

# ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMININ BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ VE MUHASEBELEŞTİRME ESASLARI

ANALYSING DEFERRED TAX CONCEPT FOR LARGE AND MEDIUM SIZE ENTERPRISES WITHIN FINANCIAL REPORTING STANDARD END RECOGNITION CRITERIA



Kayahan TÜM\*

## ÖZ

Bu çalışma, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardında yer alan düzenlemeler çerçevesinde Ertelenmiş Vergi Kavramının incelenmesini ve muhasebeleştirme esaslarıyla ilgili temel noktaların anlaşılmasını amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda çalışmada öncelikle ertelenmiş vergi kavramı ile ilişkili teorik bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra ise örnek bir işletmenin vergi kanunları ve tek düzen hesap planı gözetilerek hazırlanmış olduğu finansal tabloları ile dönem sonu envanter bilgileri temel alınarak; ertelenmiş vergilerin kaynakları, hesaplanma usulü ve muhasebeleştirme işlemleri gösterilerek konu somutlaştırılmaya çalışmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, Vergi, Ertelenmiş Vergi

**JEL Sınıflandırma Kodları:** M40, M41, M42.

## ABSTRACT

This study aims to analyse deferred tax concept within regulations of financial reporting standard for large and medium size enterprises and clarify the basic of recognition criteria. In accordance with this purpose, theoretical information is given about deferred tax in the study at first. Considering tax laws and uniform chart of accounts of sample enterprise, then, the issue is aimed to objectify expressing sources of tax deferred tax, method of calculation and accounting processes.

**Keywords:** Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises, tax, deferred tax concept

**JEL Classification Codes:** M40, M41, M42

\* Doç. Dr., Hatay Mustafa Kemal Üni., İİBF, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Ana Bilim Dalı, kayahantum@mku.edu.tr, ORC-ID: 0000-0001-7716-3965

Tüm, K. (Eylül 2021). Ertelenmiş Vergi Kavramının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Çerçevesinde İncelenmesi ve Muhasebeleştirme Esasları, *Vergi Raporu*, 264, (120-133).

**Makale Türü:** Derleme Makalesi

M.G.T.: 27.04.2021 / M.K.T.: 25.08.2021

## GİRİŞ

Bilindiği üzere vergi mevzuatı gözetilerek hesaplanan kâr tutarı (Mali Kâr) ile Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve muhasebe standartları çerçevesinde hesaplanan kâr tutarı (Ticari Kâr) birbiriyle her zaman örtüşmemektedir. Vergi mevzuatının varlık ve borçların değerlemesi konusunda TTK ve muhasebe standartlarından farklı değerlendirme ölçütleri benimsemesi söz konusu farkın oluşmasında temel etkenlerden bir tanesidir. Bir iktisadi varlığın Vergi Usul Kanun'u (VUK) hükümlerine göre bulunan değeri alt sınır özelliği taşımakta iken; aynı varlığın TTK hükümlerine göre bulunan değeri üst sınır niteliğindedir.<sup>1</sup> Dolayısıyla bu durum varlık ve yükümlüğün bilançoda kayıtlı muhasebe değeri ile vergiye esas değerini farklılaştırmakta ve doğrudan ticari ve mali kâr tutarlarını etkilemektedir.

Yine vergi mevzuatı çerçevesinde gelirin gerçekleşme ve giderin doğuş zamanı ile vergiye tabi olma ve matrahtan indirim konusu yapabilmeye zamanı birbirinden farklılaşabilmektedir.<sup>2</sup> TTK ve muhasebe standartlarına göre bir muhasebe döneminde ortaya çıkan tüm gelir ve giderler dönem kârının tespitinde dikkate alınırken; vergi mevzuatı bazı giderlerin vergi matrahından indirilmesine izin vermemekte veya söz konusu giderlerin tanınma zamanını sonraki dönem veya dönemlere bırakabilmektedir. Benzer şekilde, vergi yasaları bazı gelirleri vergiden istisna tutmak suretiyle mali kârın tespitinde indirim konu-

su yapabilmektedir.<sup>3</sup>

Yukarıda ifade edilmeye çalışan bu faktörler nedeniyle mali kâr tutarı ile ticari/muhasebe kâr tutarı farklılaşmakta ve ertelenmiş vergi kavramı ortaya çıkmaktadır. Konuyla ilgili Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) "*Gelir Üzerinden Alınan Vergiler*" başlıklı 23 No'lu bölümünde düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışma, BOBİ FRS ve literatürde yapılan diğer çalışmalar gözetilerek ertelenmiş vergi kavramının incelenmesini ve muhasebeleştirme esaslarıyla ilgili temel noktaların anlaşılmasını amaçlamaktadır.

## 1- ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI VE ÖNEMİ

İşletmeler faaliyet dönemi sonunda ödemek zorunda oldukları kurumlar vergisi tutarını mali kâr üzerinden hesaplamaktadır. Mali kâr, ticari kârdan hareketle hesaplanmakta ve bu hesaplama işlemi sırasında ticari kâr tutarı ile mali kâr tutarının farklılaşmasına neden olan ve gelecek dönemlerde hiçbir şekilde ortadan kalkmayan sürekli farklar dikkate alınmaktadır. Ancak meydana geldikleri dönemden sonraki dönemlerin vergi tutarını etkileyen ve muhasebenin dönemsellik ilkesinden sapmaya yol açan geçici farklar ise dikkate alınmamaktadır.<sup>4, 5, 6</sup> Dönemsellik ilkesinden sapmalara yol açan bu geçici farkların etkisini finansal tablolarda telafi etmek amacıyla ertelenmiş vergi kavramı kullanılmaktadır.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> Sebahattin GEZER. "Ticari Kârdan Mali Kâra ve Vergi Matrahına Geçiş Kuralları." Vergi Raporu Dergisi. Sayı 131. 2012. s.55

<sup>2</sup> Yıldız ÖZERHAN ve Banu SULTANOĞLU. "Uygulamalı Bobi Finansal Raporlama Standardı." Gazi Kitabevi. Ankara 2018. s.342

<sup>3</sup> Azzem ÖZKAN. "TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları". Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:32.2009. s.98

<sup>4</sup> Ömer TEKŞEN. "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi." Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı.15. 2010.s.297

<sup>5</sup> Handan Sümer GÖĞÜŞ. "Ertelemiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi". Mali Çözüm Dergisi. Sayı.101. 2010.s.14

<sup>6</sup> Engin DİNÇ. "Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi" Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:28.2007.s.21

<sup>7</sup> Numan Emre ERGİN ve Yıldız AYANOĞLU. "Ertelemiş Vergilerin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Oran Analizi Yöntemi Kullanılarak İncelenmesi." Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Sayı.3.2016.s.576

Ertelenmiş vergi, BOBİ FRS'nin 23.12'inci paragrafında *"Varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödemesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergilerdir"*<sup>8</sup> şeklinde tanımlanmıştır. Ertelenmiş vergi farklarının, gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergi olması nedeniyle dönemler arası vergi kaymaları olarak da ifade edilebilmek mümkündür.<sup>9</sup>

BOBİ FRS'ye göre *büyük işletmeler dönem sonlarında hazırlayacakları münferit ve konsolide finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarları sunmak zorunda iken, diğer işletmeler (orta boy) finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarını raporlama zorunlulukları bulunmamaktadır*.<sup>10</sup> Bu bakımdan büyük boy işletmeler dönem içerisinde gerçekleştirdiği işlemlerin vergi etkilerini izlemek zorundadırlar.

