

Ahmet GÖKGÖZ^(*)

TMS-12: GELİR VERGİSİ STANDARDINA GÖRE MUHASEBE UYGULAMALARI

Okan GELMEDİ^(**)

ÖZET

Bu çalışmanın amacı Türkiye'deki vergi uygulamalarına, TMS 12 ile ne gibi yenilikler getirildiğinin daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunmaktır. Bu çerçevede öncelikle yürürlükte bulunan uygulamalar ve muhasebe kayıtları hatırlatılmış, daha sonra TMS 12'ye göre vergilemeye ilişkin yenilikler örneklerle anlatılmış ve en son yeni düzenlemenin getirecekleri konusunda bizim düşüncelerimizi içeren bir analiz yapılarak çalışma sonlandırılmıştır.

ABSTRACT:

This study aims to contribute to understand better what kind of innovations TM 12 will bring to the implementation of taxation. Begin with the regulations about taxation and accounting

records is reminded, then the implementation of amortisation is explained according to TMS 12, Finally, the study ends with an analysis that consists our opinions.

1- GİRİŞ

Küreselleşme olgusu ile birlikte ticaretin artması, şirketlerin ticari hayatta gittikçe daha fazla rol oynaması, bu şirketlerde direkt iş yapmayarak faaliyetlerinden kar veya zarara katılımı sağlayan payların halka satılması, şirket birleşmeleri, menkul kıymet borsaları, küreselleşme, uluslar arası sermaye dolaşımın muhasebenin önemini göstermiş, karar alma aşamasında yol gösterici olarak benimsenmiş ve buna paralel olarak sorumlulukları artmış, tüm ilgi gruplarına objektif, yeterli ve doğru bilgi sunma gerekliliği gittikçe artmıştır. Ekonomik faaliyetlerde bulunan bir işletmenin faaliyet sonuçlarıyla ilgilenen kesimlerin içerisinde devletin de olması ve devletin faaliyet sonuçlarından beklentileri vergi dolayısıyla farklılaşması muhasebe işlemlerinin ekonomik ve

^(*) Öğretim Görevlisi, Yalova Üniversitesi Yalova Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü

^(**) PTT Genel Müdürlüğü Müfettişi (E.Vergi Denetmeni)

hukuki yönleri ile ayrı ayrı ele alınması gereğini ortaya koymuştur. Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planına uygun yapılan muhasebe işlemlerinde ticari esaslara uygun olarak kayıtlamalar yapılırken, dönem sonunda hesaplanan kurumlar vergisi vergi hukukunun gereğine uygun olarak bulunmakta ve mali tablolarda yer almaktadır. Bu durum önce özün önceliği kavramına aykırı olduğu gibi mali tabloların gerçeği tam ve doğru bir biçimde yansıtmasını da engellemektedir.

Bu noktada ülkeler ortak bir muhasebe dili geliştirmek amacıyla yapılacak kayıt ve raporlara ilişkin yapılan yakınsama çalışmalarında alınan kararları standart adı altında yayınlamış ve uygulamaya sokmuştur. Türkiye’de de bu standartların ülkemize uyarlanması görevi 16/01/2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazetede (1 sıra no.lu tebliğ) yayımlanan Kavramsal Çerçeve hükümleri gereğince Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna verilmiştir. Kurul uluslar arası standartlar üzerinde yaptığı çalışmalar sonucunda oluşturduğu metni Türkiye Muhasebe Standartları (Bundan sonra çalışmada TMS kısaltması yapılarak ifade edilecektir) adıyla yayımlanmaya başlamıştır.

Bu standartlardan 12’ncisi yani Gelir Vergisi standardı, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesine yöneliktir. İşletmeler için dönem sonlarında elde edilmiş karın ne şekilde ve hangi düzenlemeler dikkate alınarak hesaplanacağı, buna bağlı olarak bu kara isabet eden verginin hesaplanması ve ödenme biçimi hem işletmenin varlığını sürdürmesi hem de ilgi gruplarının işletme hakkında yeterli ve doğru bilgiye sahip olmaları açısından önemlidir. Bu nedenle TMS-12 getirdiği yenilikler, uygulanma biçimi ve amacı itibarıyla işletmeler için hem daha gerçekçi bir finansal sunumu getirme potansiyeli ve hem de Vergi Kanunları ve Muhasebe ilke ve kuralları arasındaki ilişkiyi düzenlemesi bakımından önemlidir.

