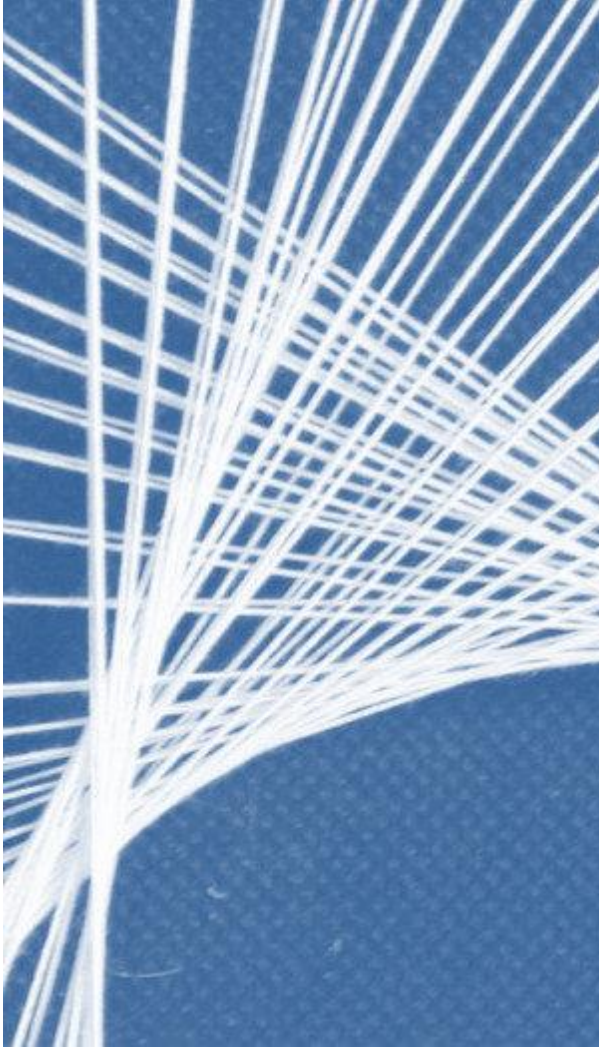




BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile muhasebe ve denetim sistemindeki değişiklikler, finansal tabloların sunumunu önemli ölçüde etkilemektedir. Aynı zamanda bu değişiklikler mevcut vergileme sistemi ile uyumlu olmadığından uygulamada farklılık yaratmaktadır. Bu farklılıklar işletmeler için vergisel işlemlerin yönetiminin değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

**BAĞIMSIZ DENETİM
MUHASEBE VE FİNANSAL
RAPORLAMA
STANDARTLARI VE VERGİ
YÖNETİMİ ÜZERİNE**



Bağımsız Denetim Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları Ve Vergi Yönetimi Üzerine

Perihan AKAN ALTUNCU

ÖZET:

İşletmeler; ekonomik, sosyal ve psikolojik nedenlerle genellikle vergi vermek istemezler. Bu istek ödenmesi gereken vergiyi kendi tasarrufunda bulundurarak harcamak istemesi veya denetlenmeyeceğine inanması gibi sosyal ve psikolojik nedenlerden kaynaklanabilmektedir.

Vergi mevzuatının birçok alanı kapsamaktadır; teşvik ve istisna uygulamaları, her zaman kolay anlaşılabilmesi ve işletmelerin ekonomik planlarını olumsuz etkileyecek şekilde değişikliklere tabi tutulması verginin yönetilmesini zorunlu kılmaktadır. Eğer işletmeler, potansiyel finansal riskleri ortaya çıkarmak, ölçmek ve kontrol etmek, ödenecek verginin, vergi yükünün ve yükün ortadan kaldırılması süresinin en aza indirilmesini yönetmek istiyorlarsa, vergi planlaması yoluyla ödedikleri vergi miktarını azaltabilir veya verginin yönetilmesi sayesinde geleceğe yönelik planlamalarını da yapabilirler.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile muhasebe ve denetim sistemindeki değişiklikler, finansal tabloların sunumunu önemli ölçüde etkilemektedir. Aynı zamanda bu değişiklikler mevcut vergileme sistemi ile uyumlu olmadığından uygulamada farklılık yaratmaktadır. Bu farklılıklar işletmeler için vergisel işlemlerin yönetiminin değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Vergi, Vergi Kontrolü, Yönetim, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Türkiye Denetim Standartları (TDS).

I. GİRİŞ:

İşletmeler faaliyetlerinden elde edecekleri karı ve bu kardan elde edecekleri payı en çoklaştırmak isterler. Devletin egemenlik gücü ile alınan vergi ise işletmenin karını azaltan bir giderdir. İşletmelerin bu gideri en aza indirmek istemeleri doğaldır. Günümüzde çağdaş yönetim anlayışına sahip işletmeler, satışlar, üretim, finansman gibi temel konuların yanı sıra vergi gibi daha özel konularda da amaç ve stratejilerine uygun planlar geliştirmektedir.

Geleneksel finansal tablolarda raporlanan yasal vergi karşılıkları ile finansal tabloların tam ve gerçeğe uygun bilgi sunma amaçları birbiri ile örtüşmez. Firmalar açısından önemli etkileri olan yasal vergi karşılıklarına ilişkin bilgilerin tam ve gerçeğe uygun şekilde finansal tablo kullanıcılarına sunulabilir olması gerekir. Bu çerçevede yasal vergi karşılıklarının tahakkuku ve ödenmesine ilişkin kuralları düzenleyen Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) Gelir Vergileri¹ Standardı bulunmaktadır.

Bazı gelir ve gider unsurlarının vergi mevzuatı düzenlemeleri ile finansal raporlama amaçlarının farklılık arzemesi sonucunda muhasebe karı ile mali kar hiçbir zaman eşit olmaz.² Örneğin Türkiye Muhasebe Standartlarında *kıdem tazminatı karşılığı*, karın hesaplanmasında gider olarak dikkate

¹ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ, 28/03/2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² Prof Dr. Çelik, Orhan, Örnek Uygulamalarla Ertilenmiş Vergi ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş, Ankara, TURMOB.

alınırken, vergi mevzuatı çerçevesinde ödenmediği zamana kadar vergi matrahından düşülememektedir. Bu nedenle kıdem tazminatının gider olarak raporlanması durumunda örneğin ticari kar 50 iken, vergi mevzuatına göre ödenmediği durumda Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak kabul edileceğinden vergi matrahı 300 olabilir, dolayısıyla vergi karşılığı (cari durumda % 20 oranında) 60, net dönem zararı ise 10 olur. Esas itibarıyla kıdem tazminatı ödendiği tarihte vergi matrahından düşülecektir. Ancak bu işlem, daha ileri bir tarihte olacağından cari dönem itibarıyla gerçekte karlı olan şirket ertelenen vergi için bir alacak tahakkuk ettiremediğinden zarar açıklamak durumunda kalacaktır. Diğer bir ifade ile vergi mevzuatı düzenlemeleri tarihi maliyetleri esas alırken, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) gerçek/gerçekleşebilir maliyetleri esas almaktadır.