Ertelenmiş vergi uygulamalarının hesaplanması ve finansal tablolarda raporlanması finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararlar açısından önem arz etmektedir. Ertelenmiş vergilerin finansal durum tablosunda duran varlık ve uzun vadeli yabancı kaynak olarak (ertelenmiş vergi varlığı-Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü), gelir tablosunda ise vergi geliri/ gideri olarak raporlanması söz konusu kalemlerin yapılacak analizlerde dikkate alınmasını gerektirmektedir.<sup>11</sup> Ergin ve Ayanoğlu'nun yapmış oldukları çalışmada ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğünün

hesaplandığı durumlarda işletmenin mali yapı ve kârlılık oranlarının hesaplama yapılamayan duruma göre değiştiğini vurgulamışlardır. Yazarlar, özellikle ertelenmiş vergi varlığının hesaplanmaması durumunda işletmenin söz konusu oranlarında hesaplama yapılmayan duruma göre iyileşme olduğunu tespit etmişleridir.<sup>12</sup> Yine ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğünün raporlanması gelecek dönemlerde işletmenin nakit giriş ve çıkışının analiz edilmesi açısından da faydalı bilgiler sunmaktadır. İşletmenin ertelenmiş vergi varlığı tutarını raporlaması, gelecek dönemlerde kâr edebilmesi durumunda, ertelenmiş vergi varlığı tutarı kadar dolaylı bir nakit girişi sağlayacağı, ertelenmiş vergi yükümlülüğü raporlanması durumunda ise ileriki dönemlerde vergiden dolayı işletmeden nakit çıkışı ihtimalinin olabileceği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla finansal bilgi kullanıcıları finansal tabloların analiz sürecinde ertelenmiş vergi kalemlerini ve bunlara ilişkin dipnot açıklamalarını dikkate alması gerekmektedir.<sup>13</sup>

### 1.1- BOBİ FRS'ye Göre Ertelenmiş Verginin Kaynakları

BOBİ FRS'ye göre ertelenmiş vergiler; *"finansal durum tablosu unsurlarının muhasebe değerleri ile vergiye esas değerleri arasındaki farklardan, henüz indirilmemiş geçmiş yıllar zararlarından ve henüz kullanılmamış vergi indirimlerinin ileriye taşınması nedeniyle ortaya çıkmaktadır*".<sup>14</sup>

Yukarıdaki ifadeden anlaşılabacağı üzere erte-

<sup>8</sup> Kamu Gözetimi Kurumu. "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı."2017. ([https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi\\_frs.PDF](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF)). Erişim Tarihi:04 Mart 2021

<sup>9</sup> Numan Emre ERGİN ve Yıldız AYANOĞLU. a.g.m.s.577

<sup>10</sup> Kamu Gözetimi Kurumu .a.g.e. Erişim Tarihi:04 Mart 2021

<sup>11</sup> Numan Emre ERGİN ve Yıldız AYANOĞLU. a.g.m.s.578

<sup>12</sup> Numan Emre ERGİN ve Yıldız AYANOĞLU. "Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablo Kullanıcıları Açısından Önemi." Gazi İktisat ve İşletme Dergisi. Sayı.1.2015.s.78

<sup>13</sup> Volkan DEMİR. "Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilgi Değeri-Türkiye'de Anlatılması ve Anlaşılmasındaki Zorluk ve Nedenleri." Vergi Sorunları Dergisi. Sayı.290.2012.s.80

<sup>14</sup> Kamu Gözetimi Kurumu. a.g.e. Erişim Tarihi:04.03.2021

lenmiş verginin ortaya çıkma nedenlerinden biri zamanlama farkıdır. Zamanlama farkları, gelir ve giderlerin vergi mevzuatı çerçevesinde gelir tablosuna ya da öz kaynaklara yansıtıldığı dönem ile BOBİ FRS'ye göre gelir tablosuna veya öz kaynaklara yansıtılan dönemin farklı olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>15</sup>

Örneğin A işletmesinin portföyünde alış bedeli 1.000.000 TL olan ve fiyat değişimlerinden yararlanmak amacıyla satın aldığı B şirketine ait hisse senetleri olduğunu ve söz konusu hisse senetlerinin 31.12.2019 tarihinde borsa değerinin 1.500.000 TL'ye çıktığını varsayalım. BOBİ FRS'ye göre hisse senetleri dönem sonunda gerçeğe uygun değeri ile ölçülür ve 500.000 TL'lik değer artışının dönem kârına eklenmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarına göre ise hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilmekte ve dönem sonunda meydana gelen değer artış kazançları kayıtlara alınmamaktadır. Dolayısıyla 2019 yılı dönem vergisinin hesaplanmasında hisse senetlerinin alış bedeli esas alınmakta ve dönem sonunda ticari kârdan 500.000 TL'lik değer artış kazancı düşülmek suretiyle vergi hesaplanmaktadır. Söz konusu hisse senetlerinin 2020 yılında bilançodaki kayıtlı değeri ile satılması durumunda ise 2020 yılı için kâr doğmayacak ancak 2019 yılında vergi matrahından düşülen 500.000 TL'lik değer artışı 2020 yılının vergi matrahına eklenecektir. Bu şekilde 2019 yılının ticari kârından ödenmeyen vergi, 2020 yılında ödenmiş olacaktır.<sup>16</sup>

Öte yandan BOBİ FRS'nin 23.13. paragrafı ertelenmiş vergiler yaratan durumlar arasına indirilmemiş geçmiş yıllar zararlarından ve kullanılmamış vergi indirimlerini de saymaktadır. Kullanılmamış vergi indirimlerine örnek olarak yatırım

indirimleri gösterilebilir. Kullanılmamış yatırım indirimlerinin sonraki dönemlere taşınması ertelenmiş vergi yaratan bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda değerlendirilecek bir diğer örnek öz kaynaklarda muhasebeleştirilen fon uygulamalarıdır. VUK, işletmelere yenileme maksadıyla maddi duran varlıkların satışından elde ettiği satış kazançlarını ticari kârına eklemekten 3 yıl boyunca özel fonda tutulabilme imkânı tanımıştır. İşletmelerin 3 yıl boyunca duran varlıklarını yenilememesi durumunda bu fonda yer alan tutarın tamamını, yenilemesi durumunda ise bu fondan mahsup edilmeyen kalan tutarını dönemin vergi matrahına eklemesi gerekmektedir. Dolayısıyla meydana geldiği dönemde vergilendirilmesi gereken satış kârı, fon uygulaması aracılığıyla gerçekleştiği dönemden sonraki dönemlere aktarılmaktadır.