2- MUHASEBE-VERGİ İLİŞKİLERİ

Bazen muhasebe otoritesi ile vergi otoritesinin koyduğu kurallar birbirleriyle çelişebilir. Genel olarak muhasebe otoritesi, işletmenin gerçek durumunu ortaya koymak amacıyla muhasebe kurallarının uygulanmasını istemektedir. Vergi otoritesi ise, vergi mükelleflerinin vergi istismarlarını önlemek, vergi alacağını teminat altına almak, bölgesel kalkınma farklarını ortadan kaldırmak veya bazı sektörleri desteklemek gibi amaçlarla (Özkan, 2009:98) vergi istisna ve indirimleri uygular, bazı giderleri (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler) kabul etmez veya kabul etme zamanını farklı döneme bırakır, işletmenin varlık ve kaynakları için muhasebe otoritesinin öngördüğü değerlendirme ölçütleri dışında değerlendirme ölçütleri kabul eder. Başka bir açıdan, vergi otoritesinin muhasebe uygulamalarını kendi kontrolü altında tutma ve muhasebe uygulamalarının vergi kurallarına göre düzenlenmesini istemesi (Dinç, 20007:22) iki otoritenin bazı konularda çelişmesine neden olmaktadır.

Muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasındaki bu çelişkileri nasıl düzeltileceği konusunda her ülke bazı düzenlemeler yapmıştır. Ancak genel kabul, tüm ülkelerin (ortak bir kurallar bütününe) uyması gerektiği düşüncesidir. Bu nedenle, uluslar arası muhasebe standardı olarak UMS 12 Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı yayımlanmıştır. Türkiye’de ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından uluslar arası muhasebe standartları paralelinde gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemek amacıyla TMS-12 Gelir Vergileri Standardı ilk olarak 28/03/2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede (2 sıra no.lu tebliğ) yayımlanmış ve daha sonra da çeşitli tarihlerde yayımlanan tebliğler yoluyla güncellenmiştir. Bu çalışmada TMS-12 Gelir Vergileri Standardı’nın ge-

tirdiği yenilikler ve muhasebeleştirilmelerinin nasıl yapılacağı üzerinde durulacaktır.

3- TMS-12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI

Bu standardın amacı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Bilindiği gibi, kurum kazancı ticari kar esas alınarak belirlenir. Ticari kârdan kurum kazancına (mali kar) geçiş bir örnek üzerinde şöyle hesaplanır;

Ticari Kar	500 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (+)	100 TL
İndirim ve İstisnalar (-)	(20) TL
Mali Kar	580 TL

Ülkemizdeki genel uygulama(da) vergi hesaplanırken mali kar dikkate alınmaktadır. Fakat, standartlar ülkemizdeki uygulamanın aksine verginin hesaplanmasında ticari kârı esas almaktadır.

3.1- Vergilendirmede Ticari/Mali Kârın

Dikkate Alınmasının Ortaya Çıkardığı Farklar

Vergilendirme açısından ticari veya mali kârın dikkate alınması bazı farklara neden olmaktadır. Bu farklar TMS-12'de sürekli farklar ve geçici farklar olarak ele alınmıştır.

3.1.1- Sürekli Farklar

Muhasebe kârı (ticari kâr) ile mali kârın farklılaşmasına vergi mevzuatının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler neden oluyorsa, bu farklara "sürekli farklar" denir (Bayazitli vd., 2006:148). Örneğin, ödenmeyen SGK primleri işletme varlıklarını azaltan ve işletmeden kaynak çıkışına neden olan unsur oldukları için muhasebe ilkeleri bakımından gider kabul edilirken, vergi mevzuatı açısından hiçbir zaman gider kabul edilmezler. Aynı şekilde serbest bölge kazançları, işletme varlıklarını artırdığı ve işletmeye kay-

nak girişi sağladığı için muhasebe ilkeleri bakımından gelir olarak kabul edilmesine rağmen; vergi mevzuatı, söz konusu temettü gelirlerini hiçbir zaman gelir olarak dikkate almamaktadır. Dolayısıyla muhasebe kârı ile mali kâr arasında oluşan bu fark, dönemini vergisini etkilemekle birlikte, hiçbir zaman kapanmadığı için gelecek dönemin vergisini etkilemez ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcu oluşmaz (Epstein ve Mirza, 2006:528 aktaran Özkan, 2009:98).

Muhasebe kârı ile mali kâr arasındaki sürekli farklar, yürürlükteki yasal düzenlemeler neticesinde ortaya çıktığından, ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir (Sevinç, 2003:62).

Sürekli farklara neden olan giderler (Örten vd., 2009:161);

-Vergi cezaları ve zamları,

-Trafik cezaları ve zamları,

-6183 sayılı Kanun'a uygun şekilde ödenen ceza ve tazminatlar,

-Binek otolarına ait motorlu taşıtlar vergisi,

-Ödenmeyen SGK primleri,

-Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar.