Genel olarak finansal tabloların gerçeğe uygun sunuluşu vergi mevzuatında yer alan düzenlemelere uygun sunumu da içerdiği söylenebilir. Günümüzde işletme faaliyeti ve sonuçları ile ilgilenen grupların sayısı (Şirket ortakları, şirket yöneticileri, şirket çalışanları, işletmeye finansman sağlayan kuruluşlar, işletme ile ticari ilişkide bulunan işletmeler, işletmeye borsada yatırım yapmayı düşünen yatırımcılar, Devletin çeşitli birimleri, vergi idaresi gibi.) artmakla birlikte bu grupların amaç ve beklentileri de farklıdır.

Finansal raporlama ve bu finansal raporlama sonucunda oluşan bilgilerin gerçeğe uygun sunulup sunulmadığı ile asıl amaçlanan tam ve gerçeğe uygun üretilen bilgilerle yukarıda belirtilen kullanıcıların güvenini artırmak olmalıdır. Gerekli olan, kaliteli ve doğru muhasebe bilgisinin üretilmiş olmasıdır. Üretilen bu bilgiler içinde yer alan cari dönem ödenmesi gereken vergiler ile gelecekte ödenecek veya indirilecek vergi tutarlarının da doğru hesaplanabilmesidir.

Muhasebeleştirme işlemleri sırasında oluşan finansal bilgiler, muhasebenin ve vergi mevzuatının değerlemeye ilişkin hükümlerinin uygulanması, gelir ya da giderlerin kaydedilme zamanlamasına ilişkin kararların kontrolünü de zorunlu kılmaktadır. Bu durum denetimle mümkün olabilir.

Yazımızda; muhasebe ve denetim sistemindeki değişikliklerin getirdikleri ve vergisel işlemlerin kontrolü açıklandıktan sonra, TMS-12 açısından konuya ilişkin farklılıklar belirtilerek işletmeler açısından denetimin vergi yönetimi ile yakın ilişkisi üzerine açıklamalarda bulunulacaktır.

II. FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİMİ:

İşletmelerin hazırladıkları finansal tablolar bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve dip notlardan oluşur. Söz konusu finansal tabloların oluşturulması işlemi finansal raporlama olarak adlandırılır. İşletmeler, gerek işletme içindeki gerekse işletme dışındaki çeşitli kullanıcılara sundukları finansal bilgileri finansal tablolarında gösterirler. Finansal tabloları kullananların, işletmeden beklentisi farklı olduğundan elde etmek istedikleri bilgi ihtiyaçları da farklıdır. Finansal tablolar tüm paydaşları dikkate alarak ve hepsinin ortak ihtiyaçlarını karşılayacak bilgileri sunmalıdır. Finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunun ve gerçeğe uygun sunuluşunun kontrolü ise bağımsız üçüncü bir tarafın denetimiyle mümkündür. Bu işlem bağımsız dış denetim, iç denetim, vergi denetimi gibi denetimlerle yapılabilir. Bu denetim türlerinin, sonuçlarının değerlendirilmesi farklı finansal tablo kullanıcılarına farklı bilgi sunmakla birlikte, amaç işletmelerin finansal raporlamalarının gerçeğe uygun sunulmasına katkı sağlamasıdır.³ Bu denetim türlerinden en geniş kapsamlısı yani hem iç denetimi hem de vergi denetimini kapsamı dolayısıyla bağımsız dış denetim olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü bağımsız dış denetimle işletmelerin faaliyetlerinin kontrolü, varsa iç denetim ve denetim yapılan döneme ilişkin ödenmesi gereken vergi karşılıklarının kontrolü Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartlarında yer alan denetim kanıt ve teknikleri kullanılarak yapılmaktadır.

³ Güredin Ersin, Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM' lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Türkmen Kitapevi

Bağımsız Denetim; işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar. Finansal tabloların güvenilirlik derecesini artırır. Şirket ve/veya şirketler topluluğunun finansal tablolarının (bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişiklik tablosu, dipnotlar) denetimi, Bağımsız Denetim Standartları'na (BDS)⁴ göre yapılır. Denetim, finansal tabloların; Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), TTK ve esas sözleşmeye uygunluğunun denetimini de içerir. Aynı bir rapor halinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkında yıllık faaliyet raporunda yer alan bilgileri, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir ve finansal bilgi kullanıcılarına işletme ile ilgili olarak alınacak kararlarda yanlışlık yapma olasılığını ortadan kaldırmaya yönelik görüş sunar.

Finansal tablo denetimi (bağımsız denetim); işletme hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, finansal rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna; dayanağını teşkil eden işlemlerin muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygunluğuna ilişkin olarak yürütülen bir faaliyettir şeklinde açıklayabiliriz. Bu itibarla finansal tabloları oluşturan işlemlerin muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygunluğunu tespit etmeden herhangi bir finansal rapor ve tablonun doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin görüş oluşturulması mümkün değildir.

Denetimi gerçekleştirenler tarafından yapılan denetimler, muhasebe kayıtlarının ve belgelerinin, doğruluğunun araştırılması, yapılmış olan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması işlemleriyle birlikte, ekonomik ve mali analizlerle işletmenin daha verimli çalışması için gerekli verileri tespit eden, sorumlulara önlem almaları için yol gösteren, önerilerde bulunan bir değerlendirmedir. Aynı zamanda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 134 ncu maddesinde belirtildiği üzere işletmeler tarafından ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır da diyebiliriz.

Vergiler, işletmeler üzerinde parasal olarak yük oluşturduklarından, bu duruma savunma geliştirirler. Bu savunmalar bazen yasal (vergiden kaçınma) bazen de yasal olmayan (Kaçırma) nitelikte davranışlardan oluşur. Ödenmesi gereken vergi, yasada belirtilen esas ve usullere aykırı olarak ya hiç ödememek veya eksik ödemek suretiyle gerçekleştirilebilir. Böyle bir işlem, VUK. 344 ve 359 ncu maddelerine göre vergiden kaçınmanın aksine suçtur. Öte yandan vergiden kaçınma tamamen yasal ve risksiz bir iştir.