Henüz indirilmemiş geçmiş yıllar zararları da ertelenmiş vergi yaratan bir diğer durumdur. Ancak bir işletme geçmiş hesap dönemlerinde ortaya çıkan mali zararı ileride bu zarar ileriye taşınarak kazanılacak kârlardan düşülme olasılığı yüksek ise bu durumda ertelenmiş vergi varlığı olarak kayıtlarına yansıtılabilir. Örneğin işletmenin 2019 hesap dönem sonu itibarıyla mali zararın 200.000 TL ve işletmenin gelecek dönemlerde kâr beklediğini ve kurumlar vergisi oranını %22 olduğunu varsayarsak işletmenin 2019 hesap dönemi sonunda 44.000 TL'lik ertelenmiş vergi varlığını kayıtlara alması gerekmektedir.<sup>17</sup>

### 1.2- BOBİ FRS'ye Göre Ertelenmiş Vergi Fark Türleri

Ertelenmiş vergi, sürekli farklar ve geçici farklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Sürekli farklar, cari dönemde muhasebe kârl tutarı ile mali kâr

<sup>15</sup> Mehmet ÖZBİRECİKLİ ve diğerleri. Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin finansal Raporlama Standardı. *Detay Yayıncılık. Ankara.2020.s.394*

<sup>16</sup> Remzi ÖRTEN ve diğerleri. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları. Gazi Kitabevi. Ankara.2016.s.162

<sup>17</sup> Aydın KÂRAPINAR ve Ali Osman EFLATUN. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları. Gazi Kitabevi. Ankara.2017.s.389

tutarı arasında ortaya çıkan ve yalnızca meydana geldiği dönemin vergi matrahını etkileyen sonraki dönem veya dönemlerde kapanmayan farklardan oluşmaktadır. Sürekli farklar sadece ilgili olduğu dönemin vergi tutarını etkileme özelliğine sahiptir. Bu özelliği nedeniyle sürekli farklar gelecek dönem/dönemlerin vergi matrahı üzerinde herhangi bir etkiye sahip değildir. Dolayısıyla ertelenmiş vergi etkisi yaratmazlar. Sürekli farklara örnek olarak vergi mevzuatının dönem ticari kârından düşülmesine izin vermediği kanunen kabul edilmeyen giderler (vergi cezaları ve zamları, trafik cezaları ve zamları vb.) ile vergiye tabi tutulmayan gelirler (iştiraklerden temettü gelirleri) gösterilebilir.<sup>18</sup>

Geçici farklar ise BOBİ FRS'nin 23.18'inci paragrafında *"Varlıkların veya yükümlülüklerin finansal durum tablosundaki muhasebe değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farklar<sup>19</sup>"* şeklinde tanımlanmıştır. Geçici farklar meydana geldikleri dönemden sonraki dönem veya dönemlerin vergi matrahına eklenen ve/veya vergi matrahından çıkartılan farklardan oluşur. Geçici farkların, ortaya çıktıkları dönemden sonraki dönem/dönemlerin vergi matrahını etkilemesi nedeniyle ertelenmiş vergi etkisi yaratmaktadırlar.<sup>20</sup> Geçici farklar indirilebilir geçici farklar ve vergiye tabi geçici farklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

İndirilebilir geçici farklar, *"Varlıkların veya yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı veya ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilecek geçici farklardır.<sup>21</sup>"* İfadeden anlaşılacağı üzere indirilebilir geçici farklar gelecek dönem veya dönemlerin vergiye tabi kâr

rından indirilecek tutarlardır. Bu bağlamda BOBİ FRS çerçevesinde hesaplanan kâr tutarının vergi yasaları çerçevesinde hesaplanan mali kâr tutarından düşük olması ve söz konusu iki kâr tutarı arasındaki farkın işletmenin sonraki dönem(leri)nin mali kârından indirmesinin mümkün olduğu durumda indirilebilir geçici fark söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla finansal durum tablosunda yer alan aktif kalemin muhasebe değeri vergiye esas değerinden düşük ya da bir pasif kalemin muhasebe değerinin vergi değerinden daha büyük olması durumunda indirilebilir geçici fark oluşmaktadır.<sup>22</sup> İndirilebilir geçici farkların ortaya çıkmasına yol açan durumlara örnek olarak; BOBİ FRS'ye göre hesaplanan amortisman gideri tutarının mali kâra yansıtılan gider tutarından yüksek olması, vergi kanunları çerçevesinde gerekli koşullar oluşmadan dönem gideri yazılan kıdem tazminatları ve şüpheli alacaklar ile hisse senedi değer değer düşüklüğü karşılıkları gösterilebilir. BOBİ FRS, indirilebilir geçici farkların vergi etkilerini finansal durum tablosuna Ertelenmiş Vergi Varlığı olarak yansıtılması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>23</sup> Ertelenmiş vergi varlığı tutarı, indirilebilir geçici farkın cari vergi oranıyla çarpılması sonucu bulunmaktadır.<sup>24</sup>

Vergiye tabi geçici farklar *"Varlıkların veya yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı veya ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahına eklenecek geçici farklardır.<sup>25</sup>"* Vergiye tabi geçici farklar, indirilebilir geçici farkların aksine, BOBİ FRS'ye göre bulunan dönem muhasebe kâr tutarının vergiye tabi kâr tutarından fazla olması durumunda ve söz konusu fark tutarının

<sup>18</sup> Azzem Özkan.a.g.e.s.112

<sup>19</sup> Kamu Gözetimi Kurumu. a.g.e. Erişim Tarihi:04 Mart 2021

<sup>20</sup> Handan Sümer GÖĞÜŞ. a.g.e.s.19

<sup>21</sup> Kamu Gözetimi Kurumu. a.g.e. Erişim Tarihi:04 Mart 2021

<sup>22</sup> Handan Sümer GÖĞÜŞ. a.g.e.s.20

<sup>23</sup> Kamu Gözetimi Kurumu. a.g.e. Erişim Tarihi:04 Mart 2021

<sup>24</sup> Volkan DEMİR.a.g.e.s.77

<sup>25</sup> Kamu Gözetimi Kurumu. a.g.e. Erişim Tarihi:04 Mart 2021

işletmenin sonraki dönem ve/veya dönemlerde vergi matrahına ilave etmesi gereken farklardan ortaya çıkmaktadır. Buna göre bilançoda yer alan aktif kalemin muhasebe değeri vergiye esas değerinden büyük veya pasif kalemin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden düşük olması sonucu vergiye tabi geçici farklardan söz edilir.<sup>26</sup> BOBİ FRS, vergiye tabi geçici farklar finansal durum tablosuna Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü olarak yansıtılır.<sup>27</sup>