Sürekli farklara neden olan gelirler (Örten vd., 2009:161);

-İştirakler temettü gelirleri,

-Yurt dışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet karşılıkları,

-Uluslar arası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin istisnalar,

-Serbest bölge kazançları,

-Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları kazançları.

3.1.2- Geçici Farklar

Vergi düzenlemeleri ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne göre bazı gelir ve giderler oluştuğu dönemde değil de farklı dönemlerde tanınarak finansal tablolarda yer almaktadır. Bu

farklar ise sonraki finansal raporlama dönemlerinde ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle ertelenmiş vergiyi doğuran bu farklar geçici veya zamanlama farkları adını almaktadır (Tekşen, 2010:300). Geçici farklar, vergi mevzuatının bilanço kalemleri için muhasebe ilkelerinden farklı değerlendirme ölçüsü benimsemesinden (değerleme farkları) ve/veya gelir ve giderleri farklı dönemlerde tanınmasından (zamanlama farkları) kaynaklanır (Gücenme ve Poroy, 2007:4). TMS-12, muhasebe ve vergi karının farklı çıkmasına neden olan geçici farkları “vergilendirilebilir geçici farklar” ve “indirilebilir geçici farklar” olarak ikiye ayırmaktadır.

Standardın gelir ve gider açısından ülkemiz muhasebe ve vergi uygulamalarına getirdiği farklılık; gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi borcunun (yükümlülüğünün), gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi alacağının (varlığının) kayıtlara alınması ve finansal tablolarda gösterilmesidir (Örten vd., 2009:156).

i. Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahına dahil edilecek olan geçici farklardır. Başka bir deyişle, farkları yaratan nedenler ortadan kalktığı dönemde/dönemlerde vergi matrahında artışa neden olacak tutarlardır (Örten vd., 2009:157).

Örnek: İşletmenin elinde alış fiyatı 3.000 TL olan bir hisse senedi bulunmaktadır. Hisse senedinin dönem sonundaki gerçeğe uygun değeri 3.500 TL’dir. Bilindiği üzere hisse senetleri vergi kanunlarına göre alış değeri ile, Muhasebe kuraları açısından ise gerçeğe uygun değer ile (varsa borsa rayici ile) değerlendirilir. Muhasebe kuralına göre buradaki (3.500 – 3.000) 500 TL hisse sene-

di değer artışı, hem dönemin bilançosunun aktifinde ilgili varlık hesabında yer alacak, hem de gelir tablosunda ticari kârın hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Standart, verginin hesaplanmasında ticari kârı dikkate almaktadır. Vergi kanunları ise mali kârı dikkate almaktadır. Dolayısıyla vergi kanunları, ticari kâr içinde olan 500 TL’lik hisse senedi değer artışını vergi hesaplamadan önce düşmektedir. Çünkü, vergi kanunları açısından hisse senetleri alış değeri ile değerlendirilir. Bu nedenle, hisse senetleri değer artışları dönemin ticari kârında olmasına rağmen vergiye esas kârda yer almamaktadır. Sonuç olarak, hisse senedi değer artışları, tahsil edilinceye kadar ticari kâr ile mali kâr arasında vergilendirilebilir bir geçici farka neden olmuştur. Bu farkın vergi etkisi bilançoda uzun vadeli bir yabancı kaynak olarak ertelenen vergi yükümlülükleri olarak raporlanacaktır. Bu farkın vergisi bu dönem ödenmemiştir ama gelecek dönemlerde (hisse senedinin satıldığı zaman) ödenecektir. Burada bir vergi yükümlülüğünün ertelenmesi söz konusudur.

Vergilendirilebilecek geçici farklara örnek olarak şunlar verilebilir (Örten vd., 2009:162; Dinç, 2007:32-33);

- Hisse senetleri değer artış kazançları,
- Verilen çekler reeskont gelirleri,
- Vadesiz borçlar reeskont gelirleri,
- Vergi yasalarına göre maliyet bedelinin üzerinde bir değerle değerlendirilen varlıklar (devlet tahvili, hazine bonoları hariç)
- Varlık değer artış kazançları (gelecek dönemlerde vergilendirilecek),
- Geliştirme giderleri,
- Yenileme fonu.

Bu gelirler vergi yasalarına göre hesaba girdiklerinde aktiflerde artışa, pasiflerde azalışa neden olurlar. Vergi matrahlarından indirildikleri zaman “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” ne neden

olurlar. (Ertelenmiş vergi yükümlülüğü kavramı ileriki kısımlarda izah edilecektir)

Standarda göre, vergilendirilebilir geçici farklar bilanço kalemleri için de hesaplanır. Şöyle ki;

ii. İndirilebilir Geçici Farklar

Durum	Farkın Niteliği	Sonuç
Aktif Hesaplarda		
Muhasebe Değeri > Vergi Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Pasif Hesaplarda		
Muhasebe Değeri < Vergi Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır. Başka bir ifadeyle, farkları yaratan nedenler ortadan kalktığı dönemde/dönemlerde vergi matrahında azalışa neden olacak tutarlardır (Örten vd., 2009:157).