Mal ve hizmet satışını hiç belgelendirmemek veya düşük tutarlı belge düzenlemek, düzenlenen belgeleri mal veya hizmet satılan kişi veya firmalardan farklı kişilere düzenlemek, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak, şartlara uygun olmadığı halde şüpheli alacak karşılığı ayırmak, ilişkide bulunduğu kişi veya kurumlara örtülü kazanç aktarmak, aktarılan örtülü kazanç için herhangi bir bedel tahsil etmemek ve fatura da kesmeyerek Katma Değer Vergisi (KDV) hesaplamamak, yasal ölçülerden daha fazla amortisman ayırmak, muhasebe hileleri ile TL veya döviz cinsinden borç yaratmak ve daha sonra da ilgili borç için faiz ve kur farkı hesaplayıp gider yazmak, kurum için örtülü sermaye arz eden borçlanmalar yapmak ve borçlanılan kişi veya kurumlara faiz ödemek, maddi duran varlık alımında kullanılan kredinin faizinin varlığın aktifleştirildiği dönem sonuna kadar olan bölümünü maliyete eklemeyip gider yazmak, indirilmemesi gereken KDV'lerini indirmek, gibi vergi kaçırma yolları kullanılabilir.

⁴ Bağımsız denetim; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli tekniklerin uygulanarak; defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır. Türkiye Denetim Standartları Hakkında Tebliğ No:2 13/10/2013 tarih ve 28794 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Vergiden kaçınma, vergiye tabi olmayan bir işlem dolayısıyla vergi borcunun doğmamasıdır. Azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayırmak, fevkalade ve teknik amortisman ayırmak, amortisman ayırma yöntemini değiştirmek, serbest bölgelerde şirket kurmak ve ticari faaliyetlerini serbest bölgelere aktarmak, teşvik belgeli yatırımlarda bulunmak suretiyle indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak, uzun yıllar kâr elde edilemeyecekse maliyete atma veya gider yazma konusunda ihtiyarilik tanınan giderleri maliyete atarak sonraki dönemlerde amortisman ayırmak, taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasından yararlanmak, vergiden kaçınma yolu olarak kullanılabilir.

Muhasebe, işletmelere ait bilgilerin üretildiği bir sistemdir. Bu sistemin girdileri işlem ve olaylardır. İşlem ve olaylar bu sisteme kaydedilir, tasnif edilir ve sistemin çıktısı durumundaki finansal raporlar ile ilgililere sunulur. Hesaplanan vergilerde bu sistemin çıktısıdır. Denetim ise muhasebe sürecini gözden geçirerek finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını belirleme sürecidir. Gelirlerin ve giderlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili finansal bilgi yanlışlıkları yapılarak gerçekleşen bu tür işlem ve uygulamalar, bilanço ve gelir tablosunun birbiri ile olan bağlantısı nedeniyle bazı varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe aykırı olarak sunulması sonucunu doğurmakla birlikte, finansal tablolarla göre vergi hesaplanması ile ilgilenen vergi idaresini ve diğer kullanıcıları da ilgilendirmektedir.

1. Finansal Muhasebe Standartları ve Vergi Muhasebesi Farklılıkları:

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 397-406 maddeleri bağımsız denetime ilişkin ilke ve kuralları düzenlemektedir. 6335 sayılı TTK Değişiklik Yapan Kanun ile TTK'nın 397. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları değiştirilmiş ve metne dördüncü fıkra eklenmiş ve denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği düzenlenmiştir.⁵

TTK'nın, ticari defterler ile ilgili madde hükümlerine tâbi gerçek ve tüzel kişiler; bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca, finansal tabloların hazırlanması ve sunumuyla ilgili düzenlemeler Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılmaktadır.⁶

⁵ 19.03. 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/8549 sayılı Karar ile 2012/4213 sayılı Kararda yapılan değişiklikle Çalışan sayısı 200 den fazla olan,

Satışları 80 milyon TL den fazla olan,

Aktif büyüklüğü 40 milyon TL den fazla olan sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmektedir.

Bu işletmeler TMS/TFRS leri uygulayacaktır.

Bir şirketin bağımsız denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde, varsa şirketin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri birlikte dikkate alınacaktır. Bağımsız denetime tabi olmak için öngörülen 3 kriterden ikisinin sınırlarının iki yıl üst üste aşılması gerekmektedir

Yukarıda belirtilen genel kriterlere bakılmaksızın, Karara ekli listelerde belirtilen özel alanlarda faaliyet gösteren şirketler de bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

Bağımsız denetime tabi olan şirketler münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayacaklardır.

⁶ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı KHK uyarınca, 26/08/2014 tarih ve 29100 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 26 sayılı Kurul Kararıyla;

- Genel olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) uygulamasına,

- TMS uygulama kapsamı dışında kalan kurum, kuruluş ve işletmelerin ise 660 sayılı KHK'nın Geçici 1 inci maddesinde yer alan "Kurum tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilir." hükmü doğrultusunda (Kurumca bir belirleme yapıncaya kadar) yürürlükteki mevzuatı uygulamasına karar verilmiştir.

Dolayısıyla kapsam dışında kalan şirketler tarafından 26/12/1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ekindeki Tek Düzen Hesap Planının uygulanmasına devam edilecek olup bunlar isteklerine bağlı olarak TMS'leri de uygulayabileceklerdir.

Muhasebe standartlarına göre uygulanan muhasebe politikalarındaki esneklikler, finansal tabloların farklı bir şekilde hazırlanması, sunulması ve yorumlanmasına yol açabilir. Ancak vergi mevzuatına göre hazırlanması gereken vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defterlere uygunluğu, bu defterlerin tasdiki ile ilgili bilgiler gibi şekli olanlarda dahil olmak üzere kullanma zorunluluğu olan yasal defterlere dayandırılmaktadır. Vergi beyannamelerinin ekinde finansal tablolar ile hesap özetleri yer almaktadır. Finansal tablolardaki sonuçların dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olması dışında, muhasebe standartları ile vergi yasalarına uygunluğunun araştırılması, işletmeler açısından ödenen vergilerin gider olması nedeniyle denetimin kapsamı içerisinde değerlendirilir.

TMS/TFRS uygulamak zorunda olan işletmelerde vergi kuralları değil muhasebe standartları esas alınarak finansal tablolar hazırlanmaktadır. Şirket için yapılan tüm giderler, ticari gider kabul edilmekte ve finansal tablolarda gösterilmektedirler. Böylece, dönem sonunda, Dönem Karı yada Zararı Hesabı ticari karı yada zararı göstermektedir. Oysa vergi mali kar üzerinden alınmaktadır. İşletmelerin finansal raporlama ile vergi düzenlemeleri, amaçlarının dönemde gerçekleştirilen işlemlerde hem kapsam hem de zamanlama bakımından birbirinden farklı olması sonucunu doğurmaktadır.