### 1.3- BOBİ FRS'ye Göre Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirme Esasları

Ertelenmiş vergi varlığı ve Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün finansal durum tablosuna yansıtılması sırasında bir takım özellikli durum vardır. Buna göre:<sup>28</sup>

- Ertelenmiş vergi varlığının hesaba alınabilmesi için, ileride bu alacağı mahsup edecek kârların doğumu zorunludur,
- İhtiyatlılık kavramı gereği Ertelenmiş vergi yükümlülüğü kayıtlara alınması gerekir<sup>29</sup> (Örten, vd., 2016:167),
- Ertelenen vergi etkisi, geçici fark ile vergi oranının çarpılması sonucu hesaplanır. Buradaki vergi oranı, verginin mahsup edilmesi beklenen tarihteki orandır.
- Şerefiye durumunda ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü hesaplanmaz.
- Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin bugünkü değeri hesaplanmaz.

Daha önce de ifade edildiği gibi ertelenmiş vergi varlıkları finansal durum tablosunda duran varlıkların içerisinde ertelenmiş vergi yükümlülükleri ise uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde sınıflandırılmaktadır. Dönem içerisinde

ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğünde meydana gelen değişimler ertelenmiş vergi geliri/gideri olarak raporlanıp kâr zarar tablosunda sürdürülen faaliyetlerden ertelenmiş vergi gelir/gider etkisi kaleminde sunulur. Ancak öz kaynak kalemine yansıtılan ertelenmiş vergi bu işlemin bulunduğu öz kaynak kalemi içinde sunulur.<sup>30</sup> Kamu Gözetimi Kurumu'nun (KGK) yayınlamış olduğu finansal raporlama standartlarına hesap planı taslağında ertelenmiş vergi ve yükümlülüğün muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesapları aşağıdaki şekilde belirtmiştir:

- 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı
- 489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
- 692 Sürdürülen Faaliyetlerden Ertelenmiş Vergi Gelir/Gider Etkisi

## 2- ÖRNEK UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde örnek bir uygulamaya yer verilmiştir. Örnek uygulamada KLM şirketinin 2019 tarihinde vergi kanunları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde hazırlamış olduğu finansal tablolarından hareketle öncelikle dönem vergisi hesaplanıp kapanış kayıtları yapılacaktır. Daha sonra ise şirketin dönem sonu envanter ve ek bilgileri temel alınarak BOBİ FRS'ye uygun ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğü hesaplanıp muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilecektir.

### 2.1- KLM Şirketinin Mali Tabloları ve Dönem Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

KLM şirketin 2019 yılı dönem sonunda hazırlamış olduğu finansal durum tablosu, gelir tablosu ve kurumlar vergisi beyannamesi aşağıda sunulmuştur:

<sup>26</sup> Handan Sümer GÖĞÜŞ. a.g.e.s.20

<sup>27</sup> Kamu Gözetimi Kurumu. a.g.e. Erişim Tarihi:04 Mart 2021

<sup>28</sup> Aydın KÂRAPINAR ve Ali Osman EFLATUN.a.g.e.394

<sup>29</sup> Remzi ÖRTEN ve diğerleri.a.g.e.s.167

<sup>30</sup> Aydın KÂRAPINAR ve Ali Osman EFLATUN.a.g.e.394-395

**Tablo1:** KLM İşletmesi 31.12.2019 Tarihli Bilançosu

| AKTİF (VARLIKLAR)                        |            |                   | PASİF (KAYNAKLAR)                 |            |                   |
|------------------------------------------|------------|-------------------|-----------------------------------|------------|-------------------|
| <b>1 DÖNEN VARLIKLAR</b>                 |            | <b>24.550.000</b> | <b>3 KISA VADELİ YAB. KAY.</b>    |            | <b>17.630.000</b> |
| <b>Hazır Değerler</b>                    |            | 2.700.000         | <b>Mali Borçlar</b>               |            | 8.000.000         |
| Kasa                                     | 50.000     |                   | Banka Kredileri                   | 8.000.000  |                   |
| Alınan çekler                            | 150.000    |                   | U.V Kre.Ana.Tak.ve Faizleri       | 0          |                   |
| Bankalar                                 | 2.500.000  |                   | <b>Ticari Borçlar</b>             |            | 7.000.000         |
| <b>Menkul Kıymetler</b>                  |            | 150.000           | Satıcılar                         | 4.000.000  |                   |
| Hisse senetleri                          | 150.000    |                   | Borç Senetleri                    | 3.000.000  |                   |
| M.Kıy. Değ. Düş. Kârş. (-)               | 0          |                   | <b>Diğer Borçlar</b>              |            | 1.530.000         |
| <b>Ticari Alacaklar</b>                  |            | 17.100.000        | Ortaklara Borçlar                 | 1.530.000  |                   |
| Alıcılar                                 | 5.000.000  |                   | <b>Öde.Vergi ve Diğ. Yük.</b>     |            | 1.000.000         |
| Alacak Senetleri                         | 12.000.000 |                   | Ödenecek Vergi ve Fonlar          | 600.000    |                   |
| Şüp. Tic. Ala.                           | 250.000    |                   | Ödenecek Sosyal Güvelik Kes.      | 400.000    |                   |
| Şüp. Tic. Ala.Kârş. (-)                  | -150.000   |                   | <b>Borç ve Gider Kârşılıkları</b> |            | 100.000           |
| <b>Diğer Alacaklar</b>                   |            | 200.000           | Dön. Kârı Ver.ve Diğ. Yasal       |            |                   |
| İştiraklerden Alacaklar                  | 200.000    |                   | Yük. Kâr.                         | 750.000    |                   |
|                                          |            |                   | Dön. Kârının Peş. Ödn. Ver. ve    |            |                   |
|                                          |            |                   | Diğ. Yük.(-)                      | 650.000    |                   |
| <b>Stoklar</b>                           |            | 4.250.000         | <b>K. V. YAB. KAY. TOP.</b>       |            | <b>17.630.000</b> |
| Ticari Mallar                            | 4.500.000  |                   | <b>4 UZUN VADELİ YAB. KAY.</b>    |            | <b>600.000</b>    |
| Stok Değ.Düş. Kârş. (-)                  | -250.000   |                   | <b>Borç ve Gider Kârşılıkları</b> |            | 600.000           |
| <b>F Gel. Ayl. Ait Gid.ve Gelir Tah.</b> |            | 150.000           | Kıdem Tazminatı Kârşılığı         | 470.000    |                   |
| Gelir Tahakkukları                       | 150.000    |                   | Borç Gider Kârşılıkları           | 130.000    |                   |
| <b>DÖN. VAR.TOP.</b>                     |            | <b>24.550.000</b> | <b>U. V. YAB. KAY. TOP.</b>       |            | <b>600.000</b>    |
|                                          |            |                   |                                   |            |                   |
| <b>2 DURAN VARLIKLAR</b>                 |            | <b>8.000.000</b>  | <b>5 ÖZKAYNAKLAR</b>              |            | <b>14.320.000</b> |
| <b>Mali Duran Varlıklar</b>              |            | 1.000.000         | <b>Ödenmiş Sermaye</b>            |            | 12.190.000        |
| İştirakler                               | 1.000.000  |                   | Sermaye                           | 12.190.000 |                   |
| <b>Maddi Duran Varlıklar</b>             |            | 6.300.000         | Ödenmemiş Sermaye                 | 0          |                   |
| Binalar                                  | 4.000.000  |                   | <b>Kâr Yedekleri</b>              |            | 330.000           |
| Tesis. Makina ve Cihazlar                | 2.000.000  |                   | Yasal Yedekler                    | 200.000    |                   |
| Taşıtlar                                 | 500.000    |                   | Özel Fonlar                       | 130.000    |                   |
| Demirbaşlar                              | 100.000    |                   | <b>Geçmiş Yıl Zararları (-)</b>   |            | 1.900.000         |
| Birikmiş Amortismanlar (-)               | -300.000   |                   | Geçmiş Yıllar Zararları           | -1.900.000 |                   |
| <b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>     |            | 700.000           | <b>Dönem Net Kârı (Zararı)</b>    |            | 3.700.000         |
| Haklar                                   | 700.000    |                   | Dönem Net Kârı                    |            |                   |
| <b>DUR. VAR. TOP.</b>                    |            | <b>8.000.000</b>  | <b>ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI</b>        |            |                   |
|                                          |            |                   | <b>PASİF (KAYNAKLAR)</b>          |            |                   |
| <b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>         |            | <b>32.550.000</b> | <b>TOPLAMI</b>                    |            | <b>32.550.000</b> |