Örnek: İşletme, çalışanları için 2.000 TL kıdem tazminatı ayırmıştır. Muhasebe standartlarına göre işverenler, bir tam yılı doldurmuş tüm işçileri için kıdem tazminatı ayırmak zorundadır. Fakat gelir vergisi kanununa göre, ayrılan kıdem tazminatları ödenmedikçe vergi matrahından düşülemez. Bu nedenle, muhasebe standartları gereğince 2.000 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılrsa bile vergi kanunlarına göre ödeme gerçekleşmediği için gider olarak kabul edilmeyecektir. Yani ayrılan karşılığın muhasebe değeri 2.000 TL, vergi değeri sıfırdır. Ancak ayrılan bu 2.000 TL'lik kıdem tazminatı karşılığı ileriki dönemlerde ödeneceği için ileride vergiden düşülebilecektir. 2.000 TL'lik fark, indirilebilecek geçici bir farka neden olmuştur. Burada bir vergi varlığının ertelenmesi söz konusudur.

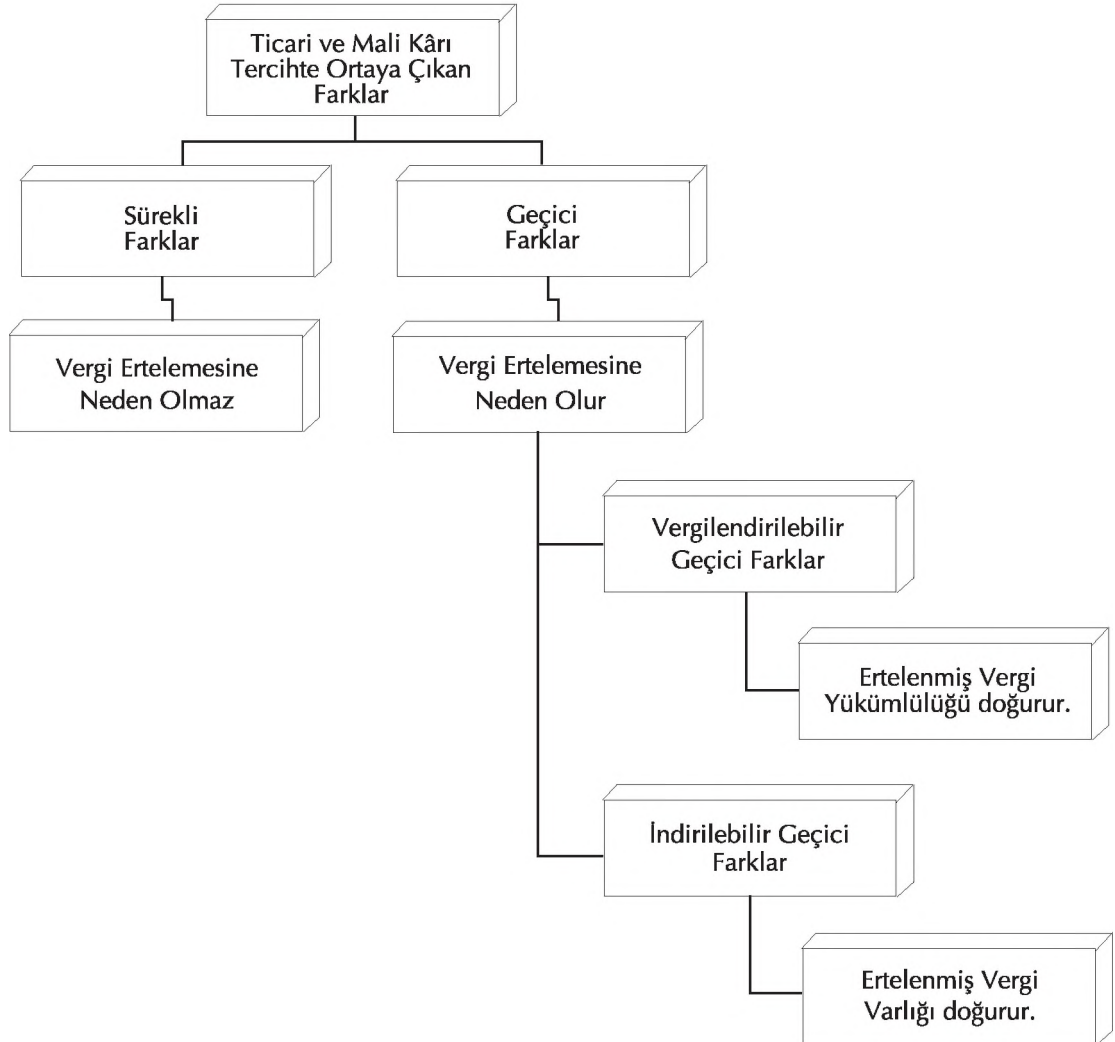
İndirilebilecek geçici farklara örnek olarak şunlar verilebilir (Örten vd., 2009:161);