Aşağıda TFRS'ye göre bazı finansal tablo kalemlerinin değerlendirme esasları özet halinde verilmektedir. Bu değerlendirme ve sınıflandırma esasları kapsam ve zamanlama bakımından Vergi Usul Kanunu'na göre farklılıklar göstermektedir.⁷

TMS-TFRS'ye Göre Bazı Bilanço Unsurlarının Değerleme Ölçüleri				
Unsurlar	İlk Ölçüm	Sonraki Ölçüm	Değer Düşüklüğü	Amortisman
Stoklar	Maliyet Bedeli	Maliyet/Net Gerçekleşebilir Değer (Düşük Olanı)	Net Gerçekleşebilir Değer	-
Maddi Duran Varlıklar	Maliyet Bedeli	Maliyet/Yeniden Değerleme Modeli	Test Sonucuna Göre (Maliyetiyle Değerlenenler İçin)	Var
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maliyet Bedeli	Maliyet/Yeniden Değerleme Modeli	Test Sonucuna Göre (Maliyetiyle Değerlenenler İçin)	Var
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Maliyet Bedeli	Maliyet/GUD	Test Sonucuna Göre (Maliyetiyle Değerlenenler İçin)	Var (Maliyetiyle Değerlenenler)
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar/ Durdurulan Faaliyetler	Defter Değeri ile Satış Maliyetleri Düşülmüş GUD (Düşük Olanı)		Net Gerçekleşebilir Değer	Yok
Finansal Araçlar	GUD	GUD /İtfa Edilmiş Maliyet	Test Sonucuna Göre (İtfa Edilmiş Maliyetiyle Değerlenenler İçin)	-

⁷ Akbulut, Akın, Karşılaştırmalı TMS-TFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

2. Değerleme Farklılıkları

Vergi Usul Kanununda değerlendirme ve sınıflandırma esasları düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler kapsam ve zamanlama bakımından TMS ve TFRS'de yer alan düzenlemelerden farklı olduğu görülmektedir. Bu tür farklılıklar sürekli fark olabileceği gibi ve geçici farkta⁸ olabilmektedir.

TMS 12'ye göre, bir işletmenin ertelenmiş vergi varlığı⁹ muhasebeleştirilmesi için, takip eden dönemlerde, indirilebilir geçici farkların düşülebileceği kadar vergiye tabi gelir elde edeceğinin muhtemel olması gerekir. Bir işletmenin ertelenmiş vergi yükümlülüğü¹⁰ muhasebeleştirilmesi için, takip eden dönemlerde, vergilendirilebilir geçici farkların düşülebileceği kadar vergiye tabi gider yapacağının muhtemel olması gerekir. Geleceğe yönelik kâr tutarlarının hatalı bir şekilde tahmini, ertelenmiş vergi varlıkları ve dolayısıyla dönem karının hatalı hesaplanmasına yol açacağından, kar tahminlerinin kontrolü gerekmektedir.

VUK'na göre itibari değeri ile ölçülen TL kasa mevcudu ve vadesiz banka mevduatı, TMS 32'de finansal araç olarak tanımlanmıştır. TFRS 9¹¹ çerçevesinde bunun gibi itfa edilmiş maliyeti ile ölçülemeyen nakit, nakit benzeri gibi finansal araçlar Gerçeğe Uygun Değer (GUD)¹² ile ölçülür. Vade içermeyen bu varlıkların GUD ise üzerinde yazılı olan değerdir. Dolayısıyla bu kalemlerde bir değer değişikliği olmayacaktır.

VUK'na göre alış değeri ile değerlendirilen hisse senetleri TFRS 9'a göre, gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Hisse senedi satıldığında ortadan kalkacak olan değerlendirme farkı, geçici bir farktır ve ertelenen vergi hesaplanmasını gerektirir. Eğer gerçeğe uygun değer alış değerinden büyük ise ertelenen vergi borcu¹³, küçük ise ertelenen vergi varlığı oluşur.

VUK senetsiz alacakların reeskontuna izin vermez ve alacak senetleri Merkez Bankasının kısa vadeli resmi iskonto oranı ile reeskonta tabi tutulur. VUK'na göre mukayyet değer ile değerlendirilen ve vade içeren senetli ve senetsiz alacaklar TMS/TFRS'de finansal varlık olarak tanımlanmıştır ve vadeli tüm

⁸ *Geçici Fark*: Bir varlığın ya da borcun muhasebeleştirilme döneminin vergilendirme döneminden önce olmasından dolayı oluşan farklardır. Muhasebeleştirme önce olduğu için geçici fark oluşmakta ve vergilendirildiği dönemde de bu geçici fark ortadan kalmaktadır. Hiç bir zaman ortadan kalkmayacak geçici farklar ertelenen verginin konusu oluşturmazlar. Bu tür farklara sürekli farklar da denilebilir. Sürekli farklar ile geçici farkları birbirinden ayıran en büyük özellik vergi değeridir. Sürekli farklar hiçbir zaman vergi değeri olmaması nedeniyle ertelenen vergi doğurmazlar.

⁹ *Ertelenmiş Vergi Varlığı*: TFRS'ye göre hazırlanmış bilançoda yer alan ve gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken **vergi matrahından indirilebilir** tutarlardır. İndirilebilir geçici farklar; bir varlığın veya borcun kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya ödendiği dönemlerde mali kârın hesaplanmasında vergi matrahını azaltan işleve sahiptirler. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azaltacağından, bu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi varlıkları muhasebeleştirilmektedir. TMS 12 standardının 24-36. paragraflarında indirilebilir geçici farka neden olan uygulamalara yer verilmiştir.

¹⁰ *Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü* TFRS'ye göre hazırlanmış bilançoda yer alan ve gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi olan tutarlar **vergilendirilebilir** tutarlardır.

¹¹ TFRS-9'un çalışma açısından en önemli kısmını finansal varlıkların sınıflandırmasına ilişkin düzenlemeleri oluşturmaktadır. TMS-39'da dört kategoriye ayrılmış olan finansal varlıklar, TFRS-9 kapsamında iki şekilde değerlendirilebileceklerdir: İtfa edilmiş maliyet veya gerçeğe uygun değer. Yeni versiyon TFRS 9'un uygulanması 1.1.2018 e ertelenmiştir.

¹² Gerçeğe Uygun Değer Ölçümüne İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 13), gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlanmaktadır.

¹³ *Ertelenen Vergi Borcu*; Vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle sonraki dönemlerde geri ödenecek gelir vergisi tutarlarıdır. Ertelenen vergi varlıklarının aksine, ertelenen vergi yükümlülüğünün (borcunun) hesaplanması zorunludur.

alacaklar itfa edilmiş maliyeti ile ölçülmelidir. Bunun için VUK'na göre hazırlanmış bilançodaki vadeli tüm alacakların etkin faiz oranı kullanılarak ilk geçiş bilanço tarihindeki iskonto edilmiş değeri hesaplanmış olmalıdır. Etkin faiz oranı ve Merkez Bankası oranları arasındaki farklılık nedeni ile senetli alacaklar için hesaplanan reeskont tutarı da farklılaşabilir. Alacağın nominal değeri ile iskonto edilmiş değeri arasındaki fark, "Ertelenmiş Faiz Gelirleri" olarak bilançonun aktifinde eksi olarak raporlanmalıdır. "Ertelenmiş Faiz Gelirleri" hesabı, "Alacak Senetleri Reeskontu" gibidir. Bu fark ilk geçiş bilançosunda "Geçmiş Yıllar Karı" ile ilişkilendirilir. Devamlı uygulama döneminde ise dönem karı-zararı ile ilişkilendirilir ve hem gelir tablosunda hem de bilançoda raporlanır. Geçici nitelikteki bu fark için vergi oranı uygulanarak ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır.

TMS/TFRS uygulamalarında sadece itfa edilmiş maliyeti ile ölçülen finansal araçlar için değer düşüklüğü hesaplanır. Buna göre alacaklar, tahmini nakit akışlarının finansal varlığa ait faiz oranı üzerinde iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değerinden düşük bir değere sahip ise, alacağın defter değeri, bir karşılık (şüpheli alacaklar karşılığı) olarak düzeltilir. VUK'da izin verilmediği için karşılık ayrılmamış alacaklar için TMS/TFRS'lere göre karşılık ayırmak gerekiyorsa, fazladan ayrılan bu karşılık giderleri bilançoda raporlanır ve ertelenmiş vergi borcu olarak gösterilir. Ayrıca bu fark, ilk geçiş bilançosunda "Geçmiş Yıllar Karı" ile ilişkilendirilir, devamlı uygulama döneminde ise dönem karı-zararı ile ilişkilendirilir ve gelir tablosunda da raporlanır.

Stokların değerlemesi için VUK'da tam maliyet yöntemi kullanılır ve maliyet unsurlarının üretilen mamullere yüklenmesine ilişkin bir belirleme yapılmamıştır.

TMS 2'ye göre ise üretim maliyetlerinin hesaplanmasında normal maliyet yöntemi kullanılır. Normal kapasite oranı (kullanılan kapasite oranı) kadar sabit genel üretim giderleri, üretim maliyetine aktarılır, kalan kısım gider yazılır. Ayrıca VUK'da satın alınan stok maliyetleri içinde borçlanma maliyetleri (faiz, kur farkı) yer alabilir. TMS 2' de ise (özellikli varlıklar hariç) borçlanma maliyetleri gider kaydedilir ve satın alınan malın maliyeti peşin değeridir. Buna göre VUK'na göre hazırlanan bilançoda stok maliyetleri içinde yer alan bu tutarların düzeltilmesi gerekir. Mamul stokları satılincaya kadar bu tutarlar için ertelenmiş vergi varlığı olarak raporlanır.

VUK'a göre değeri düşen mallar için emsal bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark için gerekli şartlar uygulandığında karşılık ayrılabilir. TMS 2'ye göre ise stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinin altında ise farkın tamamı için karşılık ayrılmalıdır. İki uygulama arasındaki karşılık tutarlarının farkı için düzeltme işlemlerinin raporlanması yapılır.

VUK'na göre hazırlanmış bir bilançoda duran varlıklar içinde raporlanan binalardan, kira geliri elde etmek veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller TMS 40'a göre yatırım amaçlı gayrimenkul olarak ayrı raporlanmalıdır. TFRS açılış bilançosunda maddi duran varlıkların VUK çerçevesinde belirlenen maliyet bedeli esas alınabilir. Ancak VUK uygulamalarında binalar, üzerinde bulunduğu arsa ile birlikte "binalar" hesabına kaydedilip birlikte amorti edilebildiği halde, TMS 16'ya göre bina ve arsanın ayrı kayıtlanması ve sadece bina için amortisman ayrılması gerekir. Bu durumda TMS/TFRS'ye geçiş sırasında fazla ayrılan amortisman için birikmiş amortismanların azaltılması ve vergi düzeltmesiyle birlikte raporlanması gerekir.

Ekonomideki konjonktürel değişiklikler, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerinde değişikliklere yol açabilecektir. Değer düşüklüğüne ek olarak, duran varlıkların faydalı ömürlerinin de

tekrar belirlenmesi gerekebilir. Dolayısıyla denetimlerde, değer düşüklüğü değerlendirme ve testlerinin TMS/TFRS'lerde kabul edilen finansal raporlama esaslarına göre yapılıp yapılmadığına yönelik kontroller yapılmak zorundadır.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri TFRS uygulamalarına göre gider olarak raporlanır, aktifleştirilmez. VUK çerçevesinde aktifleştirilmiş olan kuruluş ve örgütlenme giderlerinin TFRS açılış bilançosundan çıkarılmış olması gerekir. Öte yandan araştırma ve geliştirme giderlerinin vergi uygulamalarında gayrimaddi haklara yönelik olması halinde aktifleştirilmesi ve 5 yılda itfa edilmesi gerekmektedir. Ancak bunun dışındaki araştırma ve geliştirme harcamaları doğrudan gider yazılabilmektedir. TMS 38'e göre ise geliştirme giderleri aktifleştirilir, araştırma giderlerinin doğrudan gider yazılması gerekir. Bu durumda aktifleştirilen araştırma giderlerinin bilançodan çıkarılması ve vergi düzeltmesiyle birlikte raporlanması gerekir.

VUK'a göre mukayyet değeri ile değerlendirilen finansal borçların TFRS uygulamalarında itfa edilmiş maliyeti ile ölçülmesi gerekir. Bu nedenle etkin faiz oranı kullanılarak açılış bilançosu yada devamlı uygulama dönemi tarihi itibarı ile iskonto edilmelidir. Borcun nominal değeri ile iskonto edilmiş değeri arasındaki fark "ertelenmiş vade farkı giderleri" olarak pasifte eksi olarak raporlanmalıdır. Geçici nitelikte olan bu fark için ertelenmiş vergi borcu hesaplaması yapılır. VUK uygulamalarındaki borç senetleri reeskontu hesabı yerine pasifte eksi olarak raporlanan "ertelenmiş faiz giderleri" kullanılabilir. Etkin faiz oranının kullanımı sonucu borcun iskonto edilmiş değeri ile VUK'na göre hesaplanmış reeskont faiz tutarı arasında fark olması durumunda vergi düzeltmesiyle birlikte raporlanması gerekir.

Ayrıca TMS 37'ye göre satılan garantili ürünlerde ortaya çıkabilecek yükümlülükler için karşılık ayrılmalıdır. Vergi mevzuatında kıdem tazminatı karşılığı (veya sigorta primleri) ödenmediği sürece gider kabul edilmemektedir. TMS 19 kapsamında ise kıdem tazminatı için yapılan en iyi tahminler üzerinden hesaplanan tutar gider kaydedilir. Vergi uygulamalarında yer almayan bu tutarlar TFRS ile uyumlu bilançoda raporlanmalı ve vergi uyum düzeltmesiyle birlikte raporlanması yapılmalıdır.

Cari dönemde ticari kardan düşüldüğü halde vergi matrahından düşülemeyen kıdem tazminatı karşılığı gibi giderler, ödeme yapıldığı dönemde şirkete vergi oranının sabit olduğu ve yeteri kadar kar oluştuğu varsayımları altında bir vergi avantajı sağlayacaktır. Ancak ertelenen vergi varlığının hesaplanması sırasında, kıdem tazminatının ödendiği yılda bunun vergi matrahından düşülebilmesi için yeterli karın oluşması gerekmektedir. Aksi takdirde bir vergi matrahı oluşmayacağı için bu ödeme nedeniyle (ertelenen vergi varlığının dayanağı olan) bir vergi tasarrufu da söz konusu olamayacaktır. Dolayısıyla işletmelerin ertelenen vergi varlığını kayda alırken, bunun konusunu oluşturan harcamayı yapacakları dönemde yeterli kar oluşup oluşmayacağını tahmin etmeleri, eğer yeterli kar oluşacağı tahmin ediliyorsa ertelenen vergi varlığını kayıtlara almaları, aksi takdirde bir işlem yapmamaları gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalara göre; ertelenmiş vergi hesaplamasına baz olan bu tür işlemler işletme yönetiminin sorumluluk alanı içinde bulunmakla birlikte, işletme bağımsız denetim kapsamına giriyorsa denetçilerin de sorumlulukları içerisinde değerlendirilmektedir.

- 1- Mali Kar ile Ticari Kar arasında farklar tespit edilmeli,
- 2- Mali Kar ile Ticari Kar arasındaki bu farkların gelecek dönemlerde ortadan kalkması sözkonusu mu ?
- 3- Ertelenmiş Vergi Varlığı (Aktif)/ Ertelenmiş Vergi Borcu (Pasif)'inin tutarı doğru hesaplanmış mı?

Gibi işlemler, verginin yönetilmesini ve geleceğe yönelik bilgilerin doğruluğunun analizini de içermektedir. Ayrıca denetimde aşağıda özet olarak belirtilen vergi kontrollerinin yapılması denetimi gerçekleştiren denetçinin sorumluluğu içerisinde değerlendirilmelidir¹⁴.

Vergi Kontrolleri
1. Muhasebe kayıtlarının doğruluğu kontrol edilir.
2. Hesabın alt kodları itibarıyla (KDV-Damga Vergisi-Gelir Vergisi) aylık mizan bakiyeleri, verilen beyanname bakiyeleri ile karşılaştırılarak kontrol edilir. e-beyanname programı ile belirlenen vergi tutarlarının, hesap alt kodları itibarıyla aylık mizanları ile kontrolü yapılır.
3. 3065 sayılı KDV Kanununun 41. ve 46 maddelerine göre, KDV beyannamelerinin, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verildiği ve 26 ncı günü akşamına kadar ödenip ödenmediği kontrol edilir.
4. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 98. ve 119 maddelerine göre kesilen gelir vergilerine ilişkin muhtasar beyannamelerin vergilendirme dönemini takip eden ayın 23 ü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verildiği ve 26 ncı günü akşamına kadar ödenip ödenmediği kontrol edilir.
5. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği damga vergilerinin, takip eden ayın 20 si günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine beyanname ile bildirildiği ve 26 ncı günü akşamına kadar yatırılıp yatırılmadığı kontrol edilir.
6. KDV alt kodu ile ilgili olarak, ay sonlarında 190 Devreden KDV Hesabı ve 191 İndirilecek KDV Hesabının borç bakiyesi toplamı ile 391 Hesaplanan KDV Hesabının alacak bakiyesi karşılaştırılır. 391 nolu hesabın fazla olması, yani ödenecek vergi doğması halinde, ödenecek KDV tutarı için 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı KDV alt koduna doğru tutar üzerinden alacak kaydı yapıp yapılmadığı kontrol edilir.
7. 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabında kayıt altına alınan KDV, Gelir Vergisi ve Damga Vergilerinin süresi içerisinde beyan edilerek vergi dairesine yatırılmaması nedeniyle cezaya maruz kalınmış olması durumunda ceza tutarının giderleştirilip giderleştirilmediği kontrol edilir.
8. İşletmenin vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitle bağlanmış vergi yükümlüğü bulunup bulunmadığı sorgulanır.
9. Geçici Farklar olup olmadığını sorgulanır. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri yeniden hesaplanıp kontrol edilir.

¹⁴Türk Ticaret Kanunu, denetçiden beceri ve profesyonel bir anlayış göstererek denetimlerinden %95 doğrulukta bir sonuç çıkarmasını beklemektedir

İşletmenin ekonomik faaliyetleri sırasında yaşadığı en önemli riskler, kendi yöneticileri ve çalışanlarının kötü niyetli yada kasıtlı davranışlarından doğabileceği gibi işletme sahipleri veya yöneticilerin bilerek geliri olduğundan az veya yüksek göstermek isteyebilmektedir.

İşletme, denetim sözleşmesi imzaladığı bağımsız denetçinin, doğal denetim çalışmasını yürütürken, uyguladığı denetim prosedürleri sayesinde, işletme yöneticileri ve çalışanlarını işletmeye zimmet veya suiistimal gibi yollardan verebilecekleri finansal zararları da bulması ve raporlaması gerekir. Vergi tasdik sözleşmelerinde de benzer bir sorumluluk mevcuttur ve daha dar kapsamlıdır. 3568 sayılı Kanunun "Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk" başlıklı 12. maddesinin 4. Fıkrasında Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. "hükmü yer almaktadır.