**Tablo 2:** KLM Şirketi 2019 yılı Gelir tablosu

|                                                         |            |            |
|---------------------------------------------------------|------------|------------|
| <b>60 Brüt Satışlar</b>                                 |            | 15.000.000 |
| Yurt içi Satışlar                                       | 15.000.000 |            |
| <b>62 Satışların Maliyeti</b>                           |            | 7.500.000  |
| Satılan Ticari Mallar Maliyeti                          | 7.500.000  |            |
| <b>63 Faaliyet Giderleri</b>                            |            | 3.000.000  |
| Araştırma Geliştirme Giderleri                          | 220.000    |            |
| Pazarlama satış Giderleri                               | 780.000    |            |
| Genel Yönetim Giderleri                                 | 2.000.000  |            |
| <b>64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar</b>   |            | 350.000    |
| İştiraklerden Temettü Gelirleri                         | 200.000    |            |
| Faiz Gelirleri                                          | 150.000    |            |
| <b>65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar</b> |            | 400.000    |
| Kârşılık Giderleri (-)                                  | 400.000    |            |
| <b>69.Dönem Net Kârı (Zararı)</b>                       |            | 3.700.000  |
| Dönem Kârı veya Zararı                                  | 4.450.000  |            |
| Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas.Yükümlülük Kârşılığı (-)   | 750.000    |            |
| Dönem Net Kârı veya Zararı                              | 3.700.000  |            |
| Kurumlar Vergisi Oranı %20 olarak kabul edilmiştir.     |            |            |

**Tablo 3-** Kurumlar Vergisi Beyannamesi

|                                      |           |           |
|--------------------------------------|-----------|-----------|
| Dönem Ticari Kârı                    |           | 4.450.000 |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (+) |           | 1.400.000 |
| Kârşılık Giderleri                   | 400.000   |           |
| Kıdem Tazminatları                   | 470.000   |           |
| Borç Gider Kârşılıkları              | 130.000   |           |
| Ödenmeyen Sos.Güv.Kes.               | 400.000   |           |
| Geçmiş Yıllar Zararları (-)          | 1.900.000 | 1.900.000 |
| İstisna Tutulmuş Gelirler (-)        |           | 200.000   |
| İştiraklerden Tem. Geliri.           | 200.000   |           |
| Dönem Safi Kurum Kazancı             |           | 3.750.000 |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi .(%20)   |           | 750.000   |

Yukarıda kurumlar vergisi beyannamesinden görüleceği gibi örnek işletmenin 2019 mali yılı içerisinde dönem bilanço kârı 4.450.000 TL iken

vergiye tabi kârı 3.750.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu çerçevede kapanış kayıtları şu şekilde gerçekleşecektir.

| 31.12.2019                          |           |           |
|-------------------------------------|-----------|-----------|
| 690 Dönem Kâr Zararı                | 4.450.000 |           |
| 691 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas.   |           | 750.000   |
| Yükümlülükleri Karşılıkları (-)     |           |           |
| 692 Dönem Net Kâr Zararı            |           | 3.700.000 |
| /                                   |           |           |
| 31.12.2019                          |           |           |
| 692 Dönem Net Kâr Zararı            | 3.700.000 |           |
| 590 Dönem Net Kâr Zararı            |           | 3.700.000 |
| /                                   |           |           |
| 31.12.2019                          |           |           |
| 691 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas.   | 750.000   |           |
| Yükümlülükleri Karşılıkları (-)     |           |           |
| 370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal |           | 750.000   |
| Yükümlülük Karşılığı                |           |           |
| /                                   |           |           |

## 2.2- Dönem Sonu Envanter ve Ek Bilgiler

KLM şirketinin 2019 mali yılı sonunda BOBİ FRS'ye uygun ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün hesaplanabilmesi için gerekli dönem sonu envanter bilgileri ile ek bilgiler aşağıda sunulmuştur. Örneklerin oluşturulmasında konuyla ilgili daha önce yapılmış çalışmalardan<sup>31, 32</sup> esinlenilmiş ve tarafımızca yenileri geliştirilmiştir.

- a- Şirketin dönem sonunda vadeli mevduat hesabına tahakkuk eden faiz tutarı 150.000 TL'dir. Şirket yetkililerince etkin faiz yöntemine göre yapılan hesaplamada 2019 hesap dönemine 130.000 TL faiz düşmektedir.
- b- Şirketin portföyünde yer alan ve alış bedeli 150.000 TL olan hisse senetlerinin dönem sonunda gerçeğe uygun değeri 200.000 TL'dir.
- c- Şirketin dönem sonunda vadesi 3 ay geçmiş ancak dava ve icra safhasına gelmemiş 150.000 'lik ticari alacağı için karşılık

ayırıldığı tespit edilmiştir.