- Kıdem Tazminatı Karşılığı Giderleri,
- Diğer Borç ve Gider Karşılığı Giderleri,
- Alınan Çekler Reeskont Giderleri,
- Vadesiz Alacak Reeskont Giderleri,
- Fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri,
- Alış bedelinin altında bir değerle değerlenmiş hisse senetleri nedeniyle gider yazılan tutarlar,
- Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılık giderleri.

Bu gelirler vergi yasalarına göre hesaba girdiklerinde aktiflerde azalışa, pasiflerde artışa neden olurlar. Bu giderler vergi hesaplanırken matraha eklendikleri için vergisi peşin ödenmiştir. Vergi matrahlarına eklendikleri zaman "ertelenmiş vergi varlığı" na neden olurlar.

Standarda göre, indirilebilir geçici farklar bilanço kalemleri için de hesaplanır. Şöyle ki;

Durum	Farkın Niteliği	Sonuç
Aktif Hesaplarda		
Muhasebe Değeri < Vergi Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Pasif Hesaplarda		
Muhasebe Değeri > Vergi Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı



3.2- Geçici Farkların Bilanço ve Gelir

Tablosuna Etkileri

Geçici farkların bilanço ve gelir tablosuna olan etkilerine değinmeden önce ertelenmiş vergi yükümlülüğü, ertelenmiş vergi varlığı, vergi gideri ve vergi gelir kavramlarını açıklamada fayda vardır.

3.2.1- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (Borcu)

Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergisi tutarlarını ifade eder. Başka bir deyişle, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamına ilave edilecek tutarlardır (Örten vd., 2009:157).

Örnek: İşletme elindeki demirbaşını yenilemek amacıyla 3.000 TL'ye satmış ve bu satıştan 1.000 TL kar elde etmiştir. VUK'a göre yenileme amaçlı satılan duran varlıklardan elde edilen kârlar, üç yıl süreyle vergilendirilmez ve bu süre içinde bu kârlar yenilenen duran varlık için ayrılan amortisman payları ile yok edilebilir. Üç yıl içinde yok edilemeyen yenileme fonları üçüncü yıl sonunda tekrar gelir olarak yazılıp vergilendirilmesi gerekir. Burada duran varlığın satışından elde edilen 1.000 TL'lik satış gelirinin yenileme fonuna yazılması suretiyle sonraki dönemleri devredilmesi vergilendirilebilir geçici bir farkın doğmasına neden olmuştur. Elde edilen bu kârın vergisi bu yıl ödenmez, (duran varlığın yenilenmesi halinde) ileriki dönemlerde ödenir. Yani ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) söz konusudur.

3.2.2- Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacağı)

İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları gibi nedenlerle gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder. Başka bir deyişle, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamından indirilecek tutarlardır (Örten vd., 2009:157).

Örnek: İşletme vadesi geçmesine rağmen tahsil edemediği 500 TL'lik alacağını şüpheli alacak olarak değerlendirip, muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereği 500 TL karşılık ayırmıştır. Ancak alacağın dava ve icra aşaması başlamamıştır. Muhasebe kurallarına göre bir alacak için dava ve icra aşaması başlamadan şüpheli alacak olarak değerlendirilip karşılık ayrılabilir. Ancak vergi kanunları açısından karşılık ayrılabilmesi için alacağın dava ve icra safhasının başlaması gerekmektedir. Bunun sonucunda ayrılan bu 500 TL'lik karşılığın muhasebe değeri 500 TL iken, vergi değeri sıfırdır. Yani bu gideri vergi kanunları kabul etmemektedir. Bu durum 500 TL indirilebilir geçici bir farka neden olmuştur. 500 TL'lik bir gider olmasına rağmen vergi matrahından düşülememektedir. Ancak ileriki dönemlerde bu karşılık ayırma şartları yerine getirildiğinde vergiden düşülebilir. Burada ertelenmiş vergi varlığı söz konusudur.

