

# TMS-12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE GEÇİCİ FARKLAR ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TEMPORARY DIFFERENCES, ACCORDING TO TAS-12  
INCOME TAXES STANDARD, AND THEIR TAXATION



Arzuhan AKTAŞ TOPÇU\*

## ÖZ

Vergi Usul Kanunu ile TMS-12 düzenlemelerinde yer alan farklılıklar nedeniyle verginin üzerinden hesaplandığı iki ayrı kâr kavramı ortaya çıkmaktadır. TMS-12 esas alınarak tespit edilmiş olan ticari kâr ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak tespit edilmiş olan mali kâr; farklı esaslara göre belirlendiğinden bunlar üzerinden hesaplanan vergi tutarları da farklı olabilmektedir. Bu standart, verginin ticari kâr üzerinden hesaplanmasını ve mali kâra göre hesaplanan vergi ile oluşan farkların ertelenmiş vergi varlık ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** TMS-12, Ertelenmiş Vergiler.

## ABSTRACT

There are two different concepts of profit occurring due to differences existing in regulations in Tax Procedure Law and TAS-12. There will be a difference between the business profit computed as per the rules in Tax Procedure Law, and the business profit computed as per the rules in TAS-12, just because they are both calculated by taking into account different principles and procedures. This standard enables the calculation of tax on business profit, and the accounting of differences that as arise between fiscal profit and business profit, as deferred tax asset or deferred tax liability.

**Keywords:** TAS-12, deferred taxes

---

\* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 27.12.2018 / M.K.T.: 21.02.2018

## 1- GİRİŞ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun, mali tabloların hazırlanmasında tek düzeliği sağlamak amacıyla yayınladığı UMS 12 standardı esas alınarak TMS-12 Gelir Vergileri Standardı düzenlenmiş ve ülkemizde 2006 yılında yürürlüğe girmiştir.

Vergi idareleri, muhasebe uygulamalarının vergi kurallarına göre gerçekleştirilmesini isterken işletmelerle ilgili olan yöneticiler, ortaklar, bankalar, çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler, sendikalar, araştırmacılar, kamuoyu finansal tabloları gerçeğe uygun olarak görmek istemektedirler. Standartların tüm ilgili kesimlerin çıkarlarını koruyan ticari kârı esas alması, devletin ise alacağı vergilerin belirlenmesinde mali kârı esas alması, mali kârın hesaplanmasında standartlardan ayrı vergi kuralları koyması nedeniyle TMS-12 Gelir Vergileri Standardı düzenlenmiştir.

TMS-12 Gelir Vergileri Standardı, gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemek amacıyla yayınlanmıştır. Bu standartta, muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasındaki ilişki anlatılmakta ve bu ilişkinin vergiler üzerindeki etkisinin ne şekilde ölçüleceği, bunun mali tablolara nasıl yansıtılacağı açıklanmaktadır.<sup>1</sup>

## 2- TMS 12'NİN AMACI ve KONUSU

Standartın temel amacı, gelirler üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesi ve ticari kâr ile mali kâr ya da varlık ve yükümlülüklerin defter değeri ile vergiye esas değeri arasında oluşan farklılıklardan doğan vergi avantajlarının veya dezavantajlarının etkisinin ticari bilançoya yansıtılmasıdır. Diğer bir ifadeyle TMS 12, ileride ortaya çıkması muhtemel vergi avantaj ya da dezavantajlarının etkisinin bugünden ticari bilançoya yansıtılmasını amaçlamaktadır. Bu hedefle birlikte sırf mevzuat farklılığının ortaya çıkardığı, kardaki dönemler arası dalgalanma da engellenmiş olmaktadır.<sup>2</sup>

Bu standart, gelir vergilerinin (*kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin*) muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir.(TMS 1) Buna göre, tek şahıs işletmeleri, şahıs şirketleri ve adi şirketler bu standardı uygulamayacaklardır. Çünkü, şahıs işletmelerinde gelirin şahsiliği prensibi geçerli olduğundan, ticari defterlerde ödenecek gelir vergisi ile ilgili bir kaydın yapılması mümkün değildir.<sup>3</sup>

## 3- TİCARİ KAR ile MALİ KÂR ARASINDA OLUŞAN FARKLAR

Türk Vergi Sistemi'nde muhasebe kârı ile vergi kârı arasında farklara neden olan birçok hüküm mevcuttur. Bu hükümlerden bazıları, geçici farka neden olurken, bazıları da sürekli farka sebep olmaktadır.<sup>4</sup> Sürekli farklar, ilgili vergi kanunları gereğince vergiye tabi olmayan gelirler ve kanunen kabul edilmeyen giderlerden kaynaklanırlar. Geçici farklar ise, muhasebenin ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkelerinden, vergi kanunlarının gelirin elde edilmesi ilkesinden kaynaklanır. Sürekli farklar için muhasebede vergi etkisi ile ilgili herhangi bir işlem yapılmazken, geçici farkların vergi üzerindeki

<sup>1</sup> E. Dinç, 2007, Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi28/edinc.pdf>. [Erişim Tarihi : Mart 2007]

<sup>2</sup> V.U. Sevinç, (2010). TMS 12 ve söz konusu standartın banka bilanço ve kar zarar tablosuna etkileri. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi SBE.