Bağımsız denetçinin denetimi Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına yeterince uyum göstermeden sürdürmesi sonucu bu tür olumsuzlukları fark edememesi halinde, müşteri işletmeye hukuki sorumluluğu doğmaktadır. Bu iki farklı kanundan doğan sorumluluğun irdelenmesi ayrı bir yazı konusunu içerdiğinden burada değinilmemiştir.

Vergi yasalarına dayanılarak yapılan bu kontroller bir uyum türü olup, genel vergi sistemi düzenlemeleri dikkate alınarak yürütülmelidir. Vergi iadeleri, vergi tarifesi, vergilendirme gözden geçirmeleri, vergi denetimi gibi düzenlemeleri anlama/kavrama, analiz etme (durum ve teknik analiz) ve izlemeyi içermektedir. Bu özet kontrollerden de görüleceği üzere vergilerle ilgili bu işlemler aynı zamanda süreklidir ve işletmeler açısından risk analizinde dikkate alınmasını gerekli kılar.

III. İŞLETMELER VERGİSEL İŞLEMLERİNİ YÖNETMELİ Mİ ?

Vergilerle ilgili riskleri azaltmak sunulan finansal raporlama sonuçları ile analizini yapmak uzman desteği gerektirir. Çünkü risk; beklenmeyen işlemlere, hatalara, finansal tabloların güven düzeyinde olumsuzluğa, gereksiz vergi yüklerine, cezalı tarihyatlara, gecikme zam ve faizlerine ve bunların sonucu olarak itibar kaybına yol açabilir. Yasal düzenlemelerin yanlış uygulanması, denetim ve gözetim eksikliği veya olmayışı, vergisel işlemlerin muhasebesinin yanlış ve hatalı uygulanması, mevzuata uyumsuzluk ve cezalı işlemlere maruz kalma gibi risklerin gerçekleşmesiyle işletmelerde beklenmeyen nakit çıkışları yaratması sözkonusu olabilir.

İşletmelerin faaliyet ve işlemleri ile finansal sonuçlar raporlanmadan önce veya sonra işlem ve olaylar yeniden gözden geçirilebilir. Aynı zamanda yapılmış olan işlem, kayıt ve bunlarla ilgili belgelerin doğruluğu, muhasebe standartlarına uygunluğu sorgulanır. Varsa eksiklikler ve yanlışlıklar tespit edilip düzeltilebilir.

Öte yandan son yıllarda artık vergi idaresi incelenecek mükelleflerin seçiminde; belirlenmiş olan risk değerlendirmesi sonuçlarını dikkate alarak gerçekleştirilmektedir. Buna göre işletmelerde vergi planlaması/yönetimi sayesinde, işletmelerin işlemlerinin dayanakları, kayıtları ve sonuçları sistemli bir biçimde incelenebilir, eğer varsa; hata, hile ve kanuni ölçülere aykırı durumları tespit edip bunların düzeltilmesi ve gelecekte tekrar edilmesi önlenerek, vergi matrahının yasal ölçüler içerisinde tam ve doğru olarak tespitine yönelik değerlendirme gerçekleştirilerek işletmelerin yönetimine katkı sağlanabilecektir.

Vergi yönetimi; dikkatsizlik veya vergi mevzuatı bilgi eksikliği yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıkları tespit etme ve tespit edilen hataların düzeltilmesini de hedefler. Vergi yasalarında, objektifliği ve mükellefler arasında eşitliği sağlamak için vergi matrahının tespiti ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. İndirilecek giderler, kabul edilmeyen giderler, istisna ve muafiyetler, değerlendirme ölçüleri gibi. Bu düzenlemeler dikkate alınarak işlem ve kayıtların kanuni ölçülere uygunluğunu araştırıp aykırılıkların düzeltilmesini ayrıca hedeflemektedir. Vergi yönetimi, yasa dışı menfaat sağlamak amacıyla yönetici ve çalışanlar tarafından işletmeye ait işlem, kayıt ve hesaplar üzerinde yapılan hileleri tespit etmeyi ve bunların sonuçlarını ortadan kaldırmayı da amaçlamaktadır. Vergi yönetimi sonucu ortaya çıkan bilgi ve işlemler işletmenin durumu ile faaliyet sonuçları hakkında doğru bilgilendirilmeyi sağlar. İşletme hakkında doğru bilgi sahibi olmak ise büyük önem taşır. Çünkü işletme ile ilgilenen (örneğin satınalma) kişi ve kuruluşların konu ile ilgili kararları da bu bilgilere dayanılarak verilir. Doğal olarak alınan kararların doğru ve isabetli olması, edinilen bilgi ve verilerin sağlıklı olmasına bağlıdır.

Diğer yandan vergi mevzuatının birçok alanı kapsamaması, teşvik ve istisna uygulamalarının çokluğu gibi nedenlerle her zaman kolay anlaşılabilmesi ve işletmelerin ekonomik planlarını olumsuz etkileyecek sıklıkta değişikliklere tabi tutulması verginin yönetilmesi için zorunlu olmaktadır. Potansiyel riskleri ortaya çıkarmak, ölçmek ve kontrol etmek, kısaca tanımlamak, ödenecek verginin, vergi yükünün ve yükün ortadan kaldırılması süresinin en aza indirilmesini yönetmek, işlemlerin gelecek dönemlerde de daha etkin ve etkili planlanmasını gerekli kılmaktadır.

TMS 12'ye göre değerleme ve zamanlama veya zararların ertesi yıllara taşınması suretiyle oluşan geçici farklara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüklerinin yanlış hesaplanması sonucu dönem karının/zararının yüksek ya da düşük raporlanmasına yol açabileceğinden işletme yönetimleri bu durumu gözönünde bulundurmaları gerekmektedir.

Sürekli değişen ve karmaşık bir yapıya sahip olan yasalar, işletmelerin ödeyeceğı verginin miktarını, zamanını ve ödeme şeklini önceden bilmesi önemlidir. Vergi ve muhasebe uygulamalarında şu anda tekdüzen muhasebe sistemi, vergi usul ve ticaret yasalarının hükümleri ve Türkiye Muhasebe Standartları gibi üçlü bir yapı vardır. Bu üçlü düzenlemenin varlığı bile işletmeleri bir strateji geliştirmeye zorlamaktadır. Böylece TMS/TFRS'ye uygunluğu kabul edilen finansal raporlardan finansal uzmanlar tarafından geçici farklar, ertelenmiş vergi varlığı, ertelenmiş vergi yükümlülük tutarları tespit edildikten sonra vergi matrahı ve ödenecek vergi bulunmalı ve vergi beyannameleri hazırlanmalıdır. Peter Drucker'ın ifade ettiğı gibi *“Ölçemediğiniz hiçbir şeyi kontrol edemez, kontrol edemediğiniz hiçbir şeyi yönetemezsiniz.”* Bu itibarla yukarıdaki açıklamalarımızı içeren örnek özet bir vergi yönetim çerçevesi aşağıdaki gibidir.



VERGİ YÖNETİM ÇERÇEVESİ

İş Akışları	Kilit Prosedürler	
Ertelenmiş Vergilerin Hesaplanması	<ul style="list-style-type: none">TMS/TFRS-Vergi Karşılaştırma İleriye Taşınacak Zararların DeğerlendirilmesiVergi İstisna ve İndirimleri	Bir işletmenin aktif ve pasifinde bulunan varlıkların ve yükümlülüklerin değerlemesi ile amortisman ve karşılık konularında TFRS ilkelerine, ticari kurallara ve vergi yasa hükümlerine uymayan durumlar incelenir. Dönem sonundaki mal mevcudunun yüksek veya düşük değerlenmesi, aktifleştirilip amortismanına tabi tutulması gereken bir harcamanın gider yazılması ile amortisman karşılıklarının yanlış ayrılması belli başlı değerlendirme hatalarıdır. Değerleme hataları mahiyetleri gereği dönem sonucunu doğrudan etkiler.
Cari Dönem Vergi Hesaplama	<ul style="list-style-type: none">Kapanış İşlemleriDenetim Sonuçları	Finansal tablolarda bir takım hatalar yapılabilir. Kurulan sistem bütün hataları ortaya çıkarma konusunda yetersiz kalabilir. Örneğin kayıtlara yansımayan işlemleri muhasebe sistemi belirleyip önleyemez. Her şeye rağmen yapılmış olan hataları tespit edip, düzeltilmelerini sağlamak vergi yönetiminin başlıca amaçları arasında yer alır. Bu denetimle sağlanabilir.
Finansal Tablolar	<ul style="list-style-type: none">Vergi OranlarıTutarlılık	Vergi idaresi ile olan ilişkiler açısından örgütlenme yapısının yeterli olup-olmadığı, işlemlerin yeterli ölçüde kayıt altına alınıp-alınmadığı ve vergi yükünün araştırılması gerekmektedir. Benzer şekilde; vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi afları ve vergi uygulaması (muhasebecilik ve müşavirlik sistemi) da vergi yönetimi başlığı altında vergi uyumuna etki eden önemli konulardır.
Satınalma ve Elden Çıkarmalar	<ul style="list-style-type: none">Tekliflerin Hazırlanmasıİlişkili Kişilerle İlişkiler	İlişkili taraf ile yapılması durumunda bu işlemlerin açıklanması gerekir. Açıklanan işlemlerin niteliği önemlidir ve vergisel sonuç doğurur.

Vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin yoğun biçimde tartışıldığı bir ortamda, işletmelerin, nasıl vergilendirildiği, vergi muafiyetlerinden ve istisnalardan ne şekilde yararlanacağı önem kazanmaktadır. Öte yandan günümüzde kurumsal işletmeler vergi kanunlarına uyumu şirket değerini etkileyen bir faktör olarak görmeye başladılar. Aynı zamanda vergi bir sonuç olmaktan çok bir strateji olarak ele alınmaktadır. Vergisel konular daha çok finansal planlama açısından önem arz eder. Vergilemede önemli değişiklikler olduğunda, işletmelerin satışları ve üretimi üzerinde de etkiler yaratabileceğinden finansal planlamaların yeniden gözden geçirilmesi gerekecektir. İşletmeler, bu tür değişiklikleri ve mevcut vergi yüklerini dikkate alarak kurumsal bir vergi stratejisi belirlemeleri, her yılın sonunda kazanç-vergi hesaplamaları yapmak yerine, gelecek yılların faaliyetlerini ve üzerlerindeki vergi yükünü önceden hesaplayabilecekleri finansal raporlamaya yönelmeleri geleceğe yönelik planlamalarında yardımcı olacaktır.

IV. SONUÇ:

Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerle birlikte yakın gelecekte birçok işletme özellikle kamuya hesap vermeye zorunluluğu olan işletmeler, finansal tabloların raporlanmasında TMS/TFRS'nin uygulanması ile birlikte bağımsız denetimi de gündemlerine almak durumunda kalacaklardır. İşletme yönetimleri, finansal rapor kullanıcılarının ihtiyaçlarına daha uygun ve daha güncel bilgiler sunarak şeffaflığı artırıcı tablolar hazırlamaları gerekmektedir. Türk Ticaret Kanunu, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile getirilen bağımsız denetim, Sermaye Piyasası Kanunu düzenlemeleri ile TMS/TFRS'ler, yeni uygulamalar getirmektedir. Özellikle yeni muhasebe yaklaşımı Gelir Vergileri Standardında olduğu gibi, geçici farkların belirlenmesi ve geçici farkların vergi etkisinin doğru hesaplanmasının sağlanması ile işletmelerin geleceğe yönelik planlama yapmasına yardımcı olacaktır. Vergi yönetimi, finansal planlamanın içinde yer alan ve işletmenin satış, üretim yatırım vb. gibi planlamaları ile bütünlük arz eden ve yönetim içinde yer alan finansal raporlama ile yön verilen bir planlama çalışmasıdır. Bu çalışmalar işletmelerin hedef ve stratejileri ile uyumlu olmak zorundadır. Aynı zamanda uygulamada, bu bilgileri yorumlamak, işleyebilmek ve kullanabilmekte yarattığı sonuçlar itibarıyla önemle üzerinde durulması gereken bir husustur.

KAYNAKÇA

- 1- Akbulut, Akın, Karşılaştırmalı TMS-TFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- 2- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Gerçeğe Uygun Değer Ölçümüne İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 13) Hakkında Tebliğ,
- 3- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ
- 4- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ
- 5- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ,
- 6- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 40) Hakkında Tebliğ,
- 7- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Hakkında Tebliğ
- 8- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) Hakkında Tebliğ,
- 9- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9) Hakkında Tebliğ,
- 10- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ

- 11- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Karşılıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) Hakkında Tebliğ,
- 12- Prof Dr. Çelik, Orhan, Örnek Uygulamalarla Ertelenmiş Vergi ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş, Ankara, TURMOB.
- 13- Güredin Ersin, Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM' lere Yönelik İlkeler ve Teknikler,:Türkmen Kitapevi



BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.

Oğuzlar Mahallesi 1375 Sokak No: 4/4
06520 Balgat - Çankaya / ANKARA
Tel : 0 312 287 00 25 Faks : 0 312 287 00 52
E-posta : ph@phymm.com.tr

www.phymm.com.tr