3.2.3- Vergi Gideri

Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde cari dönemin vergi gideri ile ertelenmiş vergi giderlerini ifade eder. Ertelenmiş vergi gideri; dönemde meydana gelen vergilendirilebilir geçici farkların vergi etkisi ile dönemde ortadan kalkan geçici farkların vergi etkisinden doğar (Örten vd., 2009:158). Başka bir deyişle vergi gideri, sürekli farkın etkisi giderildikten sonra muhasebe kârına vergi oranı uygulanarak hesaplanır ve gelir tablosunda bir gider olarak raporlanır (Civan, 2008:10).

3.2.4- Vergi Geliri

Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde cari dönemin vergi geliri ile ertelenmiş vergi gelirlerini ifade eder. Ertelenmiş vergi geliri; dönemde meydana gelen indirilebilir geçici farkların vergi etkisi ile dönemde ortadan kalkan vergilendirilebilir geçici farkların vergi etkisinden doğar (Örten vd., 2009:158).

Geçici Farklar	Vergilendirilebilir Geçici Farklar	Bilanço Etkisi	Ertelenmiş Vergi Borcu
		Gelir Tablosuna Etkisi	Vergi Gideri ve Vergi Geliri
	İndirilebilir Geçici Farklar	Bilanço Etkisi	Ertelenmiş Vergi Varlığı
		Gelir Tablosuna Etkisi	Vergi Gideri ve Vergi Geliri

Standartta göre geçici farkların vergi etkisi, ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak gelir tablosunda; ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülükleri olarak da bilanço da raporlanır (Güçenme ve Poroy, 2007:5).

3.3- Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri ve Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Standartta, ertelenmiş vergi yükümlülük ve varlıklarının cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilmesi gerektiği belirtilmesine rağmen, işletmelerin hangi hesapları kullanacakları konusunda bilgi verilmemiştir. Standarttaki genel durum paralelinde ve ülkemizde kullanılan Tekdüzen Hesap Planındaki hesap grupları incelendiğinde, ertelenmiş vergi alacakları ve borçları için en uygun hesap grubunun ne olacağı konusunda, Örtten ve Arkadaşları (2009), Ayanoğlu (2002), Akdoğan (2006) ve Dinç (2007)'in yaptığı çalışmalarda, en uygun hesap gruplarının “dönem ayırıcı hesaplar” olarak bilinen 18, 28, 38 ve 48 nolu hesaplar olduğu söylenebilir. Çünkü, nitelikleri itibariyle ertelenen vergi yükümlülükleri peşin tahsil edilmiş gelirlerden, ertelenen vergi varlıkları ise peşin ödenmiş giderlerden farklı değildir. Bu durumda kullanılabilecek hesaplar şunlardır;

284. Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı

484. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı

Aynı çalışmalarda açıklandığı üzere, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin gelir tablosu ile ilişkilendirilmesinde, en uygun hesap grubunun 69 nolu hesap grubu içindeki 691 nolu hesap olduğunu belirtmişlerdir. Tekdüzen hesap planında 691 nolu hesap Dönem Kârı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hesabıdır. Ancak bu hesap Örtten ve Arkadaşları (2009)'nın belirttiği gibi standarttaki niteliğine uygun şekilde 691. Vergi Gideri / Geliri Hesabı şeklinde kullanmak yararlı olacaktır (Örtten vd., 2009:164). Bu düşüncenin doğru olduğu kanısındayız. Diğer ayrıntılar ise bu hesabında altında alt hesaplar açılarak izlenebilir (Örtten vd., 2009:165):

691. VERGİ GİDER/GELİRİ HESABI

691.10 Hesaplanan Kurumlar Vergisi (+)

691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığından (+)

691.12 Ertelenmiş Vergi Varlığı İptali (-)

691.13 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünden (-)

691.14 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü İptali (+)

691.15 Vergi Oranı Değişim Etkisi (+ -)

3.3.1- Vergilendirilebilir Geçici Farklar İle İlgili (Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü) Muhasebeleştirme Örnekleri

Örnek: 01.08.2010 tarihinde kısa vadeli amaçlarla 5.000 TL'lik hisse senedi alınmıştır. Bu hisse senetlerinin 31.12.2010 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 6.000 TL'dir.