<sup>3</sup> E. Dinç, 2007, Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi28/edinc.pdf>. [Erişim Tarihi :Mart 2007]

<sup>4</sup> B. Sipahi,(2004). Muhasebe uyumlaştırma çabaları içerisinde ertelenmiş vergi. MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.(2), pp.113

etkilerinin mutlaka hesaplanıp mali tablolara yansıtılması ve buna göre dönem net kârının düzeltilmesi gerekir.<sup>5</sup>

### 3.1- Sürekli Farklar

Sürekli farklar, vergi yasalarına göre hiçbir zaman vergilendirilemeyecek veya vergiden düşülmeyecek olan gelir veya giderlerdir. Sürekli farklar hiçbir zaman ortadan kalkmayacağı için ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkmaz. Muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasında, zaman içinde hiçbir zaman indirilmeyecek gider ve vergi konusu olamayacak gelirler gibi farklar vardır. Her zaman var olmaya devam edecek bu tutarlara sürekli farklar denir.<sup>6</sup>

Yani sürekli farklar yalnızca ilgili dönemin vergilendirilebilir kârını etkilemek suretiyle ilgili dönemin vergi gideri tutarlarına etki ederler; gelecek dönemlerde bir vergi borcu ya da alacağı yaratmazlar. Bu sebeple muhasebeye, vergi giderinin ait olduğu dönemle ilişkilendirilmesi gibi bir yük getirmemektedir. Sürekli farklar ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde bir vergi yaratmazlar. Çünkü bu kalemler yasalar doğrultusunda, vergi hesaplanırken dikkate alınmazlar.<sup>7</sup>

### 3.2- Geçici Farklar

Geçici farklar, bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançodaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farkların büyük bir kısmı, gelir veya giderin bir dönemin muhasebe kârına dahil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi kârın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından kaynaklanır. (TMS 12 Prf. 17) bu nedenle bu tür farklılıkların büyük bir kısmı zamanlama farkından kaynaklanmaktadır. Örneğin, inşaat sözleşmelerinde, yapılan işin gelir ya da gider tutarı TMS 11 uyarınca güvenli ölçülebildiği sürece tamamlanma yüzdesine göre her raporlama döneminde belirlenirken, vergi uygulamasında yıllara yaygın inşaat onarım işi, Gelir Vergisi Kanunu 42-44.maddeleri uyarınca işin tamamlandığı yılın kazancı olarak dikkate alınmaktadır. Bu nedenle işin bittiği yıl hariç olmak üzere bu kapsamda gelir ya da maliyet olarak sonuç hesaplarına yansımış tutarların vergiye esas değerleri sıfır olacak, ancak sonraki dönemlerde (işin bittiği dönemde) işin sonuçlanması ile vergiye etkisi ortaya çıkacaktır.<sup>8</sup> Buna göre, ortaya çıkma zamanı ile vergi kanunlarınınca tanınma zamanı farklı olan gelir ve gider unsurları birkaç dönem boyunca muhasebe kârı ile mali kâr arasında fark yaratır. Ancak bu fark ilerleyen dönemlerde kendiliğinden sona ermiş olmaktadır.

Buna göre geçici farklar, bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Dolayısıyla geçici farklar iki çeşit farkı kapsamaktadır:

- Muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında gelir ve giderlerin tanınma dönemlerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklar( zamanlama farkları),

<sup>5</sup> E. Dinç, 2007, Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi28/edinc.pdf>. [Erişim Tarihi : Mart 2007]

<sup>6</sup> A. Akbulut, 2012. Karşılaştırmalı TMS/TFRS- vergi uygulamaları ve sonuçları. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

<sup>7</sup> B. Aslan,(2009). Türkiye muhasebe standartı-12 ve Türk vergi sistemine göre gelir vergileri ve ertelenmiş vergiler. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi SBE.

<sup>8</sup> A. Akbulut, 2012. Karşılaştırmalı TMS/TFRS- vergi uygulamaları ve sonuçları. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

- Muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında varlık ve kaynakların değerlendirme ölçülerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklar.

Geçici farkların tamamı ertelenmiş ya da avans olarak ödenmiş vergi etkisi yaratırlar. Buna göre geçici farklar ya vergiye tabi geçici fark olarak ya da indirilebilir geçici fark olarak ortaya çıkar. Bu şekilde ortaya konan geçici farkların vergileme ile ilişkisinin nasıl kurulacağı ise aşağıdaki şekildedir. (TMS 12 Prf. 5):

- Vergilendirilebilir geçici farklar, bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarları oluştururlar.
- İndirilebilir geçici farklar, bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Ortaya çıkan farkın vergiye tabi bir fark mı yoksa indirilebilir bir fark mı olduğu ilgili kıymetin vergiye esas değerine bakarak tespit etmemiz gerekmektedir.<sup>9</sup>

Ertelenmiş vergi varlığı ve vergi borcu doğuş nedenlerini ve hesaplanmasını aşağıdaki gibi belirlemek mümkündür.

Finansal Durum Tablosu Kalemi	Vergiye Esas Değer	Muhasebeleştirilmesi
Varlık	Defter değeri > Vergiye esas değer	Ertelenmiş vergi borcu
Varlık	Defter değeri < Vergiye esas değer	Ertelenmiş vergi varlığı
Borç	Defter değeri > Vergiye esas değer	Ertelenmiş vergi varlığı
Borç	Defter değeri < Vergiye esas değer	Ertelenmiş vergi borcu
Giderler	Defter değeri > Vergiye esas değer	Ertelenmiş vergi varlığı
Giderler	Defter değeri < Vergiye esas değer	Ertelenmiş vergi borcu
Gelirler	Defter değeri > Vergiye esas değer	Ertelenmiş vergi borcu
Gelirler	Defter değeri < Vergiye esas değer	Ertelenmiş vergi varlığı

Vergilenebilir Geçici Fark x Vergi Oranı=Ertelenen Vergi Borçları (EVB)

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı=Ertelenen Vergi Varlıkları (EVV)

### 3.2.1- Vergiye Tabi (Vergilendirilebilir) Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Borcu

Vergiye tabi geçici farklar aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farklar toplamıdır.<sup>10</sup> Bu farklar, gelecek dönemlerde ödenecek bir vergi farkı oluşması durumunda ortaya çıkmaktadır. Yani bu tür farklar gelecekte ödenecek bir ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturur.<sup>11</sup> Dolayısıyla ticari ve mali kâr arasında vergiye tabi geçici farklar ticari kârın mali kârdan fazla olması ve fazlalık kalemlerinin izleyen yıllarda mali kâr kapsamına dahil edilmesi neticesinde vergilendirilecek olması durumunda ortaya çıkar. İzleyen