- d- Şirketin dönem sonunda yapmış olduğu çalışmalar sırasında stoklarında 250.000 TL'lik değer düşüklüğü tespit etmiş ve söz konusu değer düşüklüğü tutarı için karşılık ayırmıştır. Stok değer düşüklüğü için dönem sonunda takdir komisyonuna başvurulmadığı tespit edilmiştir.
- e- Maliyet bedeli 150.000 TL olan ve şirket genel müdürünün makam aracı olarak kullanılan taşıtın ekonomik ömrünün on yıl olduğu tahmin edilmiştir. BOBİ FRS'ye göre taşıt için 15.000 TL amortisman gideri ayrılması gerekir iken vergi kanunlarına göre ayrılması gereken amortisman tutarı 30.000 TL'dir.
- f- Kullanılmayan ve maliyet bedeli 1.000.000 TL olan binanın önümüzdeki dönemlerde kiralanmasına karar verilmiştir. Gayrimenkul değerleme şirketinden alınan rapora göre binanın değeri 1.500.000 TL

<sup>31</sup> Engin DİNÇ.a.g.e.s.39-40

<sup>32</sup> Şeref DEMİR. "Vergi Mizanından BOBİ FRS'ye Dönüşüm Kayıtlarının Yapılması Ve Finansal Tablolar Çıkarılmasına Dair Bütünsel Bir Uygulama." Muhasebe ve Finansman Dergisi.2020. Sayı.85.s.8

- olarak tespit edilmiştir.
- g- Dönem içerisinde yapılan 220.000 TL'lik araştırma geliştirme harcamasının tamamı giderleştirilmiş ve vergi matrahından düşülmüştür. Ancak yapılan 120.000 TL'lik kısmının Geliştirme harcaması niteliğinde olduğu ve BOBİ FRS'ye aktifleştirme kriterlerini karşıladığı tespit edilmiştir.
  - h- Şirketin 2019 mali yılı sonunda 470.000 TL kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır.
  - i- Şirketin yönetimin geçmiş yıl satışları ve tecrübelerine dayanarak 2019 mali yılı sonunda tahmin ettiği garanti karşılık tutarı 200.000 TL'dir.
  - j- İşletmenin cari döneme isabet sosyal güvenlik prim yükümlülüğü 400.000 TL olduğu ancak henüz ödeme yapılmadığı tespit edilmiştir.
  - k- İşletme yönetimi avukatlarıyla yapılan görüşme sonucunda dönem içinde açılan tazminat davasının %90 kaybedileceği bilgisini almış muhtemel tazminat tutarı olan 130.000 TL'yi diğer borç ve gider karşılıklarında muhasebeleştirmeye karar vermiştir.
  - l- Özel fonlarda tutulan 130.000 TL'nin 2018 yılında bu hesaba alındığı belirlenmiştir.
  - m- Geçmiş yıllar zararının 2017 yılına ait olduğu tespit edilmiştir.

### 2.3- Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğün Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtları

Bu veriler ışığında şirketin BOBİ FRS'ye uyumlu ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü ile ilgili hesaplamalar ve muhasebe kayıtları şu şekilde gerçekleşecektir.

**a-** BOBİ FRS'ye göre finansal araç olarak değerlendirilen vadeli mevduatların dönem sonunda ölçümleme esası itfa edilmiş maliyet bedelidir. Dönem sonuna tahakkuk eden faizin itfa edilmiş

maliyet değeri 130.000 TL'dir. Dolayısıyla şirketin BOBİ FRS'ye uygun raporlama yapması durumunda dönem ticari kârı, vergiye tabi kârından 20.000 TL daha düşük olarak gerçekleşecektir. Bu durumda işletme cari dönemde daha fazla vergi ödediği için 20.000 TL'lik faiz indirilebilir geçici fark niteliğinde olup söz konusu farkın vergi etkisini ( $20.000 \times 0,20 = 4.000 \text{ TL}$ ) Ertelenmiş Vergi Varlığı olarak kayıtlara alması gerekmektedir.

**b-** Dönem sonunda şirketin portföyünde yer alan hisse senetlerinin değerinde 50.000 TL'lik bir artış söz konusudur. Şirketin BOBİ FRS'ye göre raporlama yapması durumunda söz konusu değer artışını dönem kâr zarar hesabına yansıtması gerekmektedir. Ancak vergi yasaları söz konusu değer artışının ancak realize olması durumunda kâr zarara yansıtılmasını öngörmektedir. Dolayısıyla hisse senetlerinin vergiye esas değeri, değer artışına rağmen hala 150.000 TL'dir. Bu durumda şirketin dönem ticari kârı, vergiye tabi kârından daha yüksek gerçekleşecektir. Şirket cari dönemde daha az vergi ödeyeceği için 50.000 TL'lik değer artışı vergiye tabi geçici fark olup söz konusu farkın vergi etkisini ( $50.000 \times 0,20 = 10.000 \text{ TL}$ ) Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü olarak kayıtlarına alması gerekmektedir.

**c-** BOBİ FRS ve vergi kanunlarında vadesi geçmiş alacaklar için karşılık ayırma kriterleri farklılık arz etmektedir. Bilindiği gibi vergi mevzuatına göre vadesi geçmiş alacaklar için karşılık ayrılabilme koşulu söz konusu alacağın dava ve icra safhasına gelmesi gerekmektedir. Ancak BOBİ FRS'ye göre vadesi geçmiş alacaklar için böyle bir şart bulunmamaktadır. Dolayısıyla şirketin BOBİ FRS'ye uygun raporlama yapması durumunda ortaya çıkan değer düşüklüğü zararının dönem kâr zarar hesabına yansıtması gerekmektedir. Söz konusu olayda vadesi geçmiş alacak için henüz yasal süreç başlamadığı için şirketin dönem ticari kârı vergiye tabi kârından daha düşük olarak gerçekleşecektir. İşletme 2019 mali yılı içerisinde daha fazla vergi ödediği için

150.000 TL'lik değer düşüklüğü zararı indirilebilir geçici fark niteliğinde olup söz konusu farkın vergi etkisini bilançoya ( $150.000 \times 0,20 = 30.000 \text{ TL}$ ) Ertelenmiş Vergi Varlığı olarak yansıtması gerekmektedir.

**d-** Şirketin dönem sonunda stoklarında meydana gelen değer düşüklüğü için henüz takdir komisyonuna başvurmaması nedeniyle ayırmış olduğu 250.000 TL'lik değer düşüklüğü karşılığı kanunen kabul edilmeyen bir giderdir ve vergi yasalarına göre dönem ticari kârına eklenmesi gerekmektedir. Ancak BOBİ FRS'ye göre değer düşüklüğü zararının dönem kâr zararına yansıtılması gerekmektedir. Bu nedenle şirketin dönem ticari kârı vergiye tabi kârından daha düşük olarak gerçekleşecektir. Dolayısıyla şirket, cari dönemde daha fazla vergi ödediği için 250.000 TL'lik değer düşüklüğü zararı indirilebilir geçici fark niteliğinde olup, söz konusu farkın vergi etkisini ( $250.000 \times 0,20 = 50.000 \text{ TL}$ ) Ertelenmiş Vergi Varlığı olarak kayıtlara alması gerekmektedir.

**e-** Vergi kanunları çerçevesinde ayrılması gereken amortisman tutarı 30.000 TL'dir. Şirketin BOBİ FRS'ye göre raporlama yapması durumunda ayırmaması gereken amortisman tutarı 15.000 TL olacaktır. Bu durumda BOBİ FRS'ye göre hesaplanacak dönem ticari kârı, vergiye tabi kârından daha yüksek çıkmasına rağmen şirket cari dönemde daha az vergi ödeyecektir. Dolayısıyla işletme gelecek dönem ve/veya dönemlerin vergi matrahına ilave etmesi gereken tutarın vergi etkisini ( $15.000 \times 0,20 = 3.000 \text{ TL}$ ) cari dönem bilançosuna Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü olarak yansıtması gerekecektir.

**f-** Şirket kayıtlarında yer alan ve kiralanmasına karar verilen bina için vergi kanunlarına göre bir kayıt yapılmasına gerek yoktur. Ancak şirketin BOBİ FRS'ye göre raporlama yapması durumunda kiralanmasına karar verilen ve maddi duran varlıklarda sınıflandırılan binanın öncelikle Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller grubuna aktarılması gerekecektir. Daha sonra ise şirketin bina

için yeniden değerlendirme modelini seçmesi neticesinde ortaya çıkan değerlendirme farkı ile ertelenmiş vergiyi kayıtlarına alması gerekecektir. Binanın yeniden değerlendirme sonucunda değer artması nedeni ile ortaya çıkan değerlendirme farkının vergi etkisi ( $500.000 \times 0,20 = 100.000 \text{ TL}$ ) ertelenmiş vergi yükümlülüğüdür. Bu durumda ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydının yapılması gerekir.

**g-** Şirket dönem içerisinde yapılan ar-ge harcamalarını tamamını giderleştirmiş ve vergi matrahından düşmüştür. Ancak şirketin BOBİ FRS'ye uygun raporlama yapması durumunda 120.000 TL'lik harcamayı aktifleştirmesi gerekecektir. Dolayısıyla 120.000 TL'ye isabet eden vergi tutarı olan 24.000 TL'yi ( $120.000 \times 0,20$ ) izleyen dönemlerde ödeyeceği için Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır.

**h-** Kıdem tazminatları sadece ödenmesi durumunda vergi yasalarına göre gider olarak kabul edilip dönemin vergiye tabi kârından indirilir. BOBİ FRS'ye göre dönem içerisinde ayrılan kıdem tazminatları ödenme koşuluna bakılmaksızın dönem gideri kabul edilmektedir. Şirketin BOBİ FRS'ye göre raporlama yapması durumunda dönem muhasebe kârı, vergiye tabi kârdan cari dönemde ayrılan 470.000 TL kıdem tazminatı karşılığı kadar düşük gerçekleşecektir. Dolayısıyla cari dönemde daha fazla vergi ödediği için gelecek dönemlerde vergiye tabi kârdan indirilecek geçici fark ortaya çıkacaktır. İndirilebilir geçici farkın vergi etkisi ( $470.000 \times 0,20 = 94.000 \text{ TL}$ ) olan ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki şekilde kayıtlara alınır.

**i-** Garanti karşılıkları için vergi kanunları gereğince herhangi bir kaydın yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak şirketin BOBİ FRS'ye göre raporlama yapması durumunda 200.000 TL'lik garanti gider karşılığı dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Bu durumda şirketin dönem ticari kâr tutarı vergiye tabi kâr tutarından daha düşük olması nedeniyle 200.000 TL'lik indirilebilir geçici fark ortaya çıkacak ve söz konusu farkın

vergi etkisini ( $20.000 \times 0,20 = 40.000 \text{ TL}$ ) ertelenmiş vergi varlığı olarak kayıtlara alması gerekecektir.

**j-** Şirketin cari döneme ait sosyal güvenlik primi yükümlülükleri toplamı 400.000 TL'dir. Söz konusu tutar BOBİ FRS'ye göre dönem gideri kabul edilmekle birlikte henüz ödenmediği için vergi mevzuatı gereğince bu gider henüz tanınmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu pasif kalemin muhasebe değeri vergiye esas değerinden daha büyük olması nedeniyle indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır. İndirilebilir geçici farkın vergi etkisi ( $400.000 \times 0,20 = 80.000 \text{ TL}$ ) ise ertelenmiş vergi varlığı olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

**k-** Şirketin dönem içerisinde aleyhine açılan tazminat davasına karşı ihtiyatlılık kavramı gereği 130.000 TL'lik karşılık ayırdığı görülmektedir. Şirketin BOBİ FRS'ye uygun raporlama yapması durumunda bu tutar dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Ancak söz konusu tazminat tutarı şirket tarafından henüz ödenmediği için vergi yasalarına göre kaydedilen karşılığın vergiye esas değeri sıfır olarak kabul edilir. Bu durumda indi-

rilebilir geçici fark ortaya çıkmakta ve bu farkın vergi etkisi ( $130.000 \times 0,20 = 26.000 \text{ TL}$ ) ertelenmiş vergi varlığı olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

**l-** Şirketin öz kaynaklarda sınıflandırdığı özel fonlar hesabında 130.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu tutar vergi yasalarına göre 3 yıl bu hesapta tutulabilir. 2019 yılında bu hesapta yer alan tutar yok edilmediği için 2020 yılına devredilecektir. Dolayısıyla 130.000 TL'lik farkın vergi etkisi olan 26.000 TL ( $130.000 \times 0,20$ ) ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

**m-** 2017 yılına ait 1.900.000 TL'lik geçmiş yıl zararlarının henüz beş yılı doldurmadığı için indirilebilir geçici farkın oluşmasına neden olmaktadır. 2017 yılına zararın vergi etkisi olan 380.000 TL ( $1.900.000 \times 0,20$ ) ertelenmiş vergi varlığı olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ile ilgili yukarıda verilen açıklamaların özeti ve muhasebe kayıtları aşağıdaki sunulmuştur.

**Tablo-4** Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Yükümlülüğünün Hesaplanması

| İndirilebilir Geçici Fark | Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Vergi Geliri     | Nedeni                           |
|---------------------------|----------------------------------------------|----------------------------------|
| 20.000                    | 4.000                                        | Etkin Faiz Farkı                 |
| 150.000                   | 30.000                                       | Şüpheli Ticari Alacak Kârşılığı  |
| 200.000                   | 60.000                                       | Stok Değer Düşüklüğü Kârşılığı   |
| 470.000                   | 94.000                                       | Kıdem Tazminatları Kârşılığı     |
| 200.000                   | 40.000                                       | Garanti Gider Kârşılıkları       |
| 400.000                   | 80.000                                       | Ödenmemiş Sos. Gv. Primleri      |
| 130.000                   | 26.000                                       | Diğer Borç ve gider Kârşılıkları |
| 1.900.000                 | 380.000                                      | Geçmiş Yıl Zararları             |
| <b>Toplam</b>             | <b>714.000</b>                               |                                  |
| Vergiye Tabi Geçici Fark  | Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü ve Vergi Gideri | Nedeni                           |
| 50.000                    | 10.000                                       | Hisse Senedi Değer Artış         |
| 15.000                    | 3.000                                        | Amortisman Farkı                 |
| 500.000                   | 100.000                                      | Yat. Amaç. Gayr. Değ. Artışı     |
| 120.000                   | 24.000                                       | Geliştirme Giderleri             |
| 130.000                   | 26.000                                       | Özel Fonlar                      |
| <b>Toplam</b>             | <b>163.000</b>                               |                                  |

Ortaya çıkan 714.000 TL'lik ertelenmiş vergi varlığı ile 163.000 TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü şu şekilde muhasebe kayıtlarına alınır.

| 31.12.2019                                     |         |         |
|------------------------------------------------|---------|---------|
| 289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS                | 714.000 |         |
| 692 SÜRD.FAAL.ERTELN. VERGİ GELİR ETKİSİ HS.   |         | 714.000 |
| /                                              |         |         |
| 31.12.2019                                     |         |         |
| 692 SÜRD.FAALERTELN. VERGİ GİDER ETKİSİ HS.(-) | 163.000 |         |
| 489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HS            |         | 163.000 |
| /                                              |         |         |

Bu kayıtların ardından vergi karşılıklarının mahsup kaydı yapılır.

| 31.12.2019                                           |           |           |
|------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 693 SÜRD.FAAL.DÖN.NET KÂRI VEYA ZARARI               | 3.700.000 |           |
| 692 SÜRD.FAAL.ERTELN. VERGİ GELİR ETKİSİ HS.         | 714.000   |           |
| 692 SÜRD.FAALERTELN. VERGİ GİDER ETKİSİ HS.(-)       |           | 163.000   |
| 693 SÜRD.FAAL.DÖN.NET KÂRI VEYA ZARARI (DÜZELTİLMİŞ) |           | 4.251.000 |
| /                                                    |           |           |

## SONUÇ

Muhasebenin temel prensiplerinden birisi dönemsellik ilkesidir. Dönemsellik ilkesi, işletmelerde faaliyet sonucu ortaya çıkan gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre kayıtlara alınmasını ve bir dönemde elde edilen gelirler ile aynı dönemde katlanılan giderlerin eşleştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Ancak vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler işletmelerde faaliyet sonucu ortaya çıkan gelir ve giderler ile bu unsurlara ilişkin vergi etkilerinin aynı dönemde tahakkuk etmesini engellemekte ve dönemsellik ilkesinden aykırılıklara neden olmaktadır. İşte ertelenmiş vergi uygulaması işlemlerin vergi etkini göz önünde bulundurarak söz konusu işlemlere ait vergi etkilerinin ilgili olduğu gelir ve giderlerle aynı dönemde muhasebe kayıtlarına alınmasını sağlamaktadır.

Ertelenmiş vergi kavramı, BOBİ FRS'nin "Gelir Üzerinden Alınan Vergiler" başlıklı 23 No'lu bölümünde düzenlenmiştir. Bu bölümde yer alan düzenlemelere göre büyük boy işletmelere ertelenmiş vergi tutarlarını finansal tablolarında sunma zorunluluğu getirilmiştir. Bu bakımdan büyük boy işletmeler ticari kâr ile mali kârın farklılaşmasına neden olan geçici farkların vergi etkilerini finansal durum tablosunda ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü, gelir tablosunda ise sürdürülen faaliyetlerden vergi gelir/gider etkisi olarak raporlamak zorundadır. Bu şekilde büyük boy işletmeler dönemsellik ilkesine uygun bir şekilde finansal tablolarını hazırlama imkânına kavuşmuştur. Ayrıca bu bölümde yer alan düzenlemeler kurum kazancı üzerinden hesaplanacak vergileri kapsamaktadır. Derleme

niteliğinde olan bu çalışmada ertelenmiş verginin kaynakları, hesaplanma usulü ve muhasebeleştirme esasları örnek bir uygulamadan yola çıkılarak açıklanmaya çalışılmış ve bu şekilde uygulayıcılara katkı sağlamayı amaçlamıştır.

#### KAYNAKÇA

- DEMİR, Ş. (2020) “*Vergi Mizanından BO-Bİ FRS’ye Dönüşüm Kayıtlarının Yapılması Ve Finansal Tablolar Çıkartılmasına Dair Bütünsel Bir Uygulama.*” Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı.85
- DEMİR. V. (2012). “*Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilgi Değeri-Türkiye’de Anlatılması ve Anlaşılmasındaki Zorluk ve Nedenleri.*” Vergi Sorunları Dergisi. Sayı.290
- DİNÇ. E. (2007). “*Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*” Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:28
- ERGİN, N. E. ve AYANOĞLU, Y. (2015). “*Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablo Kullanıcıları Açısından Önemi.*” Gazi İktisat ve İşletme Dergisi. Sayı.1
- ERGİN, N. E. ve AYANOĞLU, Y. (2016). “*Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Oran Analizi Yöntemi Kullanılarak İncelenmesi.*” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Sayı.3
- GEZER, S. (2012). “*Ticari Kârdan Mali Kâra ve Vergi Matrahına Geçiş Kuralları.*” Vergi Raporu Dergisi. Sayı 131.
- GÖĞÜŞ, S.H. (2010) “*Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi*”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı.101
- Kamu Gözetimi Kurumu. “*Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.*”2017. ([https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bo-bi\\_frs.PDF](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bo-bi_frs.PDF)). Erişim Tarihi:04 Mart 2021
- KÂRAPINAR, A. ve EFLATUN, A.O.(2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları*. Gazi Kitabevi. Ankâra.
- ÖRTEN R., KAVAL H., KÂRAPINAR A. (2016). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*. Gazi Kitabevi. Ankâra
- ÖZBİRECİKLİ M., ŞEN İ.K, TÜM K. (2020). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin finansal Raporlama Standardı*. Detay Yayıncılık. Ankâra
- ÖZERHAN, Y. ve SULTANOĞLU, B.(2018). *Uygulamalı Bobi Finansal Raporlama Standardı.* Gazi Kitabevi. Ankâra
- ÖZKAN, A.(2009). “*TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları*”. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:32.
- TEKŞEN, Ö.(2010). “*TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi.*” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı.15.