31.12.2010	
110. HİSSE SENETLERİ HESABI	1.000
648.BORSA DEĞER ARTIŞ KURLARI HESABI	1.000
31.12.2010	
960. MATRAHTAN İNDİRİMLER	1.000
960.MATRAHTAN İND. ALACAKLI HESABI	1.000
31.12.2010	
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ HESABI	200
484.ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HS.	200
/	

Hisse senetleri vergi kanunlarına göre alış değeri, muhasebe standartlarına göre ise gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Yani vergi kanunları dönem sonunda vergi hesaplanırken 1.000 TL'lik hisse senedi değer artışını dikkate almaz. Bu durumda hisse senetlerinin vergi değeri 5.000 TL, muhasebe değeri ise 6.000 TL'dir. Hisse senetlerinin vergi değeri, muhasebe değerinin altında olmaktadır. Bu ise ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ortaya çıkarmaktadır. Muhasebe standartlarına göre 1.000 TL kar elde edilmiştir. Ancak vergi mevzuatı bu kârı tanımadığı için vergisini istememektedir. $1.000 \text{ TL} \times \%20 = 200 \text{ TL}$ vergi yükümlülüğü ertelenecek demektir.

Örnek: ABC A.Ş. aktifinde kayıtlı 300.000 TL değerindeki binasını 31.12.2010 tarihinde yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. Binanın değerinde 10.000 TL değer artışı tespit etmiştir.

31.12.2010	
252. BİNALAR HESABI	10.000
522. MDV YENİDEN DEĞ. ARTIŞ FONU HS.	10.000
31.12.2010	
526. ERTELENMİŞ VERGİ FONU HS.	2.000
484.ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HS.	2.000
/	

Muhasebe standartları bazı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinden ortaya çıkan değer artış veya azalışlarını gelir-gider tablosunda gösterilmesi yerine bilançoda, özkaynakların içinde gösterilmesini benimsemiştir. Bu özellikli durumlardan birisi olan duran varlıkların değer artışları da bilanço da özkaynakların içinde gösterilir. Değer artışlarının özkaynaklarda gösterilmesi doğal olarak vergiyi etkilemeyecektir. Bu değer artışı ancak duran varlık satıldığında ortaya çıkacaktır ve vergi söz konusu olacaktır. Yani vergi yükümlülüğü duran varlığı satılana kadar ertelenmiş olacaktır. Burada $10.000 \times \%20 = 2.000 \text{ TL'lik}$ vergi yükümlülüğü ertelenmiştir.

3.3.2- İndirilebilir Geçici Farklar İle İlgili (Ertelenmiş Vergi Varlığı) Muhasebeleştirme Örnekleri

Örnek: İşletme dönemi içinde kısa vadeli amaçlarla 8.000 TL'lik hisse senedi almıştır. Bu hisse senetlerinin 31.12.2010 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 6.000 TL'dir.

31.12.2010	
658.BORSA DEĞER AZALIŞ ZARAR.	2.000
110. HİSSE SENETLERİ HS	2.000
31.12.2010	
970.KANUNEN KAB.EDİLMYEN.GİD.	2.000
971.KAN.KAB.ED.GİD. ALACAKLI HESABI	2.000
31.12.2010	
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	400
691. VERGİ GİD./GELİR.HS	400
/	

Hisse senetleri vergi kanunlarına göre alış değeri, muhasebe standartlarına göre ise gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Yani vergi kanunları dönem sonunda vergi hesaplanırken 2.000 TL'lik hisse senedi değer azalışını dikkate almaz. Bu durumda hisse senetlerinin vergi değeri 8.000 TL, muhasebe değeri ise 6.000 TL'dir. Hisse senetlerinin vergi değeri, muhasebe değerinden daha fazla olmaktadır. Bu ise ertelenmiş vergi varlığını ortaya çıkarmaktadır. Muhasebe standartlarına göre 2.000 TL zarar edilmiştir. Ancak vergi mevzuatı bu zararı tanımadığı için 2.000 TL'nin %20'si olan 400 TL daha fazla vergi almaktadır. Hisse senetleri satıldığı zaman bu zarar ortaya çıkacağından matrahtan indirilecektir. Yani ertelenmiş vergi varlığı söz konusudur.

Örnek: 31.12.2010 tarihinde vadesi geçen senetsiz alacaklar şüpheli alacak olarak değerlendirilmiş ve alacakların tamamı için 3.000 TL karşılık ayrılmıştır. Ancak alacaklar için dava ve icra aşaması başlamamıştır.

31.12.2010	128.ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	3.000
120. ALICILAR HESABI		3.000
31.12.2010	654. KARŞILIK GİDERLERİ HESABI	3.000
129.ŞÜP.TİC.ALAC.KARŞ.		3.000
31.12.2010	970.KANUNEN KAB.EDİLMYEN GİD.	3.000
971.KAN.KAB.ED.GİD.		
ALACAKLI HESABI		3.000
31.12.2010	284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	600
691. VERGİ GİD./GEL.HS		600
/		

İşletmeler vadesi geçen alacaklarını şüpheli alacak olarak değerlendirip muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereği karşılık ayırabilirler. Ancak vergi kanunlarına göre karşılık ayrılabilmesi için

alacağın dava ve icra aşamasının başlaması gerekmektedir. Bu örnekte işletme dava ve icra safhası başlamayan bir alacak için karşılık ayırmıştır. Ancak vergi kanunları bu karşılık giderini kabul etmemektedir. Bu durumda muhasebe değeri 3.000 TL, vergi değeri ise sıfır olmaktadır. Sonuç olarak $3.000 \times \%20 = 600$ TL ertelenmiş vergi varlığı söz konusu olmaktadır.