<sup>9</sup> A. Akbulut, 2012. Karşılaştırmalı TMS/TFRS- vergi uygulamaları ve sonuçları. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

<sup>10</sup> N. Akdoğan, (2006). UMS-12 Gelir vergileri standart hükümlerine göre dönem karından indirilecek vergi giderinin hesaplanması ve ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.(17), pp.3

<sup>11</sup> B. Sipahi, (2004). Muhasebe uyumlaştırma çabaları içerisinde ertelenmiş vergi. MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. (2), pp.118

yıllarda vergiye tabi tutulacak olan geçici farklar cari dönemde ertelenmiş vergi borcu yaratır ve bu borç izleyen yıllarda vergilendirilmek suretiyle ortadan kaldırılır. Vergiye tabi geçici farkların ve buna bağlı olarak ertelenmiş vergi borcunun doğabilmesi için ticari kâra dahil edilen bazı gelirlerin mali kâra izleyen dönemlerde dahil edilmesi ve/veya mali kârdan indirilen bazı giderlerin ticari kârdan izleyen yıllarda indirilmesi gerekir.<sup>12</sup>

TMS 12'de belirtilen bazı istisnalar hariç, bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcunun hesaplanıp muhasebeleştirilmesi gerekir. Ertelenmiş vergi borcu, vergilendirilebilir geçici farklar doğrultusunda gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. İşletme varlığın kayıtlı değerini geri kazandığında, vergilendirilebilir geçici fark kapanacak ve işletmenin vergilendirilebilir kârı ortaya çıkacaktır.<sup>13</sup>

TMS 12 standardının 15.maddesi ile 23.maddesi arasında vergilendirilebilir geçici farka neden olan uygulamalar anlatılmaktadır. Aşağıda, bu uygulamalardan bazıları verilmiştir.

### 3.2.1.1- Faiz gelirleri

Muhasebe kurallarına göre tahakkuk eden faiz, ait olduğu dönemlere yazılmak zorundadır. Vergi kurallarına göre ise faiz ancak tahsil edildiğinde gelir olarak kabul edilmektedir. Bu durumda, tahsil edilmeyen ancak tahakkuk etmiş olan faiz gelirleri, bilançoda gelir tahakkukları adı altında gösterilir.<sup>14</sup> Tahsil edilemeyen ancak tahakkuk etmiş olan faiz gelirleri bilançoğa yansıtılır ancak defter değeri sıfır olur; çünkü bu gelirler nakit olarak tahsil edilmedikleri için vergiye tabi geliri etkilemez. Bu durumda ticari kâr ile mali kâr tahakkuk eden faiz geliri kadar farklılaşacak ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır. Daha sonra faizin tahsil edilmesiyle birlikte bu etki ortadan kalkacaktır. Örneğin; 30 Temmuz 2011 tarihinde alınan 3 yıl vadeli özel sektör tahvili için 1.500 TL faiz elde edileceği hesaplanmıştır. Faiz geliri henüz tahsil edilmediği için Gelir Tahakkukları Hesabı 1.500 TL borçlandırılır. Yılsonu itibari ile bu hesabın muhasebe değeri 1.500 TL gözükmektedir, vergi değeri sıfır lira olarak gözükmektedir. Aradaki fark  $(1.500-0) = 1.500$  TL vergilendirilebilir geçici farktır.

### 3.2.1.2- Eksik Amortisman Ayırma

Muhasebe kârının belirlenmesinde dikkate alınan amortisman ile vergiye tabi kârın tespitinde dikkate alınan amortisman, amortisman tabi varlığının maliyetinin belirlenmesi, ilk yıl amortisman tutarının belirlenmesi, yıllık amortisman tutarının belirlenmesi ve bu amortisman tabi varlığın satışı gibi konulardan dolayı aynı olmayabilir. Örneğin, 10.000 liraya satın alınmış olan duran varlığa muhasebe standartları gereğince yüzde 20 amortisman ayrılmıştır. Vergi kanunları ise amortisman oranını yüzde 25 olarak belirlemiş olsun. Bu durumda, duran varlığın net muhasebe değeri  $(10.000-2.000=)$  8.000 lira iken, net vergi değeri  $(10.000-2.500=)$  7.500 liradır. Duran varlığın muhasebe değeri, vergi değerinden yüksek olduğundan aradaki fark 500 lira vergilendirilebilir geçici fark olarak belirlenir.

<sup>12</sup> Ş. Demir, (2001). Uluslararası muhasebe standardı 12. Yaklaşım Dergisi.(104), pp.130-131

<sup>13</sup> N. Sağlam, S. Şemgel, B. Öztürk, 2007. Türkiye muhasebe standartları uygulaması. Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları.

<sup>14</sup> E. Dinç, 2007, Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi28/edinc.pdf>. [Erişim Tarihi :Mart 2007]

### 3.2.1.3- Geliştirme giderleri

Geliştirme giderleri, muhasebe kurallarına göre aktifleştirilip dönemler itibari ile amortismanına tabi tutulabilir. Vergi kurallarına göre ise, geliştirme giderleri ortaya çıktığında tamamı gider yazılabilir. Böyle durumda geçici fark ortaya çıkar.<sup>15</sup> Örneğin, 5.000.- TL ödenerek yapılan geliştirme faaliyetleri önce aktifleştirilmiş ve dönem sonunda yüzde 20 amortismanına tabi tutulmuştur. Vergiye tabi kar belirlenirken 5.000.- TL'nin tamamı gider olarak kabul edilmiştir. Bu durumda, net değerler dikkate alındığında muhasebe değeri (5.000-1.000)= 4.000.- TL iken, vergi değeri (5.000-5.000) = 0 TL çıkmaktadır. Muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark olan 4.000.- TL ise vergilendirilebilir geçici fark olur.<sup>16</sup>

### 3.2.1.4- Vadeli satışlar

TMS 18 "Hasılat" adlı muhasebe standardında, vadeli satışlarda, hesaplanan vade farkı faiz geliri olarak kabul edilmekte ve ertelenmiş gelirler adı altında ayrı bir alacak hesabı şeklinde gösterilmesi istenmektedir. Aynı standartta, tahsilat gerçekleştiğinde ertelenmiş gelirlerin kapatılıp faiz geliri olarak kaydedilmesi gerektiği belirtilmektedir. Vergi kuralları ise, satış gelirinin tahakkuk etmesi için teslimin gerçekleşmesinin yeterli olduğu kabul edilmektedir. Bu durumda ortaya geçici bir fark çıkar. Örneğin, peşin fiyatı 400 lira olan emtia aralık ayında vadeli olarak 600 liraya satılmıştır. Muhasebe standartlarına göre 200 liralık vade farkının gelecek yıla gelir kaydedilmesi gerekir. Bu durumda satışın muhasebe değeri 400 iken vergi değeri 600 olacaktır. Aradaki fark ise 200 lira vergilendirilebilir geçici farktır.<sup>17</sup>

### 3.2.2- İndirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Alacağı

Ertelenmiş vergi varlığı; indirilebilir geçici farklar, kullanılmayan mali zararlar, kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının, cari dönem mali kârından fazla olması nedeniyle cari dönem matrahından indirilemeyen ancak gelecek dönemlerde vergi matrahından indirim yapılabilecek kalemlere ait vergi tutarlarıdır.<sup>18</sup>

İndirilebilir geçici farklar, bir varlık veya yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali kârın (mali zararın) hesaplanmasında vergi matrahını azaltacak geçici farklardır. Diğer bir ifadeyle, indirilebilir geçici farklar aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır.<sup>19</sup>

Ticari ve mali kâr arasında indirilebilir geçici farklar mali kârın ticari kardan fazla olması ve fazlalık kalemlerinin izleyen yıllarda ticari kâr kapsamına dahil edilmesi neticesinde mali karın ticari kârden

<sup>15</sup> E. Dinç, 2007, Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi28/edinc.pdf>. [Erişim Tarihi :Mart 2007]

<sup>16</sup> A. Kavak, 2008, TMS 12 Gelir vergileri standardı uygulaması ve vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklılıkların analizi, <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=190> [Erişim Tarihi :Mart 2008]

<sup>17</sup> E. Dinç, 2007, Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi28/edinc.pdf>. [Erişim Tarihi :Mart 2007]

<sup>18</sup> N. Akdoğan, (2004). Uluslararası finansal raporlama standartlarının Türkiye muhasebe uygulamalarına getireceği değişiklikler ve vergi ilişkisi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.6, (3), pp.21-38.

<sup>19</sup> N. Akdoğan, (2006). UMS-12 Gelir vergileri standart hükümlerine göre dönem karından indirilecek vergi giderinin hesaplanması ve ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi.Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.(17), pp.3

az olması sonucunu doğurur. İzleyen yıllarda indirim tabi tutulacak olan geçici farklar cari dönemde ertelenmiş vergi alacağı yaratır ve bu alacak izleyen yıllarda indirim konusu yapılmak suretiyle ortadan kaldırılır. İndirilebilir geçici farkın ve buna bağlı olarak ertelenmiş vergi alacağının doğabilmesi için mali kâra dahil edilen bazı gelirlerin ticari kâra izleyen dönemlerde yansımaları ve/veya ticari kârdan indirilen bazı giderlerin mali kârdan izleyen yıllarda indirilmesi gerekir.<sup>20</sup>

Diğer bir deyişle, bu tip geçici farklar gelecek dönemlere ait mali kârda azalış yaratırlar. Farkları yaratan sebepler ortadan kalktığına indirilebilir geçici farklar vergi matrahından indirilerek kapatılır. Bir yükümlülüğün mali tablolarda izlenmesi, bunun kayıtlı değerinin gelecek dönemlerde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması suretiyle ifa edilmesini gerektirir. İşletmeden bu şekilde çıkan kaynakların tamamının veya bir bölümünün yükümlülüğün kayıtlara alındığı dönemden sonraki bir dönemin mali kârının saptanmasında indirim konusu yapılabildiği durumlarda yükümlülüğün kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark ortaya çıkar. Bunun sonucunda, yükümlülüğün gelecek dönemlerin mali kârının saptanmasında indirim konusu yapılabilmesinin imkân dahilinde olduğu dönemde geri kazanılabilecek vergilerle ilgili olarak cari dönemde bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur. Benzer şekilde, bir varlığın kayıtlı değeri, vergi değerinden daha düşükse, bu fark nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılabilecek vergiler kadar, ertelenmiş bir vergi varlığı mali tablolara alınır. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerin mali kârının saptanmasında, bu tutarların indirilmesi suretiyle kapatılır.<sup>21</sup>

TMS 12 standardının 24-36. maddelerinde indirilebilir geçici farka neden olan uygulamalar anlatılmaktadır. Aşağıda, indirilebilir geçici farka neden olabilecek bazı uygulamalar verilmiştir.

### 3.2.2.1- Şüpheli Ticari Alacaklar

Şüpheli duruma düşen alacaklar için karşılık ayrılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 323.maddesinde belirlenen şartların gerçekleşmesi gerekir. Söz konusu şartların gerçekleşmemesi halinde ayrılan karşılıklar mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. VUK'un 323.maddesine göre şüpheli alacaklar, "Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar ve yapılan protestoya rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır." Ayrıca teminata bağlanmış alacaklar şüpheli alacak sayılmazlar. Diğer yandan muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gereğince, bir alacağa karşılık ayrılması için dava ve icra aşamasına gelmesi beklenmeyebilir. İhtiyatlılık ilkesi gereğince, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması mümkündür. Muhasebe kuralları gereğince karşılık ayrılan alacak, mahkeme ya da icra safhasına gelmediği için vergi kuralları tarafından kabul edilmeyebilir. Bu durumda, envanter gününde, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark oluşur. Ancak alacakların dava veya icra safhasına gelmesi ile geçici fark ve yaratacağı ertelenmiş vergi varlığı da yok olacaktır.

Örneğin, vadesinde ödenmeyen 20.000 liralık alacak için 20.000 liralık karşılık ayrılmıştır. Ancak bu alacak için henüz dava ve icra aşamasına gelinmemiştir. Bu durumda, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 20.000 lira iken vergi değeri sıfırdır. Aradaki fark ise 20.000 lira indirilebilir geçici farkı tanımlar.

<sup>20</sup> Ş. Demir, (2001). İlas 12 (uluslararası muhasebe standardı 12). Yaklaşım Dergisi. (104), pp.130-131.

<sup>21</sup> B. Sipahi, (2004). Muhasebe uyumlaştırma çabaları içerisinde ertelenmiş vergi. MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. (2), pp.119

### 3.2.2.2- Stok Değer Düşüklüğü

VUK'un 274 ve 278.maddelerinde stok değer düşüklüklerine ilişkin karşılıkların ayrılması koşulları belirlenmiştir. VUK'un 274 No.lu maddesinde "Emtia, maliyet bedeliyle değerlenir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri yüzde 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir." düzenlemesi yapılmıştır. VUK'un 278 No.lu maddesinde ise, "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüüpü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir." hükmü getirilmiştir. Buna göre yangın, deprem, su basması vb. doğal afetler veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak vb. fizyolojik nedenler sonucu olarak stokların fiziki ve ekonomik değerinde önemli azalışlar ortaya çıkabilir. Bu mallara ilişkin olarak ortaya çıkan söz konusu değer düşüklüğü karşılık giderleri hesabı vasıtasıyla kayıtlara yansıtılır. Ancak değer düşüklüğü VUK'un 278.maddesi uyarınca (takdir komisyonu marifetiyle) tespit edilmişse kanunen kabul edilebilir gider olarak kabul edilir. Aksi halde söz konusu gider kanunen kabul edilmeyen giderdir.<sup>22</sup>

TMS-2 "Stoklar Standardı"na göre ise stoklar, maliyet ya da net gerçekleşebilir değerinden küçük olan ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer; tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyetleri ve tahmini satış giderleri düşüldükten sonra kalan değerdir. Net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden küçük olması halinde gider olarak kaydedilen tutar, belirli koşulların sağlanmadığı takdirde vergi matrahından düşülememektedir. Vergi matrahından düşülemeyen bu gider ise, indirilebilir geçici farka neden olmakta ve bu fark da ertelenmiş vergi varlığını doğurmaktadır.<sup>23</sup> Örneğin 120 lira maliyetli emtia, moda geçmesi nedeni ile piyasa değerinin 80 liraya düştüğü belirlenmiştir. Ancak, vergi kuralları gereğince takdir komisyonundan değer tespiti yapılmadığı için ayrılan karşılık vergi idaresince kabul edilmemektedir. Buna göre, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 40 lira iken, vergi değeri sıfırdır. Aradaki 40 liralık fark ise indirilebilir geçici farktır.<sup>24</sup>

### 3.2.2.3- Kıdem Tazminatları

TMS l'e (Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı) göre işverenler, bir tam yılı doldurmuş tüm işçiler için kıdem tazminatı ayırmak zorundadırlar. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi 3. bendinde, ayrılan kıdem tazminatlarının ödenmedikçe vergiden düşülemeyeceği belirtilmektedir. Bu durumda, muhasebe standartları gereğince kıdem tazminatı karşılığı ayrılrsa bile vergi kanunlarına göre ödeme gerçekleşmediği için gider olarak kabul edilmemektedir. Örneğin; çalışmaya devam eden bir işçi için 150 lira yıllık kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır. Ayrılan karşılığın muhasebe değeri 150 liradır. Ancak ödeme gerçekleşmediği için bu karşılığın vergi değeri sıfır olarak kabul edilir. Bu durumda aradaki 150 liralık fark indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır.<sup>25</sup>

<sup>22</sup> M. E. Akyol, M. Küçük, 2001. Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı veYorumlu Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar. Ankara:Yaklaşım Yayınları.

<sup>23</sup> B. Çakmakçı, (2009). TMS 12 Gelir vergileri standardına göre kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunuluşu. Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi SBE.

<sup>24</sup> E. Dinç, 2007, Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi28/edinc.pdf>. [Erişim Tarihi :Mart 2007]

<sup>25</sup> E. Dinç, 2007, Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi28/edinc.pdf>. [Erişim Tarihi :Mart 2007]



### 3.2.2.4- Geçmiş Yıl Zararları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9.maddesi ile 5 yıl içinde vergi kurallarına göre hesaplanmış kurum zararlarının vergi matrahından düşülebileceğini kabul etmiştir. Ancak, her yılın zararının ayrı ayrı raporlanması zorunluluğu getirilmiştir. Geçmiş yıl zararlarının indirilmeyip gelecek dönemlere devredilmesi durumunda muhasebe kârı ile vergi karı arasında geçici bir fark doğmaktadır. 5 yılı doldurduğu halde kardan mahsup edilemeyen geçmiş yıl zararları ise vergi kanunlarına göre bir daha vergi matrahından indirilememektedir. Bu durumda, 5 yıldan sonra indirilemeyen geçmiş yıl zararları sürekli farka sebep olduklarından bunların vergi etkisi yoktur.

### 3.2.2.5- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

Muhasebe ilkelerine göre işverence SGK'ya ödenecek sosyal güvenlik kesintilerinin ilgili aya kaydedilmesi için tahakkuk etmesi yeterlidir. Ancak 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88.maddesinde yer alan "Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz." şeklindeki hüküm uyarınca, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintileri gider olarak kabul edilmemektedir. Bu durumda, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerinin gider olarak kaydedilmesi durumunda, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında fark ortaya çıkar. Bu fark indirilebilir geçici fark olarak kabul edilir.

## 4- ERTELENEN VERGİLERİN RAPORLANMASI

Bilindiği üzere geçici farklar bir varlık veya borcun defter değeri esas alınarak belirlenir. (TMS 12 prf 55) Ertelenmiş vergi varlık ve borçları da geçici farklar esas alınarak hesaplanır. Ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır.<sup>26</sup>

Eğer farklı gelir seviyelerine farklı vergi oranları uygulanması söz konusu ise, geçici farkların tersine döneceği beklenen dönemlerin vergiye tabi kârına (mali zararına) ortalama vergi oranları uygulanarak ertelenmiş vergi borcu ve varlığı hesaplanır. (TMS 12 prf 49)

Standartta, ertelenmiş vergi yükümlülük ve varlıklarının cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilmesi gerektiği belirtilmiş, fakat işletmelerin hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapların bilançonun neresinde ve şekilde raporlanacağı konularına açıklık getirilmemiştir. Standartlarda daha ziyade finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken bilgiler üzerinde durulmuştur.<sup>27</sup>

Standarttaki genel eğilim paralelinde ülkemizde kullanılmakta olan Tekdüzen Hesap Planı'ndaki hesap grupları incelendiğinde, ertelenmiş vergi yükümlülük ve varlıkların raporlanması için en uygun hesap gruplarının 'dönem ayırıcı hesaplar' olarak da bilinen 18, 28, 38 ve 48 No.lu hesap grupları olduğu söylenebilir. Çünkü , ertelenen vergi varlıkları nitelikleri itibarıyla peşin ödenmiş giderlerden; ertelenen vergi yükümlülükleri ise peşin tahsil edilmiş gelirlerden farklıdır.<sup>28</sup>

<sup>26</sup> A. Akbulut, 2012. Karşılaştırmalı TMS/TFRS- vergi uygulamaları ve sonuçları. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

<sup>27</sup> R. Örten, H. Kaval, A. Karapınar, 2009.Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları.3.Baskı. Ankara:Gazi Kitabevi.

<sup>28</sup> R. Örten, H. Kaval, A. Karapınar, 2009.Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları.3.Baskı. Ankara:Gazi Kitabevi.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 70.maddesine göre; “eğer kuruluş dönen ve duran varlıklarını kısa ve uzun vadeli borçlarını bilançoda ayrı sınıflandırıyorsa, ertelenmiş vergi varlıklarını (borçlarını) dönen varlıklar (kısa vadeli borçlar) olarak sınıflamayacaktır.” Dolayısıyla ertelenmiş vergi varlıkları bilançonun aktifinde duran varlıklar içinde, ertelenmiş vergi borçları da uzun vadeli yükümlülükler içinde gösterilmesi gerekmektedir.<sup>29</sup> Diğer yandan bir işlemin veya diğer olayın dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından muhasebeleştirilmesi, ilgili işlem veya diğer olayın muhasebeleştirilmesi ile tutarlı olmalıdır. (TMS 12 prf 57) Bu nedenle örneğin varlığın defter değerinde meydana gelen değişiklikler kâr zarar ile ilişkilendiriliyorsa ertelenmiş vergi varlık ya da borçları da gelir tablosu ile ilişkilendirilir.<sup>30</sup>

Kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi de aynı dönemde veya farklı dönemlerde kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilir. (TMS 12 prf. 61 A) Bu nedenle, aynı veya farklı dönemlerde muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi:

- Söz konusu kalemler kapsamlı gelir tablosunda sunuluyorsa, diğer kapsamlı gelirden vergilendirilir.
- Söz konusu kalemler bilançoda özkaynaklar içinde muhasebeleştirilirse, doğrudan öz kaynaklarda muhasebeleştirilir.

Diğer taraftan; TMS 12'nin 71-76.maddeleri ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi yükümlülüğünün bazı koşulların dışında mahsup edilerek gösterileceğini belirtmektedir. Bu varlık ve yükümlülükler aynı vergi etkisine karşı olmak, birbirinin yerine ödenebilme olanağı olduğu sürece birbirleriyle mahsup edilerek gösterileceklerdir.

Bu vergi etkilerinin Kâr/Zararda muhasebeleştirileceği hesap ise 691 Dönem Kârı vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hesabıdır. Ancak bu hesabı standarttaki niteliğine uygun şekilde Vergi Gideri / Gelir şeklinde kullanmak yararlı olacaktır.

#### **Konuya ilişkin muhasebe örnekleri:**

**Örnek 1:** Ertelenmiş vergilerin hesaplandığı ve mali tablolara yansıtıldığı durum ile hesaplanmadığı duruma ilişkin kısa bir örneğe aşağıda yer verilmiştir.

Şirket tarafından 2014, 2015 ve 2016 yıllarında eşit tutarlı olarak tahakkuk ettirilen sosyal güvenlik kesintileri toplamı 180.000 TL'dir. Şirket bu tutarları gider olarak kaydederek ilgili dönem ticari kârlarının tespitinde dikkate almıştır. Ancak şirket tahakkuk eden söz konusu tutarların tamamını 2016 yılında ödemiştir. Şirketin her üç döneme ilişkin ticari kârı (söz konusu ödemelere ait giderler hariç) ayrı ayrı olmak üzere 1.020.000 TL'dir. Ertelenmiş vergilerin hesaplanıp muhasebeleştirilmediği durumda dönem net kârlarına ilişkin dalgalanma aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

<sup>29</sup> R. Örtten, H. Kaval, A. Karapınar, 2009.Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları.3.Baskı. Ankara:Gazi Kitabevi.

<sup>30</sup> A. Akbulut, 2012. Karşılaştırmalı TMS/TFRS- vergi uygulamaları ve sonuçları. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

	Açıklama	1. Dönem	2. Dönem	3. Dönem
Muhasebeleştirilmemişse	Yapılan Sosyal Güvenlik Kesintileri 1	180.000	180.000	180.000
	Ödeme Yapılan Sosyal Güvenlik Kesintileri 2	0	0	540.000
	Sosyal Güvenlik Kesintileri Hariç Dönem Kârı 3	1.020.000	1.020.000	1.020.000
	Ticari Kâr 4 (3-1)	840.000	840.000	840.000
	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 5	180.000	180.000	0
	Mali Kâr 6 (3-2)	1.020.000	1.020.000	480.000
	Ödenecek Vergi 7 (6*0,2)	204.000	204.000	96.000
	Dönem Net Kârı 8 (4-7)	<b>636.000</b>	<b>636.000</b>	<b>744.000</b>

Yukarıdaki örneğin ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesi durumunda dönem net kârının tespiti aşağıdaki gibi olacaktır.

	Açıklama	1. Dönem	2. Dönem	3. Dönem
Muhasebeleştirilmemişse	Yapılan Sosyal Güvenlik Kesintileri Giderleri 1	180.000	180.000	180.000
	Ödeme Yapılan Sosyal Güvenlik Kesintileri 2	0	0	540.000
	Sosyal Güvenlik Kesintileri Hariç Dönem Kârı 3	1.020.000	1.020.000	1.020.000
	Ertelenmiş Vergi Varlığı Geliri/Gideri 4 (1.dönem (180*0,2)); (2.dönem (180*0,2)) ve (3. Dönem (180*2*0,2))	36.000	36.000	-72.000
	Ticari Kâr 5 (3-1+4)	876.000	876.000	768.000
	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 6	180.000	180.000	0
	Mali Kâr 7 (3-2)	1.020.000	1.020.000	480.000
	Ödenecek Vergi 8 (7*0,2)	204.000	204.000	96.000
	Dönem Net Kârı 9 (5-8)	<b>672.000</b>	<b>672.000</b>	<b>672.000</b>

Yukarıdaki tabloda hesaplanmış olan Ertelenmiş Vergilerin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

#### Örnek 1

283.Ertelenmiş Vergi Varlığı	36.000	
691 Dön. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.		36.000
691.10 Ertelenmiş Vergi Geliri Etkisi		
<i>1.ve 2.dönem için yapılan kayıt</i>		

Daha önceki dönemlerde bilançoda yer alan ertelenmiş vergi varlığı, 3.dönemde ticari kâr ile mali kâr arasında farklılık kalmadığından ertelenmiş vergi varlığının bilançodan çıkarılması gerekmektedir.

### Örnek 1

691 Dön. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	72.000	
691.20 Ertelenmiş Vergi Gideri		
283.Ertelenmiş Vergi Varlığı		72.000
<i>3.dönem için yapılan kayıt</i>		

**Örnek 2:** A İşletmesi 8 Şubat 2016 tarihinde 420.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal amortisman yöntemini kullanmıştır. İşletmeye göre makinenin tahmini ömrü 5 yıldır. Vergi kurallarına göre ise söz konusu makinenin tahmini ömrü 10 yıldır. Vergi oranı yüzde 20 olarak varsayılmıştır.

**Örnek 3:** A İşletmesi 8 Şubat 2016 tarihinde 420.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal amortisman yöntemini kullanmıştır. İşletmeye göre makinenin tahmini ömrü 10 yıldır. Vergi kurallarına göre ise söz konusu makinenin tahmini ömrü 5 yıldır. Vergi oranı yüzde 20 olarak varsayılmıştır.

Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünün hesaplanması:

Örnek 2-Makinenin Bedeli (1)		420.000,00	
Vergi Kurallarına Göre		Muhasebe Kurallarına Göre	
Yıllık Amortisman Gideri (2)(1*0,1)	42.000,00	Yıllık Amortisman Gideri (3)(1*0,2)	84.000,00
Vergi Öncesi Kâr (4) (1-2)	378.000,00	Vergi Öncesi Kâr (5) (1-3)	336.000,00
Vergi Tutarı (6)(4*0,2)	75.600,00	Vergi Tutarı (7)(5*0,2)	67.200,00
Vergi Sonrası Kâr (8)(4-6)	302.400,00	Vergi Sonrası Kâr (9)(5-7)	268.800,00
Ertelenmiş Vergi Varlığı (10)[(3-2)*0,2]	8.400,00		
Örnek 3-Makinenin Bedeli (1)		420.000,00	
Vergi Kurallarına Göre		Muhasebe Kurallarına Göre	
Yıllık Amortisman Gideri (2)(1*0,2)	84.000,00	Yıllık Amortisman Gideri (3)(1*0,1)	42.000,00
Vergi Öncesi Kâr (4) (1-2)	336.000,00	Vergi Öncesi Kâr (5) (1-3)	378.000,00
Vergi Tutarı (6)(4*0,2)	67.200,00	Vergi Tutarı (7)(5*0,2)	75.600,00
Vergi Sonrası Kâr (8)(4-6)	268.800,00	Vergi Sonrası Kâr (9)(5-7)	302.400,00
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (10)[(2-3)*0,2]	8.400,00		

Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi:

### Örnek 2

31/12/2016		
283.Ertelenmiş Vergi Varlığı	8.400	
691 Dön. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	67.200	
370 Dön. Kârı Vergi ve Yas. Yük. Karş.		75.600
<i>Ertelenmiş Vergi Varlığının Muhasebeleştirilmesi</i>		

### Örnek 3

31/12/2016	
691 Dön. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	75.600
370 Dön. Kârı Vergi ve Yas. Yük. Karş.	67.200
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	8.400
<i>Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi</i>	
/	

**Örnek 4:** A işletmesinin dönem sonu itibarıyla yasal vergi karşılığı (kapanan dönemin ticari kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi) 40.700 TL ve indirilebilir geçici farklar toplamı 165.000 TL, vergilendirilebilir geçici farklar toplamı ise 93.500 TL'dir. Ertelenmiş vergi tutarı ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir. (Vergi oranı %20 olarak dikkate alınmıştır.)

Açıklama	Tutar
İndirilebilir Geçici Farklar (1)	165.000,00
Vergilendirilebilir Geçici Farklar (2)	93.500,00
İndirilebilir Geçici Farklar (3)=(1-2)	71.500,00
Ertelenmiş Vergi Varlığı (4)=(3* Vergi Oranı 0,20)	14.300,00
/	
283.Ertelenmiş Vergi Varlığı	14.300
691 Dön. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	40.700
691.00 Yasal Vergi Yük. Karşılığı	
370 Dön. Kârı Vergi ve Yas. Yük. Karş.	40.700
691 Dön. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	14.300
691.10 Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	
/	

**Örnek 5:** A işletmesinin dönem kârı 132.000 TL, önceki dönemden devreden ertelenmiş vergi varlığı tutarı 14.300 TL'dir. Cari dönem için hesaplanan vergi karşılığı 44.000 TL'dir. İndirilebilir Geçici Farklar 77.000 TL, Vergilendirilebilir Geçici Farklar 121.000 TL'dir. (Vergi oranı %20 olarak dikkate alınmıştır.)

Açıklama	Tutar
İndirilebilir Geçici Farklar (1)	77.000,00
Vergilendirilebilir Geçici Farklar (2)	121.000,00
Vergilendirilebilir Geçici Farklar (3)=(2-1)	44.000,00
Ertelenmiş Vergi Borcu (4)=(3* Vergi Oranı 0,20)	8.800,00

### Örnek 5

691 Dön. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	44.000	
691.00 Yasal Vergi Yük. Karşılığı		
370 Dön. Kârı Vergi ve Yas. Yük. Karş.		44.000
691 Dön. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	23.100	
691.20 Ertelenmiş Vergi Gideri		
283 Ertelenmiş Vergi Varlığı		14.300
483 Ertelenmiş Vergi Borcu		8.800
690 Dön. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	132.000	
691 Dön. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.		67.100
691.00 Yasal Vergi Yük. Karşılığı	44.000	
691.20 Ertelenmiş Vergi Gideri	23.100	
692 Dönem Net Kârı Veya Zararı		64.900

### 5- SONUÇ

TMS 12 standard5 ülkemizde 28.03.2006 tarihinde 26122 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanıp yürürlüğe girmiştir. Buna göre, ülkemizde, finansal tablolarda, cari dönemin vergi yükümlülüğü yanında geçici farkların oluşturduğu vergi etkisi de gösterilecektir.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ticari kâr ile mali kâr arasında oluşan farklılıkların dönemsel olarak bilançoda ve gelir tablosunda gösterilmesini amaçlamaktadır. Ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılıklardan doğan vergi avantaj ve dezavantajlarının etkisinin ticari bilançoya yansıtılması, kâr rakamının mevzuatlar arası farklılık yüzünden dalgalanmasını engellemektedir. Bu şekilde cari dönem ödenmesi gereken vergi sabit kalırken dönem net kârının ve dolayısıyla ortaklara dağıtılacak kârın belirlenmesinde şeffaf ve güvenilir finansal tablo sunumu gerçekleşmiş olmaktadır.

### KAYNAKÇA

- AKBULUT, A. 2012. Karşılaştırmalı TMS/TFRS- vergi uygulamaları ve sonuçları. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- AKDOĞAN, N. (2006). UMS-12 Gelir vergileri standart hükümlerine göre dönem karından indirilecek vergi giderinin hesaplanması ve ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.(17).
- AKDOĞAN, N. (2004). Uluslararası finansal raporlama standartlarının Türkiye muhasebe uygulamalarına getireceği değişiklikler ve vergi ilişkisi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.6.
- AKYOL, M.E., KÜÇÜK M. 2001. Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı veYorumlu Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar. Ankara:Yaklaşım Yayınları.
- ASLAN, B. (2009). Türkiye muhasebe standartı-12 ve Türk vergi sistemine göre gelir vergileri ve ertelenmiş vergiler. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi SBE.

- ÇAKMAKÇI, B. (2009). TMS 12 Gelir vergileri standardına göre kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunuluşu. Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi SBE.
- DEMİR, Ş. (2001). Uluslararası muhasebe standardı 12. Yaklaşım Dergisi.(104).
- DİNÇ, E. 2007, Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi28/edinc.pdf>. [Erişimi Tarihi :Mart 2007]
- KAVAK, A. 2008, TMS 12 Gelir vergileri standardı uygulaması ve vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklılıkların analizi, <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=190> Erişim Tarihi: Mart 2008
- SAĞLAM, N., ŞEMGEL S., ÖZTÜRK B. 2007.Türkiye muhasebe standartları uygulaması. Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları.
- SEVİNÇ, V .U. (2010). TMS 12 ve söz konusu standartın banka bilanço ve kar zarar tablosuna etkileri. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi SBE.
- SİPAHİ, B. (2004). Muhasebe uyumlaştırma çabaları içerisinde ertelenmiş vergi. MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.
- ÖRTEN, R., KAVAL H., KARAPINAR A. 2009.Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları.3.Baskı. Ankara:Gazi Kitabevi.
- TMS 12-Gelir Vergileri.