani muhasebe standartlarımızı oluşturmuş ve muhasebe uygulamamıza yön vermiştir. 1989 yılında yayımlanan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tebliği ile önce belirli ortaklıklarca düzenlenecek mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar belirlenmiştir; bunu takiben 1992 yılı sonunda yayımlanan ve 1994 yılı başında yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı Tebliği ile de tüm bilanço esasına tabi işletmelerin muhasebe standartları belirlenmiştir. Söz konusu her iki tebliğ, genel hatları itibarıyla Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (UMS) ülkemiz koşullarına uyarlanması niteliğinde olup, Türk muhasebe hukukunu oluşturmuştur.

Her ne kadar yeni getirilen düzenle muhasebe standartlarımızın UMS ile uyumu sağlanarak, muhasebe hukukumuz çağdaştırılmış ise de, vergi mevzuatı ve muhasebe geleneklerimiz nedeni ile bazı farklılıklar da söz konusudur. Ülkemiz muhasebe standartları ile UMS arasındaki en önemli farklılıklar, enflasyon muhasebesi, konsolide mali tablolar, kur farkı zararlarının muhasebeleştirilmesi, ertelenmiş vergiler, finansal kiralama gibi konularda toplanabilir. Unutulmamalıdır ki, yüksek düzeydeki enflasyon tek başına bilanço ve gelir tablosunu anlamsız bir duruma getirebilmektedir.

Bu yazımızda genel olarak söz konusu farklılıklara değinilmesi yanında anglo-sakson ve almanca yazınında ayrıntılı olarak ele alınan ve uygu-

lanan, ancak ülkemizde henüz çok yeni bir kavram olan "ertelenmiş vergiler" konusu ele alınacaktır.

2. Uluslararası Muhasebe ve Türk Muhasebe Hukuku

1960'lı yıllardan itibaren uluslararası sermaye hareketlerinin hızla artmasına karşılık, ulusal muhasebe hukuklarının ve muhasebe uygulamalarının farklı olması, muhasebe bilimi açısından önemli sorunlar doğurmuştur. Muhasebenin temel işlevi, işletme dışındaki en önemli iki çıkar grubunu temsil eden yatırımcı ve kreditorlere yararlı bilgi sağlamaktır. Ancak muhasebe süreci ve mali tablolar için geçerli olan ilke ve kurallar, yani muhasebe standartları ülkeden ülkeye farklılık gösterir. İşte bu farklılık "kamuyu aydınlatma" ilkesini uluslararası düzeyde geçersiz kılmaktadır.

Bu nedenden dolayı ki, 1973 yılında 71 ülkeden 97 muhasebe meslek örgütü biraraya gelerek IASC'i (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) oluşturmuştur. Kısaca UMS diye adlandırılan standartlar bu kurul tarafından hazırlanıp uygulanmaktadır. Böylece bu hesap ve tabloların dünya çapında kabul edilme ve gözlenmesi olanağının artırılacağı, örgütün kuruluş sözleşmesinde amaçlanmıştır (Durmuş, s. 1).

UMS'ye uyulması konusunda hiçbir zorlayıcı yaptırım olmamakla beraber, günümüzde tüm ulusal muhasebe hukuklarında belirleyici temel etmendir. Avrupa Birliği'ne (AB) üye ülkeler arasında muhasebe harmonizasyonunu sağlayan yönergeler de (4., 7. ve 8. Yönergeler) UMS ile aynı paraleldedir; ancak tek pazarın oluşması amacı ile yani mali tablolar alanında rekabeti engelleyici bir farklılık olmaması nedeni ile, çok ayrıntılı ve somut kuralları içerir.

29 Ocak 1989 tarihli SPK Tebliği ve 26 Aralık 1992 tarihli Maliye Bakanlığı Tebliği, tekdüzen muhasebe sisteminin ilke ve kurallarını belirleyerek, geç de olsa ülkemiz muhasebe standartlarının oluşmasını sağlamıştır. Sözkonusu düzenlemeler, tebliğin amaçlarında da açıkça belirtildiği gibi, ticari bilançonun veya diğer bir deyişle muhasebe hukukumuzun oluşumunu sağlamıştır. SPK Tebliği yalnızca Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmeleri -1300 civarında- kapsarken, Maliye Bakanlığı Tebliği tüm bilanço esasına tabi işletmeleri -bankalar, sigorta işletmeleri gibi belirli ayrıklarla- kapsar. Bilançonun tekliği esasına göre son tebliğ geçerlidir; ancak bu tebliğ de değerlendirme esaslarına girmeyerek maddi tekdüzene ağırlık vermiştir. Bir genel değerlendirme yapmak gerekirse, sözkonusu düzenlemelerin temsil ettiği ülkemiz muhasebe hukuku, kamuyu aydınlatma konusunda maddi ve içerik olarak UMS ile genelde uyum

içindedir; muhasebe geleneği nedeni ile, tüm ülkelerde olduğu gibi bazı farklılıklar da vardır. Bu farklılıklar ayrı başlıklar altında ele alınacaktır.

2.1. Enflasyon Muhasebesi

Enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkilerine ilişkin 29 numaralı UMS ilk olarak 1990 yılı ve sonraki yıllar için geçerli olmuştur. Bu standart tarihsellik ilkesini terkederek parayı sabit bir ölçüm birimine dönüştürmeyi öngörmektedir. Sözkonusu standardın uygulama koşullarından biride, üç yıllık kümülatif enflasyon oranının % 100'e yaklaşması veya geçmesi olarak belirlenmiştir.

Ülkemizdeki son üç yıllık enflasyon oranına bakılırsa % 250'nin üzerinde, 1994 Mayıs ayı itibariyle yıllık % 138 olduğu görülür. Böyle bir yüksek enflasyon nedeni ile mali tablolardan beklencn temel amaç olan "gerçek mali durumu ve faaliyet sonucunu" göstermesi, olanaksızdır.

Amortisman tabi sabit kıymetlerin yeniden değerlemesi ve yeniden değerlendirilmiş maliyetler üzerinden 5 yılda -1994 yılına kadar 4 yılda idi- ve hızlandırılmış yönteme göre % 40 amortisman tabi tutulması, enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisini gidermede kısmi bir çözümdür. İşletmelerin daha az vergilendirilerek özkaynağın erimesi önlenmektedir; ancak bu yolla mali tabloların gerçeği yansıtması tam olarak sağlanamaz. 6 Temmuz 1994 tarihleri 40008 no.lu Kanun'la amortisman değişikliği yanında, stok değerlemede LIFO değerlendirme yönteminin getirilmiş olması da yine ileri bir adımdır.

2.2. Mali Tablolar

UMS'ye göre mali tablolar bilanço, gelir, özsermaye hareketi ve nakit akım tablolarından oluşur; ayrıca bu tablolara ilişkin dipnotlar da mali tablo düzeyinde sayılmıştır.

Muhasebe hukukumuzda yedili mali tablo seti getirilmiştir. SPK ve Maliye Bakanlığı tebliğleri ısrarlı bir şekilde artık hiçbir ülkede uygulanmayan -Hatta bu adla tanımlanmayan- fon akım tablosunu önermektedir. Son tebliğin "Özkaynaktaki Değişmeler Tablosu"nu getirmesi olumludur. Bilanço ve gelir tablosuna ilişkin dipnotlar uygulamasında "kamuyu aydınlatma" ilkesinin tam olarak gerçekleştiği söylenemez, çünkü uygulamada dipnotlar açıklayıcı olmaktan uzaktır.

2.3. Konsolide Mali Tablolar

28.3.1992 tarihli "Sermayi Piyasasında Konsolide Mali Tablo İlke ve Kuralları"nın içeren tebliğ, konsolidasyonu ayrıntıya girmeden muhasebe hukukumuzda sokmuş ise de uygulama değeri hiç yoktur; çünkü bu tür mali tabloların hazırlanması isteğe bağlı bırakılmıştır. Konunun muhasebe geleneğimizde olmaması ve işletme gruplarına (konsern) bazı vergi avantajları sağlanmaması nedeni ile, kamuyu aydınlatmada çağdaş bir araç kabul edilen bu tablolardan yararlanılmamaktadır (Türkiye'deki, s. 2).

2.4. Stok Değerleme

Dönem sonu "stok değerleri" ve dönemin "satılan malların maliyeti" tutarlarının mali tablolarda gerçeği yansıtmaması ancak enflasyon muhasebesi ile gerçekleştirilebilir; tarihi değer –alış fiyatı, kayıtlı değer– yüksek enflasyon ortamında anlamını yitirir. Temmuz 1994 tarihli yeni düzenleme ile LIFO değerleme yönteminin kabul edilmesi önemli bir adım kabul edilebilir; ancak bu da satılan malların maliyetini –gelir tablosu– düzeltme bakımından olumlu, dönem sonu stokların gösterilmesinde yani gerçek durumu yansıtmama bakımından eksiktir.

SPK'nun öngördüğü stok değerlendirme ilkeleri genelde UMS ile uyumlu olmakla beraber, kur farkı zararları ve finansman giderlerinin ilgili mallar stoklara girdikten sonra da aktifleştirilmesi uygulaması bir sapma göstermektedir (Bkz. 2.6.).

2.5. Amortisman

Vergi hukukumuzda amortisman, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan varlıkların değerinin, yasa hükümlerine göre yok edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (VUK mad. 313). Danıştay kararlarına göre, aktifte kayıtlı olmakla beraber henüz kullanılmayan varlıklar için de amortisman ayrılabilir.

Varlıkların yılın son günü elde edilse dahi yıllık amortisman ayrılması uygulaması, 6 Temmuz 1994 tarihli yeni değişiklikler yasası ile değiştirilerek kıst amortisman –aylık döneme isabet eden– uygulaması getirilmiştir (VUK mad. 320 birinci fıkranın devamı fıkra).

Vergi hukukumuzda göre, binalar dışında, iktisadi kıymetin değeri % 20 oranından (normal amortisman) fazla olmamak koşuluyla, ser-

bestçe saplanan oranla yok edilir (VUK mad. 315). Azalan bakiyeler yönteminin uygulanması halinde bu oran % 40'ı geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

Binalar ve üzerlerinde bina yer alan arsa ve araziler yeniden değere-meye tabi tutulmakla birlikte, amortisman ayrılması ilgili alış değeri -ye-niden değerlemeden önceki kıymetleri- üzerindedir (VUK mükerrer 298. mad).

Muhasebe hukukumuz, vergi hukukumuzdan farklı olarak, süre açı-sından "tahmini faydalı ömür" kavramını getirmiş ve 4 No.lu UMS ile uyum sağlamıştır (SPK'nun Seri XI/1 sayılı Tebliği mad. 38). Ancak daha sonraki bir düzenleme hükmü ile, vergi hukukunun amortisman süresine ilişkin düzenlemelerine uyulmasının faydalı ömür ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceği kabul edilmiştir (29.12.1989 tarihli Seri XI/4 numaralı Te-bliğ'in 4. mad). Böylece muhasebe hukukumuzun faydalı ömür kavramı ortadan kalkmış olmaktadır.

Türk amortisman uygulaması 4 No.lu UMS ile karşılaştırıldığında te-mel farklılıklar olarak şunlar sayılabilir:

- i - UMS varlıkların fiili kullanımı temel alırken, ülkemizde aktife gir-miş olmak yeterli olmaktadır.
- ii - UMS faydalı ömür kavramını zorunlu kılarken, ülkemizde varlık-ların faydalı ömrünü genellikle yansıtmayan -binalar hariç- itfa süresi öngörülmüştür.
- iii - UMS yeniden değerlendirilmiş maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.

2.6. Kur Farkı Zararları

Muhasebe ve vergi hukukumuzda, yatırım finansmanında kullanılan dövizli kredilerin kur farkı zararlarının, ilgili aktif işletmeye almana ka-dar, yatırım maliyetine dahil edilmesi öngörülmüştür; yalnız vergi huku-kumuz yatırım dönemini, ilgili aktifin işletmeye alındığı yılın sonuna ka-dar diye tanımlayarak, aktifleştirme dönemini önemsiz de olsa uzatmak-tadır. Bu uygulama, yatırımların muhasebeleştirilmesine ilişkin 21 no.lu UMS ile aynı yöndedir yani uyum içindedir. Ancak yatırımın sonrası dö-nemde ortaya çıkan kur farklarının aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi konusu hukukumuzda isteğe bağlı bırakılmıştır. Uygulamanın bu yönü UMS'ye aykırıdır; çünkü aktifleştirilme kabul edilmemekte, gider yazıl-ması öngörülmektedir.

Dövizle borçlanarak yapılan mal dışalımında, malın stoğa girdikten sonra kur farklarının –zararlarının– aktifleştirilmesine yani, ilgili stoklar elde ise stok maliyetine ilave edilmesi muhasebe ve vergi hukukumuzda izin verilmektedir. Bu uygulama da UMS'ye aykırıdır; çünkü malın stoğa girmesinden sonra ortaya çıkan kur zararlarının aktifleştirilmeyip giderleştirilmesi öngörülmektedir.

3. Ertelenmiş Vergiler

Ertelenmiş vergiler kavramının ülkemiz muhasebe yazınında ve uygulamasında yer almamasının temel nedeni, 1990'lı yılların başına kadar, muhasebe uygulamasının vergi hukuku çerçevesinde yürütülmesidir. Ancak yeni tekdüzen muhasebe sistemi ile ticari bilançonun ergi bilançosuna üstünlüğü ilkesi kabul edilmiştir; diğer bir anlatımla, muhasebenin ve mali tabloların amacı, işletmenin ticari kârını –vergi matrahını oluşturacak kâr tutarını değil– saptamak olduğu, muhasebe hukukuna girmiştir. Bu yaklaşım anglo-sakson muhasebe uygulamasına uyum demektir; ancak ticari yani muhasebe hukuku ilkelerine göre hazırlanan mali tablolarda gösterilen "vergi öncesi kâr" ile kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan vergilendirilebilir kâr rakamı arasında, özellikle vergilendirme amaçlı, ekonomik ve sosyal amaçlar nedeni ile önemli farklılıklar oluşmaktadır. Bunun sonucunda da, mali tablolarda muhasebe standartlarına göre saptanmış kâr rakamı ile dönemin vergi yükümlülüğü –kurumlar vergisi beyannamesindeki vergilendirilebilir kâr– arasındaki oransal ilinti, cari vergi oranlarını temsil etmez. Hatta kıdem tazminatı karşılık gideri uygulamasında olabileceği gibi, vergi öncesi kârı olan bir işletme, vergi mevzuatınca ileride gider kabul edilecek bu kalem nedeni ile, vergi sonrası zarar beyan edebilmektedir. Bu tip farklılıklara neden olan uygulamalar olarak, kıdem tazminatı, finansman fonu, maddi duran varlık yenileme fonu, ödeme ile gider yazılan leasing tutarı gösterilebilir (Bkz. Günel, s. 18 ve devamı).

Sözü edilen uygulamalar sonucunda ortaya çıkan vergi avantajının vergi aktifi olarak, vergi dezavantajının da vergi pasifi olarak mali tablolara yansıtılması "ertelenmiş vergi" ve "vergi farkları" kavramları ile ifade edilmektedir (12 Nolu UMS) (Ulker s. 151).

Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü'nün (AICPA) Muhasebe İlkeleeri Kurulu (APB) 11 No.lu görüşünde (opinion) konuyu ele almış ve Amerikan uygulamasını düzenlemiştir. Halen 1987 tarihli 96 Nolu düzenleme (statement) yürürlüktedir (SFAS No 96). Konu Kara Avrupası'nı temsil eden Alman muhasebe hukuku için de yenidir; Alman muha-

sebe hukukunun AB yönergeleri doğrultusunda uyumlaştırılması amacı ile 1985 yılı sonlarında "gizli vergi" (latente Steuer) kavramı ile il-keleşmiştir (Bkz. Ülker, s. 150-154).

3.1. Tanımı ve Oluşum Nedenleri

Ertelenmiş vergi sorunu ticari bilanço kârının mali bilanço kârından farklılık gösterdiğinde ortaya çıkacaktır, çünkü vergi matrahını oluşturan kâra göre hesaplanan vergi tutarı ile, açıklanan ticari bilanço kârı arasında anlamlı bir ilinti yoktur; en azından cari vergi oranı ilintisi yoktur. Buna göre, ertelenmiş vergi ilke olarak, mali kârın vergi borcu ile, vergi hukukuna göre deforme olmuş ticari bilançosunun fiktif (görüntü) vergi borcu arasındaki farktan doğar. Bu tutar ya olumlu yahut da olumsuzdur; bu da bilançoda ertelenmiş vergilerin aktif veya pasif kalem olarak gösterilmesini gerektirir (Coenenberg, s. 248).

Amerikan yazım ticari ve mali bilanço arasındaki farkları iki büyük grupta toplamaktadır:

a – Sürekli Farklar (permanent difference)

Sürekli farklar, mali ve ticari bilanço arasında bir dönem içinde ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde ortadan kalkmayan farklılıkları kapsar. Belirli giderlerin vergi mevzuatında faaliyet gideri kabul edilmemesi veya belirli gelirlerin vergiden muaf olması örneğinde olduğu gibi, yalnızca mali mevzuata göre mali tablolara girmiş giderler veya gelirler olabilir. Ancak bu durumda sözkonusu farklılık ileriki dönemlerde ortadan kalkamayacağına göre, gelecek dönemlerin "vergi gideri" etkilenmeyecektir; çünkü sürekli bu farklılık kalacağından ertelenmiş vergi oluşmaz.

b – Zamanlama Farkları (timing difference)

Dönemin sonucunu etkileyen kalemler hem ticari hem de mali bilançoda yer alıp da, bunların farklı zamanlara ait olması durumunda, zamanlama farkları ortaya çıkar. Cari dönemin vergi giderinin azalması, ileriki dönemde vergi giderinin artmasına yol açacak veya tam tersi olacaktır. İşte bu tür zamanlama farkları "ertelenmiş vergi" kavramını doğurur. Mali bilançoda, ticari bilançoya göre zamanlama farkı olarak, önce az, gelecek dönemde yüksek vergi gideri oluşuyorsa vergi ayarlaması yapılarak, ileride çözülecek olan bir pasif, ertelenmiş vergi kalemi oluşturulur. Bir aktif ertelenmiş vergi kaleminin oluşturulması da, mali bilanço kârının zamanlama farkı nedeniyle önce yüksek sonra da düşük –ticari kâra göre– çıkması durumunda gerekir.

Zamanlama farklarına neden olan faktörlr dört tipik işlem altında toplanabilir (Conenberg, s. 249):

- i – Gelirler ticari mevzuata göre, mali mevzuattan daha önce kapsamıştır;
- ii – Giderler vergi mevzuatına göre, ticari mevzuattan önce kabul edilmiştir.
- iii – Gelirler ticari mevzuata göre kazanç kabul edilmeden önce vergilendirilmiştir.
- iv – Giderler ticari mevzuattan önce vergi mevzuatınca kapsamıştır.

3.2. Vergi Ertelenmesine İlişkin Ayarlama Yöntemleri

Amerikan yazım ve uygulaması vergi ertelenmesine ilişkin ayarlama kaydı için üç yöntem geliştirmiştir:

- Yükümlülük yöntemi (liability method)
- Erteleme yöntemi (deffered method)
- Vergi dışı net değer yöntemi (net of tax method)

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

Erteleme yöntemi gelir tablosunu öne çıkarır; amaç eşleştirme ilkesine göre belirlenen dönem kârı ve gideri arasında ilinti olmasıdır. Bunun sonucunda belirlenen vergi gideri ertelenmiş vergi kadar düzeltilir, böylece vergi giderinin yükselmesi bilançoda pasif kalem (deferred charges) veya aktif kalem (deferred credits) oluşturulur. Sözkonusu bilanço kalemlerinin adı amerikan yazımında anılmamakla beraber vergiye ilişkin bir "ayarlama kalemi" olacaktır. Erteleme yöntemine göre bir ayarlama yapmanın esası, dönemin vergi oranı ile ertelenmiş vergi tutarının hesaplanmasıdır; tabi vergi oranlarının gelecekte değişmeyeceği varsayılmaktadır.

Vergi dışı net değer yönteminin savunucuları, bir ekonomik malın değerini, kullanım değeri ve vergiden düşülmesine bağlayan düşüncelerdir. Bir ekonomik malın kullanımı vergiden düşülüyorsa, düşülene göre daha düşüktür. Mallar vergi etkilerine göre sıralanabilir ve dü-

zeltme yapılabilir. Gelir tablosunda gerçekten ödenen vergi gideri gösterilir.

Anılan yöntemlerin bir değerlemesi yapıldığında, her üç yaklaşım da verginin dönemselleştirilmesinde vergi oranlarının eşit olması durumunda aynı sonucu verecektir; hepsinde temel amaç olan dönem sonucunun doğru gösterilmesi, gerçekleşmiş olur.

Üç yöntem arasındaki önemli fark olarak, bilanço kuramı bakımından, bilanço da gösterilmesidir. Yükümlülük yöntemi, ertelenmiş vergileri maliyeye borç veya maliyeden alacak olarak ele almaktadır. Erteleme yöntemi, dönemin geliriyle ilintili olarak hak edildiği kadar vergi gideri hesaplanmasındır; bu da dinamik bilanço anlayışını ifade eder. Bu yöntem ABD de önceleri zorunlu olarak APB No. 11 ile önerilmiş ise de, 1987 yılında SFAS 96 ile yükümlülük yöntemine geçilmiştir.

3.3. Zamanlama Farklarının Ülkemiz Muhasebe Hukuku Açısından Değerlemesi

Ülkemiz muhasebe uygulamasında vergi kurallarının etkisi, muhasebe standartlarımız oluşturulmuş olmasına rağmen önemini sürdürmektedir; diğer bir deyişle kurumlar vergisi matrahının belirlenmesi amacına yönelik mevzuat mali tabloları da etkilemektedir. Muhasebe standartlarımızın vergi hukukundan farklılık göstermesi, dönemlerarası vergi kaymalarına neden olduğundan, uluslararası yaklaşımlara göre muhasebeleştirilmelidir. Özellikle zamanlama farkları örneğini temsil eden kıdem tazminatı ve finansman fonu uygulamalarında olduğu gibi, muhasebe hukuku ile vergi hukuku kârları arasındaki farklar, ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesini gerekli kılar.

Muhasebe hukukumuzu oluşturan tekdüzen muhasebe sistemine göre ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları, karşılığın ayrıldığı dönem için kanunen kabul edilmeyen yani vergi matrahından düşülmeyen bir giderdir; tazminat ödendiği dönemde gider kabul edileceği için ortaya çıkan vergi avantajının vergi aktif olarak hesaplara yansıtılması gerekir. Yine finansman fonu kullanılması halinde de bir vergi ertelenmesi oluşur; vergi mevzuatına göre, vergilendirilebilir kazancın sonraki dönemlere ertelenmesine olanak tanındığından, bu kez ertelenmiş vergi pasifinin mali tabloya yansıtılması gerekir (Bkz. Türkiye'deki Denetim ve s. 13).

Vergi ertelenmesi sonucunu doğuran zamanlama farkları olarak, yeniden değerlendirme, finansal kiralama, yatırım teşvik primleri, kur farkları, amortisman, alacakların değerlendirilmesi, vadeli çek reeskontu, garanti karşılıkları uygulamaları sayılabilir.

4. SONUÇ

Sermaye piyasalarında kamuyu aydınlatma ilkesinin yerine getirilmesi, öncelikle finansal raporlama ile gerçekleştirilir. Muhasebe sürecinin bir ürünü olan finansal raporlamanın veya mali tabloların temel işlevi işletmelere finansal kaynak sağlayan yatırımcılara ve kreditoörlere yararlı bilgi sunulmasıdır. Bir ölkede bu işlevin yerine getirilmesi için muhasebe kuramından ayrı olarak, yatırımcı ve kredi verenlerin hak ve çıkarlarını koruyan belirli ilke ve kurallar gerekmektedir. Bu ilke ve kurallar kısaca muhasebe standartlarını ve ulusal muhasebe hukukunu -bilanço hukuku- oluşturur.

Uluslararası sermaye hareketlerinin artması, ekonomik ve siyasi birliklerin oluşması ile ulusal muhasebe hukuklarındaki farklılıkların ortadan kaldırılmasına yönelik harmonizasyon çalışmaları önem kazanmıştır. AB'ye tam üyeliği amaçlayan ve globalleşen dünya sermaye piyasasında yerini almak isteyen ölkemizde de, muhasebe hukukumuzun uyumlaştırılması açısından çok önemli adımlar atılmıştır. Ancak ölkemiz muhasebe uygulamaları uzun yıllar vergi hukukuna bağlı olarak yönlendirilmiş olduğundan, halen uluslararası standartlara göre bazı farklılıklar vardır.

29 Ocak 1989'da yayımlanan Seri XI/1 numaralı SPK tebliğinin Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıkların muhasebe ve finansal raporlamasına ilişkin ilke ve kuralları belirlemiştir. Söz konusu kapsamlı tebliğ, UMS ve AB muhasebe yönergeleri temel alınarak hazırlanmış olduğundan, ölkemizde muhasebeye yön veren vergi hukuku yerine bir muhasebe hukukunun yani ulusal muhasebe standartlarının oluşması sağlanmıştır. Ancak 1989 yılının son günlerinde yayımlanan Seri XI/4 numaralı Tebliğ, özellikle amortisman, stok değerlendirme gibi bazı konularda UMS'den sapmalara izin vermiştir. 1992 yılında yayımlanan Maliye Bakanlığı Tebliği de tüm ölkede için geçerli tekdüzen muhasebe sistemini getirmiştir. Bu düzenleme ile muhasebe hukukunun kapsamı 1300 civarında işletmeden, tüm bilanço esasına göre defter tutan işletmeleri kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Ancak tekdüzen muhasebenin ilke ve kuralları, vergi kuralları ile çatışma olmaması düşüncesi ile değerlendirme konusunu içermediğinden UMS ile uyum içindedir.

Dağıtılabilir kârın saptanmasında, vergi hukukundan bağımsız olarak dönemin gider tutarını ve dolayısıyla vergi yükümlülüğünün doğru olarak belirlenmesi gerekir; aksi halde sözkonusu farklılık dönemlerarası kâr kaymalarına ve dolayısıyla da, duruma göre daha fazla veya daha az kâr dağıtımına neden olur. Bu sorunun çözümü için UMS 12 ve AB 4. Yönergesi (Md. 43 par. 1, No. 11) aktif ve pasif "ertelenmiş vergi" öngör-

mektedir. Muhasebe hukukumuzun, uluslararası muhasebeye uyumu nedeniyle, ertelenmiş vergiler uygulamasının da düzenlenmesi gerekir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

BİLGİNOĞLU, Fahir: Uluslararası Muhasebe, İ.Ü.İ.F.D., C. 22, S. 1 (Nisan 1993), s. 79-88.

————— : Bilanço Kuramının Muhasebe Hukuku Açısından Önemi, İ.Ü.İ.F.D., C. 21, S. 1-2, (Nisan-Kasım 1992), s. 5-19.

COENENBERG, Adolf G.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 13.B., 1991.

DURMUŞ, Ahmet Hayri: Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, İstanbul, 1993.

GÜNEL, M. Özgür: Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi (UMS 12) ve Bu Standartın Uygulanabilirliğinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, (Doktora Tezi), İstanbul, 1994.

Türkiye'deki Denetim ve Bazı Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Görüşler, Bağımsız Dış Denetim Derneği, İstanbul, 1993.

ÜLKER, M. Sema: Avrupa Topluluğu 7. Yönergesi Kapsamında Konsolidasyon İşlemleri ve Türkiye'deki Uygulamalar, (Doktora Tezi), İstanbul, 1990.