4- SONUÇ

TMS-12, ülkemizde vergi otoritesinin ve kanunlarının muhasebe otorite ve kurallarına olan zımni /açık üstünlüğünü azaltması ve muhasebenin uygulama ve raporlamasına ilişkin kural ve ilkeleri yine muhasebe otoritesinin belirlemeye başlaması açısından sevindiricidir.

TMS-12'deki düzenlemeler sayesinde işletmelerin cari durumları ile ilgili finansal raporlarını daha gerçekçi bir şekilde düzenlemesi sağlanabilecektir. Çünkü gelecekte vergilendirilebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi borcu veya gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi alacağı kayıtlara alınacak ve finansal tablolarla gösterilecektir. Gelir vergileri (Kurumlar vergisi) dönemin bir gideri olarak kabul edildiğinde bu verginin mali kar üzerinden değil ticari kar üzerinden hesaplanması gerekir. Mevcut uygulamada tüm gelir ve giderler ticari karı bulmaya yönelik olarak kaydedilirken; vergi gideri ticari kardan mali kara geçtikten sonra mali kar üzerinden hesaplanıp kaydedilmektedir. Bu durum özün önceliği ilkesine aykırıdır. TMS-12 ile birlikte sadece mali tablolarda yer alan kurumlar vergisi o dönemin bir gideri olarak ve ticari esaslara uygun bir biçimde hesaplanmış ve gerçeği doğru bir biçimde yansıtmış olacaktır.

Bu sayede; Muhasebe bilgilerinin düzenlenip sunulmasında tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla gerçeğe uygun, tarafsız ve

dürüst davranılması gereğini ifade eden Sosyal Sorumluluk ilkesi ile mali tabloların yeterli, açık ve anlaşılır olması gereğini ifade eden Tam Açıklama ilkeleri uygulama alanı bulmuş olacaktır.

Ertelenmiş vergi borcunun veya alacağının dönem içerisinde kayıtlara alınması Sosyal Sorumluluk, mali tabloların yeterli ve açık olması da Tam Açıklama ilkelerinde vücut bulmaktadır.

Bu haliyle yapılacak uygulamalar işletmenin finansal riskinin her yatırımcı tarafından daha doğru algılanmasına da vesile olacaktır. Çünkü geleceğe ilişkin bir gelirin veya giderin varlığını bilmek yatırımcıya söz konusu gelir ve giderin de finansal kararlarda dikkate alınması gerekliliğini getirir. Bu gelir veya giderleri hesaba katan yatırımcı da daha doğru kararlar verebilecektir.

Finansal raporun işletmenin durumunu tam olarak yansıtması sayesinde finansal raporun sunumundan sonra raporla ilgili olarak yapılması gereken açıklamalar azalacak, dürüst resim ilkesi daha net bir şekilde uygulanabilecek ve işletme de kendi geleceği hakkında daha gerçekçi ve kesin değerlendirmeler yapabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan (2006), "UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Denetime Bakış, 5(17).
- Ayanoğlu, Yıldız (2002), "12 Nolu Uluslar arası Muhasebe Standardı (Kurumlar Vergisinin Muhasebesi) ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 4(2).
- Beyazıtlı, Ercan; Çelik, Orhan; Üstündağ, Saim (2006), "Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış", Tesmer Yayınları No:67. Ankara.
- Civan, Mehmet (2008), "TMS-12 Gelir Vergileri Standardı Uygulama Rehberi", Tesmer Ya-

yınları, No:82, Ankara.

- Dinç, Engin (2007), "Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Ocak-Haziran 2007.
- Epstein, Barry J. And Abbas Ali Mirza (2006), "Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards", John Wiley&Sons Inc.
- Gücenme, Ümit ve Poroy, Aylin (2007), "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri", Muhasebe ve Denetime Bakış, 6(21).
- Örtten, Remzi; Kaval, Hasan; Karapınar, Aydın (2009), "Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları", Gazi Kitabevi 3. Baskı. Ankara.
- Özkan, Azzem (2009), "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Ocak-Haziran 2009.
- Tekşen, Ömer (2010), "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, C.15, S.2. Isparta.
- Sevinç, F. (2003), "12 Numaralı Uluslar arası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması", Uzmanlık Yeterlilik Tezi, TC Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara.