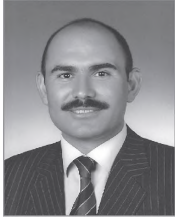


# GELİR VERGİLERİ STANDARDI, ERTELENMİŞ VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR ve ÖRNEKLER<sup>1</sup>

STANDARDS OF INCOME TAX, RECOGNITION OF DEFERRED TAX, SITUATIONS WITH SPECIAL FEATURES AND EXAMPLES



Muhammet Fatih DAĞLI\*

## ÖZ

Son yıllarda ülkeler arasındaki sınırların kalkmış olması, uluslararası ticaretin ulaştığı boyut tüm dünya ülkeleri arasında ortak bir muhasebe dili oluşturma ihtiyacını doğurmuştur. Bu amaçla ülkemizde de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) paralel olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından gelir vergileriyle ilgili standartları da içeren Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) yayınlamıştır. Ülkemizde uluslararası muhasebe standartlarını temel alan, muhasebe ve raporlama düzenini zorunlu kılan Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) rağmen ülkemiz muhasebe geleneğinde halen "vergi için muhasebe" anlayışı ve uygulaması varlığını sürdürmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Türkiye Muhasebe Standartları, Gelir Vergileri Standardı, TMS 12.

## ABSTRACT

In recent years, the need to create a common accounting language has emerged due to the dimension international trade reached and the removal of frontiers between countries. To achieve the purpose Turkish Accounting Standards, including standards on income taxes as well, was issued by Public Oversight Accounting And Auditing Standards in compliance with the International Financing Reporting Standards. Although, the Turkish Commercial Law requires international recognition and reporting systems based on international accounting standards, the implementation of "recognition for tax" still remains.

**Keywords:** Turkey accounting standards, income taxes standard, TAS 12.

\* Vergi Müfettişi, Ankara (A) Grup Başkanı

<sup>1</sup> GVK= Gelir Vergisi Kanunu, KDV= Katma Değer Vergisi Kanunu, KKEG= Kanunen kabul edilmeyen giderler, KV= Kurumlar Vergisi, MTV= Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, THP= Tek Düzen Hesap Planı, TTK= Türk Ticaret Kanunu, TMS= Türkiye Muhasebe Standartları, UFRS= Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, MSUGT= Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

## 1- GİRİŞ

Son yıllarda ülkeler arasındaki sınırların kalkmış olması muhasebeyi de farklı bir noktaya getirmiştir. Tüm dünya ülkeleri arasında ortak bir muhasebe dili oluşturma ihtiyacı, işletmelerin içeriden veya dışarıdan aldıkları muhasebe hizmetini de daha önemli hale getirmiştir. Değişen dünya muhasebe mesleğine olan beklentileri farklılaştırmaya başlamıştır. Bu da işletmelerin faaliyet gösterdikleri alanlarda elde ettikleri finansal tablolarının başka bir ülkede anlaşılma gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.

Muhasebe, sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgileri, firma sahibi ve yöneticilerinin yanı sıra devlet, müşteri ve diğer aktörlerin faydasına da sunmaktadır. Firma faaliyetlerine ilişkin bilgilerin sağlıklı aktarılabilmesi; benzer olayların benzer şekilde ifade edilmesi, üretilen bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, böylece belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılması ile mümkündür. Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi de kaliteli “muhasebe standartları” oluşturulması ve uygulanmasından geçmektedir (Bayazıtlı vd., 2006:2). Bu amaçla ülkemizde de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) paralel olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından gelir vergileriyle ilgili standartları da içeren TMS’yi yayınlamıştır.

Bu kapsamda 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 12 numaralı Gelir Vergileri Standardı yayınlanmıştır.

Ülkemizde uluslararası muhasebe standartlarını temel alan, muhasebe ve raporlama düzenini zorunlu kılan Türk Ticaret Kanunu’na (TTK) rağmen ülkemiz muhasebe geleneğinde halen “vergi için muhasebe” anlayışı ve uygulaması varlığını sürdürmektedir (Akbulut, 2012). Bu nedenle muhasebe ve raporlama hem TMS’ye göre, hem de vergi mevzuatına göre yapılmaktadır. Bu da uygulamada zorluklara neden olmaktadır.

Bu çalışmada; genel itibarıyla gelir vergileri standardından bahsedilerek, standart kapsamında yer alan ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi konusu ve özellik arzeden durumlar örneklerle analiz edilmeye çalışılmıştır.

## 2- GELİR VERGİLERİ STANDARDI (TMS 12)

### 2.1- Standardın Amacı

Bu standardın amacı, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilerek finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin esasları belirlemektir. Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesinde en önemli husus cari ve gelecek dönemlere ait vergisel sonuçların belirlenmesidir.

Bir işletme, mali tablosunda yer alan varlıkların, defter değeri kadar fayda sağlayacağını, borçların ise defter değeri kadar ödemeye sebep olacağını bekler. Eğer varlıklar defter değeri kadar fayda sağlamazsa ve mali tablolarda görünen borç defter değeri kadar ödemeye neden olmazsa, ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğünün ya da ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu standardın asıl amacı da mali kâr ile ticari kâr arasında ortaya çıkan ve ertelenen vergi etkisi yaratan geçici farklardır. Bu farkların neden olduğu vergi etkilerinin hesaplanması durumunda dönem net kâr veya zarar tutarının daha gerçekçi olarak hesaplanmasına ve ortaklara dağıtılacak kârın doğru olarak belirlenmesine neden olacaktır. TMS kapsamında oluşturulan raporlarda hesaplanan kâr muhasebe kârı, diğer bir ifadeyle ticari kârdır (Akbulut, 2012).

Bu Standart, işletmenin, işlemlerin vergisel sonuçlarını, işlemleri muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Bu Standart, aynı zamanda, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenler.

## 2.2- Standartın Kapsamı

Bu standart temelde,

- İşletmelerin yerli ve yabancı vergi mevzuatı çerçevesinde vergilendirilebilir kurum kazançları üzerinden hesaplanan vergiler ile,
- İştirak, bağlı ortaklık ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin kar dağıtımına bağlı olarak kaynakta kesinti yolu ile ödenen vergiler hakkında uygulanır.

Buna göre, TMS 12 standardı, yalnızca kurumlar vergisine tabi bulunan anonim şirketler, limited şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve ortak dışı işlem yapan kooperatifler ile tüketim ve taşımacılık kooperatifleri için uygulanacaktır. Tek şahıs işletmeleri ile kollektif ve adi şirketler hakkında, bu standardın uygulanması söz konusu olmayacaktır. Çünkü şahıs işletmelerinde gelirin şahsiliği prensibi geçerli olduğundan, ticari defterlerde ödenecek gelir vergisi ile ilgili bir kaydın yapılması mümkün değildir.

Ayrıca bu standart, devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri de içermektedir.

## 2.3- Standartta Yer Alan Kavramlar

TMS 12 standardının uygulanabilmesini kolaylaştırmak için bu standartla Türk muhasebe literatürüne bir kısım yeni kavramlar getirilmiş olup, bu kavramlar aşağıda örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Muhasebe karı/zararı, muhasebe kayıtlarında yer alan vergiden önceki dönem karını/zararını ifade eder. Tek düzen hesap planına göre 690 Dönem Karı ve Zararı Hesabının bakiyesi olup, ticari kâr veya zarar kavramı ile eş anlamlıdır.

Mali kâr/zarar, vergi mevzuatı kapsamında bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden kurumlar vergisi ödenen vergiye tabi kâr/zararı ifade eder. Ticari kâr veya zarara kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve indirimler ile istisnaların düşülmesi sonucunda ulaşılan kâr veya zarardır.

Vergi gideri, cari dönemin vergi gideri ile ertelenmiş vergi giderini, vergi geliri ise, cari dönemin vergi geliri ile ertelenmiş vergi gelirini ifade eder.

Ertelenen vergiler gider etkisi, dönemde meydana gelen vergilendirilebilir geçici farkların vergi etkisi ile dönemde ortadan kalkan indirilebilir geçici farkların vergi etkisini ifade eder. Ertelenen vergiler gelir etkisi ise, dönemde meydana gelen indirilebilir geçici farkların vergi etkisi ile dönemde ortadan kalkan vergilendirilebilir geçici farkların vergi etkisini ifade eder.

Dönem vergisi dönemin vergiye tabi kurum kazancı (mali karı) üzerinden ödenecek kurumlar vergisini ifade eder.

Geçici farklar, bir varlığın veya borcun (yükümlülüğün) bilançodaki muhasebe değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları vergi değeri arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıda belirtildiği üzere iki şekilde olabilir:

- Vergiye tabi geçici farklar (vergilendirilebilir geçici farklar), varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığı veya yükümlüğün vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali kâr/zararın tespitinde vergi matrahına dahil edilecek geçici farklardır.
- İndirilebilir geçici farklar, varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldı veya yükümlüğün vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali kar/zararın tespitinde vergi matrahından indirilecek geçici farklardır

Ertelenmiş vergi borçları (ertelenmiş vergi yükümlülükleri), vergiye tabi geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi tutarını ifade eder. Bu tutarlar gelecek dönemlerin kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine ilave edilecek tutarlardır. Ertelenmiş vergi alacakları (ertelenmiş vergi varlıkları), indirilebilir geçici farklar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ile gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi indirim ve istisnalar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisinden indirilecek kurumlar vergisi tutarını ifade eder.

#### **2.4- Vergiye Esas Değer**

Vergiye esas değer, vergi düzenlemeleri kapsamında bir varlık veya yükümlülükle ilgili gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek tutarlardır. Buna göre;

Bir varlığın vergi değeri (vergi matrahına dahil edilecek tutarı), gelecekte bu varlıkla ilgili vergilendirilebilir ekonomik faydalar dolayısıyla vergi matrahından indirilebilir tutardır. Bu ekonomik faydaların gelecekte vergi matrahına dahil edilmemesi durumunda varlığın kayıtlı değeri vergiye tabi değerine eşittir.

Bir yükümlülüğün vergi değeri ise, yükümlülüğün kayıtlı değerinden gelecek dönemlerde söz konusu yükümlülük kapsamında vergilendirme bakımından indirilebilecek tutarın düşülmesiyle elde edilen tutardır. Peşin tahsil edilen gelirlerden kaynaklanan yükümlülüğün vergi değeri, yükümlülüğün kayıtlı değerinden gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak kısmının indirilmesiyle bulunan tutardır.

Vergi mevzuatının daha sonraki bir tarihte bir gider olarak kabul edeceği bazı tutarlar bu standart uyarınca hazırlanmış finansal tablolarda bir varlık veya yükümlülük olarak yer almayabilir. Bu gibi durumlarda, vergiden indirilecek tutar ile ilgili varlığın bilançodaki kayıtlı değeri arasındaki fark indirilebilir geçici farkları oluşturmakta olup, bununla ilgili tutar ertelenmiş vergi varlığı olarak finansal tablolara alınır.

Konsolide finansal tablolarda geçici farklar, konsolide finansal tablolardaki varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerlerinin, ilgili vergi değerleriyle karşılaştırılması suretiyle tespit edilir. İlgili vergi değerinin tespitinde, konsolidasyona dahil işletmelerin vergi beyannamelerini verdikleri ülkelerin mevzuatı dikkate alınır.

#### **2.4.1- Vergi Değerinin Hesaplanmasına İlişkin Bazı Örnekler**

Vergi değerinin hesaplanmasına ilişkin bazı örnekler aşağıdadır:

**Örnek 1:** Faiz alacaklarının bilanço değeri 250 TL'dir. Faiz geliri tahsil esasına göre vergilendirilecektir. Buna göre faiz gelirinin vergi değeri  $(250 - 250) = 0$ 'dır. Bu tutar gelecekte matraha eklenecektir.

**Örnek 2:** Ticari alacakların bilanço değeri 1.500 TL'dir. Ticari alacağı oluşturan gelir vergiye tabi karın tespitinde dikkate alınmıştır.

Ticari alacağı oluşturan gelir vergilendirilebilir kârın içinde olduğu için vergi değeri 1.500 TL'dir.

**Örnek 3:** Bir iş makinesinin maliyet değeri 175.000 TL'dir. Bu makine için bu güne kadar 25.000 TL tutarında amortisman ayrılmıştır.

Bu makinenin vergi değeri  $(175.000 - 25.000) = 150.000$  TL'dir. Birikmiş amortisman önceki ve cari dönemde gider yazılmıştır ve net defter değeri de ileriki dönemlerde gider yazılacaktır. Bu makinenin yarattığı satış geliri de vergilendirilecektir.

**Örnek 4:** Yapılan 500 TL'lik gider tahakkuku vergi hesaplamasında indirilmemiş yani kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınmıştır.

Bu yükümlülüğün vergi değeri  $(500 - 500) = 0$ 'dır. Zira 500 TL gelecekte vergi matrahından indirilecektir.

**Örnek 5:** Kredi borcunun defter değeri 375 TL olup, kredi borcunun geri ödenmesinde herhangi bir vergisel sonuç doğmayacaktır. Bu durumda, kredinin vergiye esas değeri defter değerine eşittir. Yani 375 TL'dir.

**Örnek 6:** Bir bağlı ortaklıktan tahsil edilecek temettünün defter değeri 2.000 TL olup, bu tutar temettü geliri işletmede vergiye tabi değildir.

Temettü geliri vergilemede indirim olarak dikkate alınacağından vergiye esas değeri 2.000 TL'dir.

**Örnek 7:** Kısa vadeli borçlar, defter değeri 300 TL olan tahakkuk ettirilmiş giderleri içermekte olup, vergi hesaplamasında gider olarak dikkate alınmıştır.

Tahakkuk ettirilmiş giderin vergiye esas değeri 300 TL'dir.

**Örnek 8:** Kısa vadeli borçların muhasebe değeri 250 TL olup, tahakkuk ettirilmiş vergi ziyası cezası ve gecikme faizini içermektedir.

Tahakkuk ettirilen vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ticari kâr/zarar hesabında gider olarak yazılsa bile mal kar/zarar hesabında KKEG olarak dikkate alınacaktır. Bu nedenle bu borcun vergi değeri 250 TL olacaktır.

**Örnek 9:** Finansal alacak olarak kaydedilmiş bulunan verilen bir borcun muhasebe değeri 400 TL olup, geri tahsil edildiğinde vergisel herhangi bir sonuç doğurmayacaktır.

Bu alacağın vergi değeri 400 TL'dir ve muhasebe değerine eşittir.

**Örnek 10:** 2013 yılı içinde yapılan 2.500 TL geliştirme gideri aktifleştirilmiş ve takip eden yıllarda ticari kar/zararı hesabında amortismanına tabi tutularak giderleştirilecek ise de, bu giderin tamamı 2013 yılı vergi karın tespitinde indirilmiştir.

İlgili geliştirme giderinin tamamı 2013 yılı vergi hesabında giderleştirilmiş olduğu için vergiye esas değeri sıfırdır.

## 2.5- Ticari Kâr ile Mali Kâr Arasında Oluşan Farklar

İşletmelerin TMS'ye göre hesaplamış oldukları vergi öncesi kâr/zarar (ticari kâr/zarar) ile vergi mevzuatı dikkate alınarak hesaplamış oldukları mali kar/zarar arasında genel olarak bir kısım farklılıklar meydana gelmektedir. Mevcut muhasebe uygulamalarında, muhasebe karı ile vergi karı arasındaki farkın neden olduğu vergi etkisi hesaplanmamakta ve mali tablolarda gösterilmemektedir.

Muhasebeleştirme ve ölçümlenmelerden kaynaklanan bu farkların bir kısmı süreklilik arz ederken bir kısım farklar ise geçici farklardır. Ancak TMS 12'ye göre sürekli farklar için herhangi bir muhasebe işlemi yapılmaz. Buna karşın vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan vergiler ertelenen vergi yükümlülükleri olarak, indirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanacak vergiler ise ertelenen vergi varlığı (alacağı) olarak bilançoda gösterilmektedir. Böylece muhasebe karı ile vergi karı arasındaki farkın neden olduğu etki bilançolarda gösterilmiş olmaktadır.

### **2.5.1- Sürekli Farklar**

Sürekli arz eden farklar vergi mevzuatına göre mali kârın tespitinde hiçbir zaman kabul edilmeyen giderler ile hiçbir zaman vergilendirilmeyecek gelirlerden kaynaklanır ve bu farklar sonraki dönemlerde ortadan kalkması söz konusu olmadığından, gelecek dönemlerin vergi gelir ve giderini etkilemez, dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturmaz. Bunun içindir ki sürekli farklar için herhangi bir muhasebe işlemi yapılmaz.

#### **2.5.1.1- Sürekli Farklılık Yaratan Giderler**

Uygulanmakta olan vergi mevzuatımıza göre, mali kârın tespitinde hiçbir zaman gider olarak indirilmesi kabul edilmeyen giderler (KKEG) yani sürekli fark yaratan giderler ilgili vergi kanunu ve madde numaraları ile aşağıda belirtilmiştir.

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 41'inci maddesinde yer alan giderler.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 11'inci maddesinde sayılan giderler.
- 5. yılı doldurmuş ve indirim konu edilmemiş ya da edilememiş geçmiş yıl zararlar
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDV) 58'inci maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılabilen KDV.
- KDV'nin 30/d maddesi hükmü gereğince GVK ve KVK kapsamında kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen yani kanunen kabul edilmeyen giderler için ödenen KDV.
- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun (MTV) 14'üncü maddesinde yazılı taşıtların motorlu taşıt vergileri.
- 6802 sayılı Gider Vergiler Kanununun 39'uncu maddesi kapsamında ödenen özel iletişim vergileri.
- 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 6'ncı maddesine istinaden ödenen şans oyunları vergisi.

#### **2.5.1.2- Sürekli Farklılık Yaratan Gelirler**

Vergi mevzuatımıza göre, mali karın tespitinde hiçbir zaman vergilendirilmesi söz konusu olmayan gelirlerin yani istisnaların bazıları ilgili vergi kanunu ve madde numaraları ile aşağıda belirtilmiştir:

- KVK'nın 5'inci maddesinde yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar.
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesi yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar.
- 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun 12'inci maddesi kapsamında elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar.
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesi kapsamında elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar.

Mevzuat değişikliği sonucu bu istisnalar vergiye tabi tutulursa sürekli farka sebep olmaktan çıkarlar.

### **2.5.2- Geçici Farklar**

#### **2.5.2.1- Genel Olarak Geçici Farklar**

Geçici farklar genel olarak iki ayrı durumda ortaya çıkar:

- Gelir ve giderlerin doğma zamanı ile vergi mevzuatına göre tanınma zamanlarının farklı oluşuna bağlı olarak meydana gelen geçici farklar. Bu farklara zamanlama farkları da denilir. Bu farklar gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleşmesi veya borcun ödenmesi ya da gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkarlar.

Örneğin, kıdem tazminatı karşılığının ayrıldığı dönemde, ticari kârın tespitinde gider olarak yazılmasına rağmen mali karın tespitinde KKEG olarak dikkate alınır ve kıdem tazminatının ödendiği dönemde fark ortadan kalkmaktadır. Önceki dönemde indirimi kabul edilmediği için matraha ilave edilen karşılık gideri bir vergi varlığı yaratmakta, vergi yasalarıyla indirilebilir duruma geldiğinde matrahtan düşülmektedir. Bir başka deyişle matraha ilave edildiği dönemde ödenen vergi, matrahtan indirildiği dönemde mahsup edilmektedir. Önceki yıllarda matraha ilave edilmesi nedeniyle peşin ödenen vergi niteliğindeki tutarlar, izleyen yıllarda matrahtan indirilebilir hale gelinceye kadar, bir vergi varlığı olarak nitelendirilir ve bu varlık bilanço aktifinde gösterilir.

- Geçici farklar, zamanlama farklılıkları dışında aktif ve pasif kaleminin vergi yasalarına göre belirlenen vergi değeri ile finansal tablolardaki muhasebe ilkelerine göre belirlenen muhasebe değerinin farklı oluşundan da kaynaklanabilir. Bir diğer deyişle muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında varlık ve kaynakların değerlendirme ölçülerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklarda geçici farklardır.

Geçici farklar neden kaynaklanmış olursa olsun belli bir zaman dilimi içerisinde kendiliğinden ortadan kalkmakta olup, söz konusu geçici farklar vergilendirilebilir geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayrılır.

### 2.5.2.2- Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Bilanço aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, bilanço pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas tutarından daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır.

Ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin ödeyeceği verginin artmasına sebep olacağından, vergiye tabi geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi borcu hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi borcu muhasebeleştirilmektedir. Vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan vergiler, ertelenen vergi yükümlülükleri olarak bilançoda gösterilir. Böylece muhasebe kârı ile vergi kârı arasındaki farkın neden olduğu etki bilançolara aktarılmış olur.

Vergilendirilebilir geçici farklar bir dönemin muhasebe kârına dâhil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi kârın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından kaynaklanabilir. Bu tür farklar, zamanlama farkları olarak ifade edilir. Dolayısıyla vergilendirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi yükümlülüğünü oluşturduğu için vergi matrahi hesaplanırken muhasebe kârından indirilmelidir.

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

#### 2.5.2.2.1- 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.

**Örnek 11:** Satın alınan 2 yıl vadeli özel sektör tahvili için 1.000 TL faiz elde edileceği hesaplanmıştır. Faiz geliri henüz tahsil edilmediği için Gelir Tahakkukları Hesabı 1.000 TL borçlandırılır. TMS 12'ye göre, yılsonu itibarıyla bu hesabın muhasebe değeri 1.000 TL gözükürken, vergi değeri sıfır olarak gözükür. Aradaki fark (1.000 - 0=) 1000 TL. vergilendirilebilir geçici farktır.

### 2.5.2.2.2- Amortisman

Muhasebe kârının belirlenmesinde dikkate alınan amortisman ile vergiye tabi karın tespitinde dikkate alınan amortisman aynı olmayabilir. Eksik amortisman ayrılmış olabilir.

**Örnek 12:** 1.000 TL'ye satın alınmış olan duran varlığa muhasebe standartları gereğince %25 amortisman ayrılmıştır. Vergi kanunlarına göre amortisman oranı ise %33 olsun. Bu durumda, duran varlığın net muhasebe değeri (1.000 - 250=) 750 TL. iken, net vergi değeri (1.000 - 330=) 670 TL.'dir. Duran varlığın muhasebe değeri, vergi değerinden yüksek olduğundan aradaki fark 80 TL vergilendirilebilir geçici fark olarak belirlenir.

**Örnek 13:** Amortismanına tabi 2 adet binek araçtan birisi geçen yılın başında 5.000 TL'ye diğeri ise bu yılın başında 10.000 TL'ye satın alınmıştır. Her iki araç için de faydalı ömür 5 yıl olarak belirlenmiştir. Şirket araçlar için vergi hesaplamasında eşit amortisman tutarları yöntemi (normal/doğrusal amortisman yöntemi) uygularken, finansal raporlama amacıyla hızlandırılmış amortisman yöntemi (azalan bakiyeler yöntemi) kullanmaktadır. Yılsonunda elde edilen gelir 6.000 TL.'dir. Bu tutarın içerisinde amortisman ve vergi yer almamaktadır. Şirket buna ek olarak devlet tahvilinden 100 TL vergiden muaf faiz geliri elde etmiştir.

VERGİ BEYANNAMESİNE GÖRE DÖNEMİN VERGİ HESAPLAMASI		FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE GELİR HESAPLAMASI	
(Normal Amortisman Yöntemine Göre)		(Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre)	
Faaliyet geliri (amortisman ve vergi öncesi)	6.000	Faaliyet geliri (amortisman ve vergi öncesi)	6.000
Faiz geliri <sup>(*)</sup>		Faiz geliri	100
Dönemin Amortisman Gideri	-3.000	Dönemin Amortisman Gideri	-5.200
Vergiye Tabi Kâr (Matrah)	3.000	Vergi Öncesi Kâr	900
Dönem Vergisi (% 20)	600	Dönem Vergisi (%20)	180

<sup>(\*)</sup>Faiz geliri vergiden muaf olduğu için hesaplama dâhil edilmemiştir.

İşletmenin muhasebe karı ile vergiye tabi karı arasındaki farklar; geçici ve sürekli farklar şeklinde sınırlandırılabilir.

Yukarıdaki iki tabloda yer alan gelirler arasındaki fark iki nedenden kaynaklanmaktadır. Bunlardan birincisi farklı amortisman yöntemlerinden kaynaklanan 2.200 TL'lik fark, diğeri ise 100 TL'lik vergiden muaf faiz geliri nedeniyle oluşan farktır.

Faiz geliri nedeniyle oluşan fark kalıcı farktır ve bundan böyle hiç bir zaman vergiye konu olmayacaktır. Kalıcı fark için ertelenmiş vergi hesaplaması da yapılmamalıdır.

Vergi ve finansal raporlama için farklı yöntemlerle hesaplanan dönemin amortisman giderleri arasındaki fark ise geçici farktır. İşletme söz konusu geçici fark için ertelenmiş vergi hesaplaması yapmalıdır.

2.200 TL'lik amortisman farkıyla ilgili işletme bilançosunda  $2.200 \times \%20 = 440$  TL'lik ertelenmiş vergi varlığı, gelir tablosunda da aynı tutarda ertelenmiş vergi geliri raporlaması gerekmektedir.

### 2.5.2.2.3- ARGE 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.

**Örnek 14:** 500 TL ödenerek yapılan geliştirme faaliyetleri önce aktifleştirilmiş ve yılsonunda %20 amortismanına tabi tutulmuştur. Vergiye tabi kar belirlenirken 500 liranın tamamı gider olarak kabul edilmiştir. Bu durumda, net değerler dikkate alındığında muhasebe değeri (500 -100=) 400 TL iken, vergi değeri (500 - 500=) 0 TL çıkmaktadır. Muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark olan 400 TL ise vergilendirilebilir geçici farktır.

#### 2.5.2.2.4- 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 faizi geliri olarak kaydedilmesi gerektiği belirtilmektedir. Vergi kuralları ise, satış gelirin tahakkuk etmesi için teslimin gerçekleşmesinin yeterli olduğu kabul edilmektedir. Bu durumda ortaya geçici bir fark çıkar.

**Örnek 15:** Peşin fiyatı 400 TL olan emtia aralık ayında vadeli olarak 600 TL'ye satılmıştır. Muhasebe standartlarına göre 200 TL vade farkının gelecek yıla gelir kaydedilmesi gerekir. Bu durumda satışın muhasebe değeri 400 TL iken vergi değeri 600 TL olacaktır. Aradaki fark 200 TL ise vergilendirilebilir geçici farktır.

#### 2.5.2.2.5- Yenileme Fonu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) 328 ve 329 nolu maddeleri, yenileme amaçlı satılan duran varlıklardan elde edilen karların, üç yıl süreyle vergilendirilmeyeceği, bu süre içinde bu karların yenilenen duran varlık için ayrılacak amortisman payları ile yok edilebileceği belirtilmiştir. Üç yıl içinde yok edilemeyen yenileme fonları, üçüncü yılsonunda tekrar gelir olarak yazılıp vergilendirilmeleri gerekir. Elde edilen satış gelirin, yenileme fonu olarak yazılıp sonraki dönemlere devredilmesi, vergilendirilebilir geçici farkların doğmasına neden olur.

**Örnek 16:** Araç satışından 2.000 TL kâr sağlanmış ve bu tutar gelir olarak kayıtlara alınmayarak doğrudan yenileme fonu hesabına kaydedilmiştir. Muhasebe değeri 2.000 TL olup, vergi değeri sıfırdır ve vergilendirilebilir geçici fark tutarı 2.000 TL'dir.

#### 2.5.2.2.6- Duran Varlık Değer Artışı

Duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu muhasebe değeri de artar. Ancak vergi değerinin artıp artmayacağı vergi kurallarına bağlıdır. Eğer vergi kuralları bu artışı kabul eder ve fon olarak yazılmasını isterse vergi değeri de aynı oranda artacağı için geçici fark ortaya çıkmaz. Ancak, vergi kuralları bu değer artışını kabul etmez ise o zaman vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

**Örnek 17:** 1.000 TL maliyetli duran varlık %50 oranında değer artışına tabi tutularak değeri 1.500 TL'ye çıkartılmıştır. Vergi kuralları yeniden değerlemeyi kabul etmemektedir. Buna göre, duran varlığın muhasebe değeri 1.500 TL iken vergi değeri 1.000 TL olarak görünür. Aradaki 500 TL fark ise vergilendirilebilir geçici fark olarak belirlenir.

#### 2.5.2.3- İndirilebilir Geçici Farklar

Bilanço aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden küçük olması durumunda ortaya

çıkan geçici farklarla, bilanço pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olması durumunda ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır.

İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azaltacağından, bu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi varlıkları muhasebeleştirilmektedir. İndirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan vergilere ertelenen vergi varlığı (alacağı) olarak bilançoda yer vermek suretiyle, muhasebe karı ile vergi karı arasındaki farkın neden olduğu etki bilançoda gösterilmiş olur.

Kaynaklar işletmeden çıkarken vergiye tabi kârının tespitinde gider olarak indirilebilir. Bu gibi durumlarda, bir borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında indirilebilir geçici fark doğar. Bu farka ilişkin borç tutarının vergiye tabi kârın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde geri kazanılacak vergileri ifade eden bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmaktadır. Dolayısıyla indirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi varlığını oluşturduğu için vergi matrahı hesaplanırken muhasebe kârına ilave edilmelidir.

TMS 12 standardının 24-36. maddelerinde indirilebilir geçici farka neden olan uygulamalar anlatılmaktadır. Ülkemizde geçici farka sebep olan uygulamalara; faiz geliri tahakkukları, finansal kiralama giderleri, kıdem tazminatı karşılıkları, ödenmeyen SSK, Bağ-Kur primleri, fazla ayrılan amortismanlar, vade farklı satışlar, geçmiş yıl zararları, dava safhasına gelmemiş şüpheli alacaklara ayrılan karşılıklar, takdir komisyonundan kararı çıkmamış değeri düşen stoklar için ayrılan karşılıklar, şartları henüz oluşmamış koşullu borçlar için ayrılan karşılıklar örnek olarak gösterilebilir.

Aşağıda, indirilebilir geçici farka neden olabilecek bazı uygulamalar verilmiştir.

#### 2.5.2.3.1- Alacaklar

Alacakların değerlemesi sonucu indirilebilir geçici fark doğabilir.

**Örnek 18:** Muhasebe kârı 3.000.000 TL olan firmanın amortisman uygulamasından kaynaklanan vergilendirilebilir geçici fark 250.000 TL, alacakların değerlemesinden kaynaklanan indirilebilir geçici fark 120.000 TL'dir. Vergi oranı %20'dir. Bu durumda firmanın ne kârı şu şekilde hesaplanacaktır:

Muhasebe Kârı	3.000.000
(-) Vergilendirilebilir Geçici Fark	(250.000)
(+) İndirilebilir Geçici Fark	120.000
Vergi Matrahı	2.870.000
Kurumlar Vergisi (2.870.000 x 0,20)	574.000
31.12.201X	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK KARŞ.	574.000
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	574.000
/	

Amortisman uygulamasından kaynaklanan 250.000 TL'lik vergilendirilebilir geçici farkla ilgili ertelenmiş vergi varlıkları ve alacakların değerlemesinden kaynaklanan 120.000 TL'lik indirilebilir geçici farkla ilgili ertelenmiş vergi yükümlülükleri de şu şekilde hesaplanacaktır:

250.000 x % 20 = 50.000 TL Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü  
120.000 x % 20 = 24.000 TL Ertelenmiş Vergi Varlığı  
50.000 - 24.000 = 26.000 TL Ertelenmiş Vergi Gideri

31.12.201X	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK KARŞ.	574.000
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	574.000
/	
Dönem Vergisi Karşılığı	574.000
Ertelenmiş Vergi Gideri	26.000
Toplam Vergi Karşılığı	600.000
<b>Muhasebe Kârı</b>	<b>3.000.000</b>
<b>Net Kâr</b>	<b>2.400.000</b>

#### 2.5.2.3.2- Şüpheli Ticari Alacaklar

Muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gereğince, bir alacağa karşılık ayrılması için dava ve icra aşamasına gelinmesi beklenmeyebilir. İhtiyatlılık ilkesi gereğince, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması mümkündür. Muhasebe kuralları gereğince karşılık ayrılan alacak, mahkeme ya da icra safhasına gelinmediği için vergi kuralları tarafından kabul edilmeyebilir. Bu durumda, envanter gününde, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark oluşur.

**Örnek 19:** Vadesinde ödenmeyen 1.000 TL alacak için 1.000 TL karşılık ayrılmıştır. Ancak bu alacak için henüz ihtar çekilmemiştir. Bu durumda, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 1.000 TL iken vergi değeri sıfırdır. Aradaki fark 1.000 TL indirilebilir geçici farktır.

#### 2.5.2.3.3- Stoklar

**Örnek 20:** Firmanın muhasebe kârı 2.500.000 TL olarak bulunmuştur. Kıdem tazminatı karşılıklarından kaynaklanan vergilendirilebilir geçici fark 100.000 TL, stokların değerlemesinden kaynaklanan indirilebilir geçici fark 220.000 TL'dir. Vergi oranı %20'dir.

Muhasebe Kârı	2.500.000
(-) Vergilendirilebilir Geçici Fark	100.000
(+) İndirilebilir Geçici Fark	220.000
Vergi Matrahı	2.620.000
Kurumlar Vergisi (2.620.000 x 0,20)	524.000

31.12.201X	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK KARŞ.	524.000
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	524.000
/	

Ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır:

$$220.000 \times \% 20 = 44.000 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Varlığı}$$

$$100.000 \times \% 20 = 20.000 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü}$$

$$44.000 - 20.000 = 24.000 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Geliri}$$

31.12.201X	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	24.000
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK KARŞ.	24.000
/	
Dönem Vergi Karşılığı	524.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı	(24.000)
<b>Toplam Vergi Karşılığı</b>	<b>500.000</b>
Muhasebe Kârı	2.500.000
(-) Vergi Karşılıkları	(500.000)
<b>Net Kâr</b>	<b>2.000.000</b>

#### 2.5.2.3.4- Stok Değer Düşüklüğü

Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince değeri düşen stoklar için karşılık ayrılması mümkündür. Ancak, ayrılan karşılıkların vergi kurallarınca kabul edilmesi belli koşullara bağlanmıştır. Bu durumda, ayrılan karşılığın muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark ortaya çıkar.

**Örnek 21:** 120 TL maliyetli emtia, moda geçmesi nedeni ile piyasa değerinin 80 TL'ye düştüğü belirlenmiştir. Ancak, vergi mevzuatı gereğince takdir komisyonundan değer tespiti yapılmadığı için ayrılan karşılık vergi idaresince kabul edilmemektedir. Buna göre, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 40 TL iken, vergi değeri sıfırdır. Aradaki 40 TL fark ise indirilebilir geçici farktır.

#### 2.5.2.3.5- Kıdem Tazminatları

TMS 1'e (Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı) göre işverenler, bir tam yılı doldurmuş tüm işçiler için kıdem tazminatı ayırmak zorundadırlar. Ancak GVK'nın 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.

**Örnek 22:** Çalışmaya devam eden bir işçi için 1.500 TL yıllık kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır. Ayrılan karşılığın muhasebe değeri 1.500 TL'dir. Ancak ödeme gerçekleşmediği için bu karşılığın vergi değeri sıfır olarak kabul edilir. Bu durumda aradaki 1.500 TL fark indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır.

#### 2.5.2.3.6- Geçmiş Yıl Zararları

KVK, 5 yıl içinde vergi mevzuatına 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 kârı arasında geçici bir fark doğmaktadır. 5 yılı doldurduğu halde kârdan 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.

#### 2.5.2.3.7- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

Muhasebe ilkelerine göre işverence ödenecek sosyal güvenlik kesintilerinin ilgili aya kaydedilmesi için tahakkuk etmesi yeterlidir. Ancak 3917 sayılı Kanunla getirilen hükme göre, 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.

#### 2.5.2.3.8- Koşullu Borçlar

TMS 37'ye (Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler Standardı) göre işletme lehine açılmış ve gelecekte işletme aleyhine bir yükümlülük doğurması muhtemel davalarda ortaya çıkabilecek tazminat tutarı üzerinden bir karşılık ayırmak mümkündür. Vergi kanunlarında, bu tür tazminatların gider olarak yazılabileceği kabul edilmiş, ancak ödeme zorunlu şart olarak konulmuştur. Bu durumda, muhasebe kurallarına göre karşılık ayrılmasına rağmen, ayrılan bu karşılık ödeme gerçekleşmediği için vergi kurallarınca gider olarak kabul edilmez.

#### 2.5.2.3.9- Kira Gideri

Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği tüm kira giderleri ait oldukları dönemlere kaydedilmek zorundadır. Ancak vergi kurallarına göre, gayrimenkul sermaye iratlarında gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Bu nedenle, döneme kaydedilen kira giderinin, ödenmemesi durumunda bunun vergi matrahından düşülmesi mümkün değildir. Bu durumda muhasebe değeri ile vergi değeri arasında fark ortaya çıkar. Bu fark, indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır.

Yukarıda açıklanan hususlar dikkate alınarak geçici farkların vergi etkisi aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

<b>AKTİF KALEMLERDE:</b>	<b>FARKIN NİTELİĞİ</b>	<b>/ FARKIN VERGİ ETKİSİ</b>
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri:	İndirilebilir Geçici Fark	/ Ertelenmiş Vergi Alacağı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri:	Vergilendirilebilir Geçici Fark	/ Ertelenmiş Vergi Borcu
<b>PASİF KALEMLERDE:</b>	<b>FARKIN NİTELİĞİ</b>	<b>/ FARKIN VERGİ ETKİSİ</b>
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri:	Vergilendirilebilir Geçici Fark	/ Ertelenmiş Vergi Borcu
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri:	İndirilebilir Geçici Fark	/ Ertelenmiş Vergi Alacağı

Bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Ancak şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, işletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler ve oluşmasının ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (malî zararı) etkilemediği işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez.

Ancak, bağılı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.

#### 2.5.2.4- Ortadan Kalkan Geçici Farkların Muhasebeleştirilmesi

TMS 12'ye göre geçici farkın ortadan kalktığı yıl, bir önceki yılsonunda bunun için açılan hesapların kapatılması gerekir.

**Örnek 23:** 2013 yılı için gider olarak kaydedilen ancak tahsil edilemeyen kira gelirleri için, dönem sonunda aşağıdaki kayıt yapılır.

31.12.201X		
183- ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI HS.	600	
691- DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞ. HS.		600
03.Dönem Karı Ertelenmiş Vergi Varlığı		
/		

2014 yılında, bahsi geçen kiranın tahsili durumunda, geçici fark ortadan kalkacağı için aşağıdaki kayıta geçici farkın kapatılması gerekir.

31.12.201X		
691-DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞ.	600	
03.Dönem Karı Ertelenmiş Vergi Varlığı		
183-ERTELENEN VERGİ VARLIĞI HESABI		600
/		

#### 2.6- Vergi Yükümlülük ve Alacaklarının Muhasebeleştirilmesi

Sürekli ve geçici farkların tamamı dikkate alınarak, cari dönemin vergi gideri karşılığı için hesap yapılır. Cari dönemin vergi gideri karşılığı (vergi yükümlülük karşılığı) kaydı yapıldıktan sonra, geçici farkların vergi etkisinin izlenmesi ile ilgili hesaplar yapılır ve kayıtlara alınır. Aşağıda bu iki aşamaya yer verilmiştir.

##### 2.6.1- Cari Dönem Vergi Borcu ve Alacaklarının Muhasebeleştirilmesi

TMS 12'nin 12. maddesinde açıklanan uygulamaya göre, cari dönemin ve önceki dönemlerin ödenmemiş vergileri borç (yükümlülük) olarak muhasebeleştirilebilir. Eğer cari dönem ve önceki dönemde ödenen vergiler, bu dönemlere ait hesaplanan vergilerden fazla ise, aradaki fark varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirilir.

1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) göre tek düzen muhasebe sisteminde dönem vergi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesaplar aşağıdaki gibidir.

- 691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı
- 370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı
- 371 Dönem Kârı Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı
- 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı
- 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı

TMS 12'nin 12. maddesi gereğince yıl içinde peşin ödenen vergiler 193 nolu hesabın borcuna kaydedilmesi gerekir. Yılsonunda ise 193 nolu hesaptan 371 nolu hesaba devredilerek kapatılır. Dönem sonu itibarıyla cari dönem için hesaplanan vergiler ise 691 nolu hesabın borcu karşılığında 370 nolu hesap alacaklandırılarak kayıt altına alınır.

TMS 12'nin 12. maddesinde “cari dönemde ödenen vergilerin bu dönemlere ait vergiden fazla olması halinde aşan kısmın vergi varlığı olarak düşünülmesi gerektiği” ifade edilmektedir. Buna göre, hesaplanan cari dönem vergi yükümlülüklerinin, peşin ödenen vergilerden az olması durumunda aradaki fark vergi varlığı ya da vergi alacağı olarak kaydedilmelidir. Bunun için en uygun hesap 13 nolu Diğer Alacaklar Hesap Grubu içinde yer alan boş hesaplardan biri, örneğin 134 nolu hesap “Peşin Ödenen Vergilerden Alacaklar Hesabı” olarak kullanılabilir. Bu durumda, vergi beyan döneminde yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur:

**Örnek 24:** Firma 2013 yılı içinde 3.000 TL peşin vergi ödemiştir. Dönem için hesaplanan vergi yükümlülüğü ise 2.500 TL'dir.

XX.XX.2013		
370-DÖNEM KÂRİ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	2.500	
134- PEŞİN ÖDENEN VERGİLERDEN ALACAKLAR HS.		500
371-DÖNEM KARI PEŞİN ÖD. VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.		3.000
/		

Vergi beyan döneminde cari dönem için hesaplanan vergi yükümlülükleri, cari dönemde ödenen vergilerden fazla ise aradaki fark 360 nolu “Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı”na alacak kaydedilir.

**Örnek 25:** Firma yıl içinde 3.000 TL peşin vergi ödemiştir. Dönem için hesaplanan vergi yükümlülüğü ise 4.000 TL'dir.

XX.XX.XXXX		
370-DÖNEM KÂRİ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	4.000	
371-D. K. PEŞİN ÖD. VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK.		3.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		1.000
/		

### 2.6.2- Ertelenmiş Vergi Borçları ve Alacaklarının Muhasebeleştirilmesi

Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelirin oluşacağı muhtemel olması koşuluyla ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesi zorunludur.

Geçici farkları yaratan işlemler ve olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmiş ise, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr zararda muhasebeleştirilir. İşlemler veya olaylar öz kaynaklarda muhasebeleştirilmiş ise bunların vergi etkileri de öz kaynaklarda muhasebeleştirilir.

Geçici farkların doğrudan muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Buna göre, yıl sonu itibarıyla envanter döneminde vergi karşılıkları hesaplanırken, geçici farka neden olan varlık ve borçlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri (borçları) hesaplanır. Hesaplanan ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) ve yükümlülükleri (borçları), dönem net kârını düzeltecek şekilde kaydedilir.

Ülkemizde uygulanan tekdüzen hesap planındaki hesap grupları incelendiğinde, ertelenmiş vergi alacakları ve borçları için en uygun hesap grubu dönemsellik ilkesini bünyesinde barındıran 18-28-38 ve 48 nolu hesap gruplarıdır. Ayrıca, hesaplanacak ertelenmiş vergi alacakları ve vergi borçlarının gelir tablosu ile ilişkilendirilmesinde, en uygun hesap grubu 69 nolu hesap grubu içindeki 691 nolu hesaptır (Ayanoğlu, 2002) (Akdoğan 2006). Ertelenen vergi varlığı ve ertelenen vergi alacakları 691 nolu hesabın altında açılacak yardımcı hesaplarla izlenmesi gerekir. Buna göre alt hesaplarda açılacak hesaplarla ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan vergilendirilebilir geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarına ilave edilecek, buna karşın indirilebilir ertelenmiş vergi varlığına neden olan geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarından indirilecektir. Böylelikle bilançolarda, vergi oranlarında dönemler itibarıyla farklılık göstermediği sürece, dönemsel olarak vergilendirilebilir farkların ve indirilebilir farkların birlikte hesap edilerek netleştirilmek suretiyle gösterilmesi mümkün olacaktır.

Diğer taraftan aynı ülkede faaliyette bulunan işletmelerin konsolide bilançolarında da yukarıda belirtildiği gibi gerekli netleştirme yapılarak kayıtlara almak mümkün olacaktır. Ancak farklı vergi mevzuatına tabi uygulamaların olması durumunda vergilendirilebilir geçici farkların ve indirilebilir geçici farkların vergi etkilerinin ayrı ayrı gösterilmesi daha uygun olacaktır.

Ertelenen vergi etkisini izlemekte kullanılacak hesaplar aşağıda verilmiştir.

- 691.01 Dönem Kârı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılığı Hesabı
- 691.02 Dönem Kârı Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı
- 691.03 Dönem Kârı Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı
- 692 Dönem Net Kâr veya Zararı Hesabı
- 590 Dönem Net Kârı
- 591 Dönem Net Zararı
- 182 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı
- 282 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı
- 382 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı
- 482 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı

Bu hesapların kullanış biçimleri ile ertelenmiş vergi alacakları ve borçlarının hesaplanış şekilleri aşağıda daha ayrıntılı bir örnekle gösterilmiştir. TMS 12'nin 15. maddesinde, tüm vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle hesaplanacak ertelenmiş vergi borçlarının muhasebeleştirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ancak,

- Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında,
- İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler sonucunda oluşan bir varlık ve borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında,
- Oluşmasının ne muhasebe kârını nede vergi kârını etkilemeyen işlemler sonucunda oluşan bir varlık ve borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borçları muhasebeleştirilmemektedirler.

#### **2.6.2.1- Kıdem Tazminatı**

Vergi uygulamaları, çalışanlara ödenen kıdem tazminatlarının ödendiği zaman gider yazılmasını kabul etmektedir. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının 126. maddesi çalışanların ilgili hizmeti verdikleri sürenin on iki ay veya daha sonrasında ödenecek kâr paylaşımı veya ikrami-



ye borçları için kıdem tazminatı ayrılması gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerektiğini ve bu kıdem tazminatı karşılığının da reel iskonto oranı ile iskonto edilip finansal tablolarda gösterilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Çalışanlara sağlanan bazı faydalar bunların ayrılma sebeplerinden bağımsız olarak ödenir. Bu gibi tazminatların ödeneceği kesindir (herhangi bir hak ediş veya asgari hizmet koşulu çerçevesinde). Ancak bu ödemelerin ne zaman gerçekleştirileceği belli değildir. Bu gibi tazminatlar bazı ülkelerde işten ayrılma tazminatı veya işten ayrılma karşılıkları olarak ifade edilseler de işten ayrılma tazminatından çok, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalardır ve işletme bunları işten ayrılma sonrası sağlanan fayda olarak muhasebeleştirir.

**Örnek 26:** 31.12.2013 tarihinde XYZ A.Ş.'nin kıdem tazminatı yükü 250.000 TL'dir. Bu tutarın 50.000 TL'si bu yıla ait olup, geri kalan kısmı geçmiş yıllara aittir. İşletme karşılığın tamamını kayda almaya karar vermiştir. Geçmiş yıllara ait olan kıdem tazminatlarının karşılanacağı yeteri kadar serbest yedek bulunmaktadır (Vergi oranı %20'dir).

Buna göre dönem sonunda yapılacak olan muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

31.12.2013		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	50.000	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	200.000	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		250.000
/		
970 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER.	50.000	
971 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER.		50.000
/		

Muhasebe standartlarına göre yapılan muhasebe kaydı sonucunda ayrılan kıdem tazminatı karşılığının muhasebe değeri 50.000 TL'dir. Ancak vergi kanunlarında, ayrılan kıdem tazminatlarının ödenmesi gerçekleşmedikçe vergiden düşülemeyeceği belirtilmektedir. Bu durumda ödeme gerçekleşmediği için ayrılan karşılığın vergi değeri sıfır olarak kabul edilmektedir. Vergi mevzuatı ve muhasebe standartları arasındaki bu farklı yaklaşım sonucunda, kıdem tazminatı karşılığı nedeniyle 50.000 TL'lik geçici bir fark oluşmakta ve bu geçici fark ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır. Kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

31.12.2013		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	50.000	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS YÜK KARŞ.		10.000
691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığından (50.000 x 0,20)		
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		40.000
/		

Yapılan bu muhasebe kaydında vergi mevzuatı ile TMS 19 değerlendirme hükümleri arasındaki fark sonucunda, iskonto edilmiş kıdem tazminatı yükümlüğü sebebiyle, cari dönemde ertelenmiş vergi alacağı çıkmaktadır.

### 2.6.2.2- Hisse Senetleri

Muhasebe standartlarına göre alım-satım amaçlı elde tutulan hisse senetleri, gerçeğe uygun değer farkı, kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak sınıflandırılmalı ve gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmelidir.

**Örnek 27:** 05.10.2013 tarihinde XYZ A.Ş.'den alım-satım amaçlı olarak 20.000 TL'ye alınan hisse senetlerinin 31.12.2013 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 25.000 TL'dir (Vergi oranı %20'dir).

Buna göre dönem sonunda yapılacak olan muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

31.12.2013		
110 HİSSE SENETLERİ	5.000	
646 BORSA DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI		5.000
31.12.2013		
960 MATRAHTAN İNDİRİM BORÇLU H.	5.000	
961 MATRAHTAN İNDİRİM ALACAKLI H		5.000
/		

Muhasebe standartlarına göre yapılan muhasebe kaydı sonucunda hisse senetlerinin defter değeri 25.000 TL'dir. Vergi mevzuatı ise hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu durumda hisse senetlerinin vergi değeri 20.000 TL'dir. Görüldüğü gibi hisse senetlerinin vergi mevzuatı ve muhasebe standartları açısından farklı değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilmesi sonucunda 5.000 TL'lik geçici bir fark oluşmakta ve bu geçici fark ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır. Hisse senetlerinin değer artışından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

31.12.2013		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	1.000	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK KARŞ.		1.000
691.11 Ertelemiş Vergi Varlığından (5.000 x 0,20)		
/		

Muhasebe standartlarına göre hisse senetleri değer azalışları aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir:

31.12.201X		
656 BORSA DEĞER AZALIŞ ZARARLARI	X.000	
110 HİSSE SENETLERİ		X.000
31.12.201X		
970 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER. B. H.	X.000	
971 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER. A. H.		X.000
/		

Hisse senetlerindeki değer azalışları nedeniyle ortaya çıkan geçici fark bir vergi yükümlülüğü doğurmakta ve aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

31.12.201X		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK KARŞ.	X.000	
691.13 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünden		
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.		X.000
/		

### 2.6.2.3- Karşılık Giderleri

Muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramları gereğince, bir alacağa karşılık ayrılması için, alacağın 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 gider olarak kabul edilmemektedir.

**Örnek 28:** XYZ A.Ş., 25.10.2013 tarihinde 15.000 TL'lik senetsiz alacağının şüpheli hale geldiğini tespit etmiş ve bu alacağın tamamı için karşılık ayırmaya karar vermiştir (Vergi oranı %20'dir). Şüpheli hale gelen senetsiz alacaklar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

31.12.2013		
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	15.000	
120 ALICILAR		15.000
*Alacağın Şüpheli Hale Gelmesi		
31.12.2013		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	15.000	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞ.		15.000
* Karşılık Ayrılması		
31.12.2013		
970 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER B. H.	15.000	
971 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER A. H.		15.000
/		

Şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasından kaynaklanan vergi etkisi aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir:

31.12.2013		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	3.000	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.		3.000
691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığından (15.000 x 0,20)		
/		

### 2.6.2.4- Maddi Duran Varlıklar

Muhasebe standartları, bazı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinde ortaya çıkan değer artış veya azalışlarının, gelir-gider tablosunda muhasebeleştirilmesi yerine, bilançoda öz kaynaklar içinde muhasebeleştirilmesini benimsemiştir. Bu hususlardan biri olan maddi duran varlıkları

rın yeniden değerlendirilmesi halinde ortaya çıkan değer artışları da öz kaynaklarda muhasebeleştirilir. Tabiiyatıyla öz kaynaklarda meydana gelen bu artış veya azalışlar (kapsamlı kâr hariç) dönem kârını etkilememektedir. Dolayısıyla dönem kârını etkilemeyen unsurların vergi etkilerinin de vergi gideri veya vergi geliri olarak değil, öz kaynaklara ilave veya indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

**Örnek 29:** XYZ A.Ş. mülkiyetinde bulunan 100.000 TL'lik binasını 31.12.2013 tarihinde yeniden değerlemeye tabi tutmuş ve binanın değerinde 8.000 TL artış olmuştur (Vergi oranı % 20'dir)

Buna göre yeniden değerlendirme ve vergi etkisi aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

31.12.2013		
252 BİNALAR HESABI	8.000	
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME FONU		8.000
522.01 Bina Değer Artışı		
31.12.2013		
526 ERTELENMİŞ VERGİ FONU	1.600	
526.01 Bina Değer Artışı		
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.		1.600
/		

#### 2.6.2.5- Menkul Kıymetler

Menkul kıymetlerde oluşan değer artışı aşağıdaki örnekte görüldüğü şekilde muhasebeleştirilir:

**Örnek 30:** XYZ A.Ş., 6.000 TL'ye satın almış olduğu satışa hazır menkul kıymetlerini 2013 yılı sonunda gerçeğe uygun değeriyle değerlemiştir. Söz konusu menkul kıymetin gerçeğe uygun değeri 7.500 TL'dir (Vergi oranı %20'dir.). Değerleme işlemi sonunda 1.500 TL'lik bir değer artışı olduğu görülmüştür. Ortaya çıkan bu durum aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

31.12.2013		
240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER	1.500	
525 SATIŞA HAZIR MENKUL KIYMET DEĞER ARTIŞLARI		1.500
/		

Bu örnekte, menkul kıymetlerde meydana gelen değer artışı, dönemin gelirleri içerisine kaydedilmediği için vergi etkisinin de dönemin giderleri arasına kaydedilmemesi gerekmektedir. Buna göre vergi etkisi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

31.12.2013		
525 SATIŞA HAZIR MENKUL KIYMET	300	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.		300
(1.500 x 0,20)		
/		

## 2.7- Örnekler

**Örnek 31:** X AŞ.'nin 31.12.2013 tarihli geçici mizanı aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç	Alacak
100 Kasa	20.000	8.000	12.000	0,00
120 Alıcılar	5.000	1.000	4.000,00	0,00
128 Şüpheli Ticari Alacaklar	2.000	0,00	2.000,00	0,00
129 Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	0,00	2.000	0,00	2.000
153 Ticari Mallar	15.000	9.000	6.000,00	0,00
157 Diğer Stoklar	1.000	0,00	1.000,00	0,00
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	0,00	1.000	0,00	1.000
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	1.000	0,00	1.000,00	0,00
181 Gelir Tahakkukları	1.000	0,00	1.000,00	0,00
255 Demirbaşlar	5.000	0,00	5.000,00	0,00
257 Birikmiş Amortismanlar	0,00	3.000	0,00	3.000
580 Geçmiş Yıl Zararları	4.000	0,00	4.000,00	0,00
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	0,00	3.000	0,00	3.000
370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yüküm Karşılığı	0,00	2.000	0,00	2.000
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı	0,00	5.000	0,00	5.000
374 Koşullu Borç Karşılıkları	0,00	2.000	0,00	2.000
381 Gider Tahakkukları	0,00	2.000	0,00	2.000
382 Ertelenmiş Gelirler	0,00	2.000	0,00	2.000
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	1.500	7.000	0,00	5.500
302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borç Maliyetleri	2.000	500	1.500,00	0,00
500 Sermaye	0,00	6.000	0,00	6.000
549 Yenileme Fonu	0,00	1.000	0,00	1.000
600 Yurt İçi Satışlar	20.000	20.000	0,00	0,00
621 Satılan Ticari Malların Maliyeti	10.000	10.000	0,00	0,00
632 Genel Yönetim Giderleri	5.000	5.000	0,00	0,00
690 Dönem Kar Veya Zararı	20.000	20.000	0,00	0,00
691 Dönem Karı Vergi Ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları	2.000	2.000	0,00	0,00
692 Dönem Net Kar veya Zararı	0,00	3.000	0,00	3.000
	<b>114.500</b>	<b>114.500</b>	<b>37.500</b>	<b>37.500</b>

### Envanter Bilgileri:

1. Tamamına karşılık ayrılmış olan şüpheli ticari alacakların, henüz dava ve icra safhasında olmadığı belirlenmiştir.
2. Tamamına karşılık ayrılmış olan modası geçmiş stoklar için henüz takdir komisyonundan rapor gelmediği belirlenmiştir.
3. Gelecek aylara ait giderlerin, peşin ödenmiş ücret olduğu belirlenmiştir.

4. 1.1.2013 tarihinde satın alınan 2 yıl vadeli tahviller karşılığında, 2013 yılına düşen faiz için tahakkuk kaydı yapıldığı belirlenmiştir. Tahviller vade sonu ödemelidir.
5. Tamamı bu döneme ait birikmiş amortismanların 1.000 liralık kısmının vergi kanunlarına göre fazladan hesaplandığı belirlenmiştir.
6. Kıdem tazminatlarının 3.000 liralık kısmının henüz ödenmediği belirlenmiştir.
7. Geçmiş yıl zararlarının, 1.000 liralık kısmının 2.000 yılından kalma olduğu, 3.000 liralık kısmın 2011 yılından olduğu belirlenmiştir.
8. Ödenecek sosyal güvenlik kesintilerinin tamamının cari döneme gider yazıldığı ancak henüz ödenmediği belirlenmiştir.
9. Gider olarak kaydedilmiş 1.000 lira değerindeki koşullu borç karşılıklarının, henüz ödenmediği belirlenmiştir. Diğer 1.000 liralık koşullu borç karşılığının ise karşılık ayırma koşullarını sağlamadığı belirlenmiştir.
10. Yenileme fonunun 2012 yılında oluştuğu belirlenmiştir.
11. Gider tahakkuklarının tamamen kira giderlerinden oluştuğu ve yarısının henüz ödenmediği belirlenmiştir.
12. Ertelenmiş gelirlerin, bu dönemde yapılan vadeli satışlar sebebiyle oluşan 2.000 liralık vade farkı olduğu ve vade farklarının gelecek döneme ait oldukları belirlenmiştir.
13. Ertelenmiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinden, giderleştirilen kısmın 100 liralık kısmının henüz ödenmediği belirlenmiştir.

#### **Çözüm:**

1. Dönemde ayrılan 2.000 TL karşılığın, henüz dava ve icra safhasına gelmediği, bununla ilgili işlemlerin bir sonraki yıla sarktığı anlaşıldığından, karşılığın muhasebe değeri 2.000 yeni lira, vergi değeri ise sıfır lira olarak belirlenir. İkisi arasındaki fark 2.000 lira indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır. Vergi oranının %30 olduğu kabul edilirse,  $(2.000 \times \%30)$  600 lira ertelenen vergi varlığıdır.
2. Envanter gününde değerini kaybetmiş olan emtiaya, 1.000 lira karşılık ayrılmıştır. Ancak takdir komisyonundan rapor gelmediği için, bu karşılık vergi kanunlarınca kabul edilmez. Bu nedenle muhasebe değeri, 1.000 lira, vergi değeri sıfır lira olarak kabul edilir. Bu durumda aradaki fark kadar indirilebilir geçici fark doğar. Vergi oranının %30 olduğu kabul edilirse,  $(1.000 \times \%30)$  300 lira ertelenen vergi varlığı (alacağı) doğar.
3. Buna göre, peşin ödenmiş ücretin muhasebe değeri sıfır olarak görülürken, vergi değeri 1.000 lira olarak görülmektedir. Bu durumda muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır. %30 vergi oranına göre,  $(1000 \times \%30)$  300 lira ertelenen vergi varlığı (alacağı) hesaplanır.
4. 1.000 liralık gelir tahakkuk etmiştir. Bu hesap, faiz gelirinün dönemsellik ilkesi gereği cari döneme düşen faiz geliri için kullanılmıştır. Oysa, bu gelir, vergi kanunları açısından henüz elde edilmiş sayılmadığından gelir olarak kabul edilmez. Bu durumda, tahakkuk ettirilen faiz gelirinün muhasebe değeri 1.000 lira, vergi değeri ise sıfır liradır. Aradaki fark indirilebilir geçici farktır. İndirilebilir geçici farkın %30'u  $(1000 \times \%30)$  olan 300 lira ise ertelenen vergi varlığıdır.
5. 3.000 lira tutarında amortisman ayrıldığı, bunun 1.000 liralık kısmının kanunen kabul edilmediği belirtilmektedir. Bu durumda, amortismanın muhasebe değeri 3.000 lira, vergi değeri ise 2.000 liradır. Aradaki fark ise indirilebilir geçici farktır. %30 vergi oranına göre  $(1000 \times \%30)$  300 lira ertelenmiş vergi varlığının bilançoda gösterilmesi gerekir.

6. Ayrılan 5.000 lira tutarındaki kıdem tazminatı karşılığının tamamının dönemde ayrıldığı kabul edilirse, kıdem tazminatı karşılığının muhasebe değeri 5.000 lira, vergi değeri ise 2.000 lira olarak belirlenir. Muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki 3.000 liralık fark ise indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır. 3.000 lira indirilebilir geçici farkın % 30 olan vergi oranı ile çarpımı sonucu bulunan 900 lira ise ertelenen vergi varlığı (alacağı) olarak kabul edilir.
7. Geçmiş yıl zararlarının 1.000 liralık kısmı 2007 yılına ait olduğundan sürekli farkın ortaya çıkmasına neden olur. Bu nedenle, bunun vergi etkisi hesaplanmaz. 2011 yılından gelen 3.000 liralık geçmiş yıl zararı ise henüz 5 yılı doldurmadığı için, kardan düşülmeyip gelecek yıla devredilen kısmı indirilebilir geçici farkın doğmasını neden olur. Buna göre, 3.000 liralık geçmiş yıl zararının muhasebe değeri 3.000 lira, vergi değeri ise sıfır lira olarak gözükmektedir. Buna göre aradaki fark olan 3000 liranın %30'u olan 900 lira ertelenen vergi varlığı olarak kaydedilir.
8. Ödenecek sosyal güvenlik kesintisinin muhasebe değerinin 3.000 lira olduğu, vergi değerinin ise sıfır olduğu görülmektedir. Bu durumda, indirilebilir geçici fark 3.000 olarak çıkacaktır. Ertelenen vergi varlığı ise (3000 lira x %30) 900 lira olarak hesaplanır.
9. Toplam 2.000 liralık koşullu borç karşılığı ayrılmıştır. Ancak bunun 1.000 liralık kısmı gerekli şartları taşımadığından kanunen kabul edilmeyen gider olarak tanımlanır ve sürekli fark olarak tanımlandığından vergi etkisi hesaplanmaz. Koşullu borç karşılığının kalan kısmı ise vergi kanunlarında belirtilen koşulu sağlamış olduğundan, karşılığın muhasebe değeri 1.000 lira olarak gözükmektedir. Tazminat henüz ödenmemiş olduğundan kaydedilmiş olan karşılığın vergi değeri sıfır olarak kabul edilir. Buna göre muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark indirilebilir geçici fark olarak dikkate alınır. Bu durumda, indirilebilir geçici farkın %30'u (1000 x %30) 300 lira ertelenen vergi varlığı olarak kaydedilir.
10. 1.000 liralık yenileme fonu mevcuttur. Bu, yıl içinde yok edilemediği için sonraki döneme devredilmiştir. Yenileme fonunun muhasebe değeri 1.000 lira iken, vergi değeri sıfır olarak gözükmektedir. Bu durumda aradaki fark, vergilendirilebilir geçici farktır. Bu geçici fark üzerinden hesaplanan 300 lira vergi, ertelenen vergi yükümlülüğü olarak kaydedilir.
11. 2.000 liralık kiranın yalnızca 1.000 liralık kısmının ödendiği belirlenmiştir. Bu durumda giderin muhasebe değeri 2.000 lira iken, vergi değeri 1.000 lira olarak ortaya çıkar. Aradaki fark, (2000 -1000=) 1000 lira indirilebilir geçici farktır. Bu fark üzerinden %30 vergi hesaplanır. Buna göre, (1000 x %30) 300 lira ertelenen vergi varlığıdır.
12. Ertelenmiş gelirler hesabında 2.000 lira tutarında kayıt görülmektedir. Oysa hesapta görülen gelirin tamamı vergi kanunlarına göre bu döneme ait gelir olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, ertelenmiş gelirlerin muhasebe değeri sıfır iken, vergi değeri 2.000 lira olarak gözükür. Muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark ise vergilendirilebilir geçici fark olarak tanımlanır. % 30 vergi oranına göre (2.000 x %30=) 600 lira ertelenen vergi yükümlülüğü ortaya çıkar.
13. Ertelenmiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin 1.500 lira olarak giderleştirildiği görülmektedir. Ancak gider kaydedilen bu tutarın 100 liralık kısmı henüz ödenmediği için ödenmeyen kısım cari dönemde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilir. Buna göre, muhasebe değeri 1.500 lira iken, vergi değeri 1.400 lira olarak kabul edilir. Aradaki 100 liralık fark, indirilebilir geçici farktır ve bu fark üzerinden (100 x %30 =) 30 lira ertelenen vergi varlığı hesaplanır.

Buna göre, ertelenen vergi varlıkları toplamı 4.230 lira, ertelenen vergi yükümlülükleri toplamı 1.200 lira olarak hesaplanmıştır. Bu verilere göre aşağıdaki kayıtların yapılması gerekir.

/		
283- ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	4.230	
691-DÖN. KARI VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞ.		4.230
03.Dön Karı Ertelemiş Vergi Varlığı		
/		
691-DÖN. KARI VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞ.	1.200	
02.Dönem Karı Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü		
482-ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		1.200
/		

Yukarıdaki kayıtlardan sonra vergi karşılıklarının mahsubu kaydı yapılır.

/		
690-DÖNEM NET KAR YA DA ZARARI HESABI	3.000	
691-DÖN. KARI VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞ.	4.230	
03. Dönem Karı Ertelemiş Vergi Varlığı Hesabı		
691-DÖN. KARI VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞ.		1.200
02.Dönem Karı Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü		
692-DÖNEM NET KAR/ZARARI HS (DÜZELTİLMİŞ)		6.030
/		
692-DÖNEM NET KAR YA DA ZARARI (DÜZELTİLMİŞ)	6.030	
590-DÖNEM NET KARI HESABI		6.030
/		

Ertelenmiş verginin hesaplanmasında ve muhasebeleştirilmesi konusunda farklı yazarlar tarafından farklı yöntemler kullanılmıştır. Ancak bu yöntemlerin hepsi aynı sonucu vermektedir. Yukarıda yapılan hesaplamalarda, mizandaki hesaplar aktif pasif ayırımına tabi tutulmayıp topluca değerlendirilmiş ve tek bir tabloda tüm hesaplamalar gösterilmeye çalışılmıştır. Bu yol yerine, hesapları aktif ve pasif ayırımına tabi tutup geçici farkları hesaplamak daha sonra ise netleştirme yaparak aynı sonuca ulaşmakta mümkündür.

**Örnek 32:** X AŞ. tarafından vergi idaresi için hazırlanmış 31.12.2012 ve 31.12.2013 tarihli bilançoları ile yine aynı tarihler için finansal raporlama standartlarına göre hazırlanmış ancak henüz ertelenmiş vergi ile ilgili hesaplamaları yapılmamış bilançoları aşağıdaki gibidir:



	31.12.2012 Tarihli Bilanço		31.12.2013 Tarihli Bilanço	
	Vergi	TFRS	Vergi	TFRS
Hazır Değerler	2.500	2.500	3.500	3.500
Ticari Alacaklar	3.500	3.300	5.500	5.500
Stoklar	7.500	7.200	8.000	8.000
Maddi Duran Varlıklar (net)	10.000	8.500	15.000	17.000
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>23.500</b>	<b>21.500</b>	<b>32.000</b>	<b>34.000</b>
Banka Kredileri	3.000	2.800	6.500	6.500
Ticari Borçlar	5.100	5.000	7.000	7.000
Kıdem Tazminatı Karşılığı	2.000	1.400	3.000	3.500
Sermaye	8.000	8.000	8.000	8.000
Yedekler	2.000	2.000	3.500	4.600
Dönem Karı	3.400	2.300	4.000	4.400
<b>Pasif Toplamı</b>	<b>23.500</b>	<b>21.500</b>	<b>32.000</b>	<b>34.000</b>

**Çözüm:** Yukarıdaki bilançolardan hareketle işletmenin 2012 ve 2013 yıllarına ilişkin ertelenmiş vergi alacağı veya borcuna ilişkin hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

Öncelikle 2012 yılı için vergi ve finansal raporlama standartlarına göre hazırlanmış bilançolar arasındaki farklı kalemlerin hangileri olduğu “vergilendirilebilir geçici farklar” ve “indirilebilir geçici farklar” olarak belirlenmelidir.

	31.12.2012 Tarihli Bilanço			Varlık/(Borç) (Fark x Vergi Oranı)
	Vergi	TMS	Farklar	
Hazır Değerler	2.500	2.500	--	--
Ticari Alacaklar	3.500	3.300	-200	40
Stoklar	7.500	7.200	-300	60
Maddi Duran Varlıklar (net)	10.000	8.500	-1.500	300
	23.500	21.500	-2.000	
Banka Kredileri	3.000	2.800	-200	-40
Ticari Borçlar	5.100	5.000	-100	-20
Kıdem Tazminatı Karşılığı	2.000	1.400	-600	-120
Sermaye	8.000	8.000	--	--
Yedekler	2.000	2.000	--	--
Dönem Karı	3.400	2.300	-1.100	--
	23.500	21.500	2.000	220

31.12.2012’de 6 kalemdede fark bulunmuştur. Bu farkların nedenleri aşağıdakiler olabilir:

- Ticari Alacaklardaki Fark: 200 TL’lik fark, SDR A.Ş.’nin senetsiz ticari alacaklarını reeskont etme ve TFRS’lere göre şüpheli alacak karşılığı ayırmasından ileri gelmiştir. Söz konusu 200 TL

- fark önümüzdeki dönemlerde ortadan kalkacak ve vergi yasalarımıza göre gider kabul edilecektir. Dolayısıyla bu fark geçici zamanla farkı olup, ertelenmiş vergi varlığı niteliğindedir.
- Stoklardaki Fark: 300 TL tutarındaki fark stokların net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesinden kaynaklanmıştır. Bu fark geçici bir zamanlama farkı olup, ertelenmiş vergi varlığı niteliğindedir.
  - Maddi Duran Varlıklardaki Fark: 1.500 TL tutarındaki fark vergi için ve muhasebe standartları için farklı amortisman yöntemleri ve farklı ekonomik ömürlerin uygulanmasından ileri gelmektedir ve geçici zamanlama farkı olup ertelenmiş vergi varlığı niteliğindedir.
  - Banka Kredilerindeki Fark: 200 TL tutarındaki fark banka kredileri faiz tahakkuklarının hesaplanmasında TFRS'lere göre etkin faiz yönteminin uygulanmasından oluşmuştur. Geçici zamanlama farkı olup, ertelenmiş vergi borcu niteliğindedir.
  - Ticari Borçlardaki Fark: 100 TL tutarındaki fark senetsiz ticari borçların reeskonta tabi tutulmasından kaynaklanmıştır. Bu fark bir geçici zamanlama farkı olup, ertelenmiş vergi borcu niteliğindedir.
  - Kıdem Tazminatı Karşılığındaki Fark: 600 TL tutarındaki farkın nedeni, VUK'a göre kıdem tazminatının bilanço günündeki yasal yükümlülükler tutarında hesaplanması ve ancak ödendiğinde vergiye konu olması, TMS'ye göre ise kıdem tazminatının aktüerya hesaplamaları ile raporlanmasıdır. Bugün vergi hesaplanırken dikkate alınmayan ancak ileride ödendiğinde vergiden düşülecek olan kıdem tazminatları bu zamanlama farkı nedeniyle dikkate alınmaktadır. Bu fark bir geçici zamanlama farkı olup, ertelenmiş vergi borcu niteliğindedir.

Yapılan bu işlemler sonucunda 2.000 TL vergi varlığı ve 900 TL vergi borcu hesaplanmıştır. İşletmenin tabi olduğu vergi oranı %20 olduğundan farkların vergi etkisi aşağıdaki gibi hesaplanıp muhasebeleştirilebilir:

$$2.000 \text{ TL} - 900 \text{ TL} \times \%20 = 220 \text{ TL.}$$

Bu açıklamalardan sonra işletmenin 31.12.2013'de yapması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olmalıdır:

31.12.2012	
286 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI	220
691 VERGİ KARŞILIĞI	220
691.02 Ertelenmiş Vergi Geliri	
/	
31.12.2013	
691 VERGİ KARŞILIĞI	300
691.01 Ertelenmiş Vergi Gideri	
286 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI	220
486 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	80
/	

**Örnek 33:** X AŞ.'nin 31.12.2012 tarihli bilançosu aşağıdaki gibidir. İşletmenin Kurumlar Vergisi'ni cari dönem ertelenmiş vergi varlıklarını ve vergi yükümlülüklerini bulalım.

DÖNEN VARLIKLAR	190.000	KISA VAD. YAB. KAYN.	200.000
Hazır Değerler	25.000	Ticari Borçlar	190.000
		Borç Senetleri Reeskontu	-20.000
		Net Ticari Borçlar	170.000
Menkul Kıymetler	90.000		
M. Kıy. Değ. Düş. Karş. Net Menkul Kıymetler	-40.000	Ödenecek Vergi ve Yük.	30.000
	50.000		
Ticari Alacaklar	80.000	ÖZKAYNAKLAR	70.000
Alacak Senetleri Reeskontu	20.000		
Net Ticari Alacaklar	60.000		
Stoklar	70.000	Ödenmiş Sermaye	10.000
Stok Değ. Düş. Karş. Net Stoklar	-15.000		
	55.000		
DURAN VARLIKLAR	80.000	Dönem Muhasebe Kârı	60.000
Maddi Duran Varlıklar	100.000		
Birikmiş Amortismanlar	-20.000		
Net Maddi Duran Varlık.	80.000		
AKTİF TOPLAMI	270.000	PASİF TOPLAMI	270.000

#### Kurumlar Vergisi Hesaplanması

Dönem Muhasebe Kârı	60.000	
Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı	+40.000	İndirilebilir Geçici Fark
Alacak Senetleri Reeskontu	+20.000	İndirilebilir Geçici Fark
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	+15.000	İndirilebilir Geçici Fark
Borç Senetleri Reeskontu	-20.000	Vergilendirilebilir Geçici Fark
Kurumlar Vergisi Matrahı	115.000	
Kurumlar Vergisi Gider Karşılığı (115.000*0,20)	23.000	
Dönem Net Kârı (60.000-23.000)	37.000	

<b>Muhasebe Kârı</b>	<b>60.000</b>
(-) Vergilendirilebilir Geçici Fark	(20.000)
(+) İndirilebilir Geçici Fark	75.000
<b>Vergi Matrahı</b>	<b>115.000</b>
Kurumlar Vergisi (115.000 x 0,20)	23.000

XX.XX.201X

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS YÜK KARŞ.	23.000
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	23.000

Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Hesaplanması;

Dönem muhasebe kârının vergi değeri, dönem muhasebe kârının defter değerine 55.000 TL tutarındaki toplam indirilebilir geçici fark eklenerek 115.000 TL bulunmuştur.

İşletmenin aktifine kayıtlı varlıkların muhasebe değeri ile vergi değeri arasında 55.000 TL indirilebilir geçici fark ortaya çıkmakta ve ertelenmiş vergi varlığına sebep olmaktadır. Bu durumda, cari dönem toplam ertelenmiş vergi varlığı (55.000 x 0,20 =) 11.000 TL olarak hesaplanacaktır.

Dönem Muhasebe Kârı	60.000
(-) Ödenecek Kurumlar Vergisi	-23.000
(+) Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	11.000
Dönem Net Kârı	48.000 TL

Dönem net karını farklı bir yoldan şu şekilde de hesaplayabiliriz:

75.000 x % 20	= 15.000 Ertelenmiş Vergi Varlığı
20.000 x % 20	= 4.000 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
15.000 – 4.000	= 11.000 Ertelenmiş Vergi Geliri

Dönem Vergi Karşılığı	23.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı	(11.000)
<b>Toplam Vergi Karşılığı</b>	<b>12.000</b>
Muhasebe Kârı	60.000
(-) Vergi Karşılıkları	(12.000)
<b>Net Kâr</b>	<b>48.000</b>

Ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin bulunması tablo halinde aşağıdaki şekilde de gösterilebilir:

	Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme (Defter Değeri)	VUK'a Göre Değerleme (Vergi Değeri)	Geçici Fark
Hazır Değerler	25.000	25.000	
			40.000
Menkul Kıymetler	50.000	90.000	İndirilebilir Geçici Fark
Ticari Alacaklar	80.000	80.000	-
Alacak Senet. Reesk.	-20.000	-20.000	-
Stoklar	70.000	70.000	15.000
Stok Değ. Düş. Karş.	-15.000		İndirilebilir Geçici Fark
Maddi Duran Varlıklar	100.000	100.000	
Birikmiş Amortismanlar	-20.000	-20.000	
Aktif Toplamı	270.000	325.000	55.000 İndirilebilir Geçici Fark

Ticari Borçlar	190.000	190.000	-
Borç Sen. Reesk.	-20.000	-20.000	-
Ödenecek Vergi ve Yük.	30.000	30.000	-
Ödenmiş Sermaye	10.000	10.000	-
Dönem Muhasebe Kârı	60.000	115.000	-
Pasif Toplamı	270.000	325.000	-

Bulunan vergi farkıyla ilgili yapılacak muhasebe kaydı da şu şekilde olacaktır:

31.12.201X		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	11.000	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS YÜK KARŞ.		11.000

## 2.8- Diğer Hususlar

### 2.8.1- Vergi Varlıkları veya Borçlarının Hesaplanmasında Uygulanacak Vergi Oranı

Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek (veya mahsup edilecek) dönem vergi borçlarının (varlıklarının) tutarı raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları dikkate alınarak hesaplanır.

Ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır.

Cari ve ertelenmiş vergi varlıkları ile borçları genellikle yürürlükteki vergi oranları kullanılarak ölçülür. Ancak, bazı durumlarda, hükümetin vergi oranlarına ilişkin açıklamaları yasalasınma yönünde çok önemli etkiye sahip olabilir ve açıklama yapıldıktan birkaç ay sonraki bir dönemde de yasalasınma gerçekleşebilir. Bu gibi durumlarda vergi varlığı ve borcu açıklanan vergi oranları dikkate alınarak hesaplanır.

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.

İşletme, ertelenmiş vergi borçlarını ve ertelenmiş vergi varlıklarını, varlıklarının defter değerlerini ne şekilde geri kazanacağı ve borçlarını defter değerleri ile ne şekilde ödeyeceği ile ilgili raporlama dönemi sonundaki (bilanço tarihindeki) beklentilerinin vergisel sonuçlarıyla tutarlı bir şekilde hesaplar.

### 2.8.2- TMS 12 Kapsamında Kamuya Açıklanması Gereken Bilgiler

TMS 12 gereği işletmeler aşağıdaki bilgileri kamuya açıklamak zorundadırlar:

Vergi giderleri/gelirleri ile ilgili açıklamalar.

- Dönem vergi gideri /geliri,
- Dönem vergisinin ilgili olduğu dönemde önceki dönem vergileri ile ilgili olarak yapılan düzeltmeler,
- Bu dönemde meydana gelen veya bu dönemde tersine dönen zamanlama farklarının ertelenmiş vergi gideri/geliri tutarları,

- Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni konulan vergiler nedeniyle meydana gelen ertelenmiş vergi gideri/geliri tutarları,
- Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmemiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemde muhasebeleştirilmesinin dönem vergi giderinde yarattığı vergi azalması tutarı,
- Ertelenmiş vergi varlığında, ilgili varlığın defter değerinde yapılan azaltmalar veya önceki defter değeri azaltmalarının bu dönem geri alınması nedeniyle meydana gelen değişikliklerin yarattığı ertelenmiş vergi giderinin tutarı,
- Muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve hataların düzeltilmesi sonucunda, geriye dönük olarak muhasebeleştirilemedikleri için dönem gelir veya giderinde gösterilen tutarlarla ilgili ertelenmiş vergi gideri/gelir tutarları.

Aşağıda yer verilen hususlarda ayrı ayrı kamuoyuna açıklanmalıdır:

- Özkaynağa borç veya alacak olarak kaydedilen dönem vergisi ve ertelenmiş verginin toplam tutarı,
- Vergi gideri/geliri tutarı ve muhasebe kârı arasındaki ilişki;
- i. Vergi gideri/geliri ile muhasebe karının vergi oranı ile çarpılması sonucunda bulunan tutarın, uygulanan vergi oranı da belirtilmek suretiyle rakamsal mutabakatı,
- ii. Ortalama etkin vergi oranı ile normal vergi oranının, uygulanan vergi oranları da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı şeklinde biri veya her ikisi birden kullanılarak belirtilmeli,
- Önceki hesap dönemi ile karşılaştırıldığında vergi oranlarında meydana gelen değişiklikler,
- Bilançoda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmemiş olan indirilebilir geçici farkların, kullanılmamış birikmiş mali zararların ve birikmiş vergi avantajlarının tutarları (ve varsa zaman aşımı tarihleri),
- Bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili, henüz ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmemiş geçici farkların toplam tutarı;
- Her bir çeşit geçici fark, kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları için;
- i. Bilançoğa yansıtılmış olan ertelenmiş vergi varlığı ile borcunun sunumu yapılan dönemler itibarıyla tutarları,
- ii. Bilançolardaki değişikliklerden açıkça anlaşılıyorsa, gelir tablosuna yansıtılmış olan ertelenmiş vergi gelirinin/giderinin tutarı;
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak, vergi giderinin ilgili olduğu;
- i. Faaliyete son verme kârı veya zararı,
- ii. Durdurulan olağan faaliyetlerinden hesap döneminde ve sunumu yapılan diğer dönemlerde elde edilen kâr veya zarar,
- İşletmenin ortaklarına dağıtılması finansal tabloların yayımının onaylanmasından önce önerilen veya açıklanan, ancak finansal tablolarda borç olarak muhasebeleştirilmemiş olan temettülerin gelir vergisi açısından sonuçlarının tutarı.

Bir işletme, aşağıdaki durumlarda, ertelenmiş vergi varlığının tutarını ve muhasebeleştirilmesini destekleyen karineleri de kamuoyuna açıklar:

- Ertelenmiş vergi varlığının kullanılmasının gelecekte mevcut vergilendirilebilir geçici farkların tersine dönmesinin yaratacağı geliri aşacak tutarlarda gelir elde edilmesine bağlı olması halini,
- İşletmenin ertelenmiş vergi varlığının ilgili olduğu vergi idaresinin bulunduğu yerdeki faaliyetlerinin cari hesap döneminde veya bir önceki hesap döneminde zararlı olması halini,

Bir işletme, ortaklarına temettü dağıtmasının olası gelir vergisi etkilerinin niteliklerini ve buna ek olarak da, işletme, belirlenmesi mümkün olan olası gelir vergilerinin tutarını ve belirlenmesi mümkün olmayan gelir vergilerinin olup olmadığını da açıklar.

### 3- SONUÇ

Globalleşen dünya, ülkeler arası ticaret yollarını genişletmiş, dünyanın bir ucundan diğer ucuna yapılan ticarete emtianın yanı sıra hizmet sektöründe dahi büyük gelişmeler görülmüştür. Bununla paralel olarak farklı dili konuşan insanların yaptıkları ticaret alanlarında ortak dili konuşmaları şarttır. Tüm dünya ülkeleri arasında ortak bir muhasebe dili oluşturma ihtiyacı, işletmelerin içeriden veya dışarıdan aldıkları muhasebe hizmetini de daha önemli hale getirmiştir.

Ayrıca sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgiler, muhasebe aracılığıyla firma sahibi ve yöneticilerinin yanı sıra devlet, müşteri ve diğer aktörlerin faydasına da sunulmaktadır. Firma faaliyetlerine ilişkin bilgilerin sağlıklı aktarılabilmesi; benzer olayların benzer şekilde ifade edilmesi, üretilen bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, böylece belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılması ile mümkündür. Bu da finansal tabloyu oluşturan, raporu hazırlayan muhasebe alanında standartların oluşmasıyla mümkün olabilecektir.

Bu kapsamda uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak Türkiye Muhasebe Standartları geliştirilmeye başlanmıştır. 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere yayınlanan 12 numaralı Gelir Vergileri Standardı, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilerek finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin esasları belirlemeyi amaçlamaktadır. Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesinde en önemli husus cari ve gelecek dönemlere ait vergisel sonuçların belirlenmesidir. Bu Standart, işletmenin, işlemlerin vergisel sonuçlarını, işlemleri muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Bu standart vergi değeri, ertelenen vergi gider ve gelir etkisi kavramlarını açıklamaya çalışmıştır. Ertelenmiş vergi borçları (ertelenmiş vergi yükümlülükleri), vergiye tabi geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi tutarını ifade eder. Bu tutarlar gelecek dönemlerin kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine ilave edilecek tutarlardır. Ertelenmiş vergi alacakları (ertelenmiş vergi varlıkları), indirilebilir geçici farklar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ile gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi indirim ve istisnalar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisinden indirilecek kurumlar vergisi tutarını ifade eder.

İşletmelerin TMS'ye göre hesaplamış oldukları vergi öncesi kâr/zarar (ticari kâr/zarar) ile vergi mevzuatı dikkate alınarak hesaplamış oldukları mali kâr/zarar arasında genel olarak bir kısım farklılıklar meydana gelmektedir. Mevcut muhasebe uygulamalarında, muhasebe karı ile vergi karı arasındaki farkın neden olduğu vergi etkisi hesaplanmamakta ve mali tablolarda gösterilmemektedir. Muhasebeleştirme ve ölçümlenmelerden kaynaklanan bu farkların bir kısmı süreklilik arz ederken bir kısım farklar ise geçici farklardır. Geçici farkların bir kısmı vergilendirilebilir geçici farklarken bir kısmı da indirilebilir geçici farklardır.

TMS 12 standardının 15. maddesi ile 23. maddesi arasında vergilendirilebilir geçici farka neden olan uygulamalar, standardın 24-36. maddelerinde indirilebilir geçici farka neden olan uygulamalar anlatılmaktadır.

#### **KAYNAKÇA**

- AKBULUT, A. Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2012.
- AKDOĞAN, N. UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi 5 (17), ss.1-18, 2006.
- ARSLAN, E. TMS 12 Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı; Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması 3. bs. Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009.
- BAYAZITLI, E., ÇELİK, O., ÜSTÜNDAĞ, S. Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Türkiye Muhasebe Standartları Serisi. 1, Tesmer Yayın No: 67, Ankara, 2006.
- BAYAZITLI, E., ÇELİK, O., ÜSTÜNDAĞ, S. Türkiye Muhasebe Standartları 1, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2006.
- DEMİR, Ş. IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12), Yaklaşım Dergisi 104, 2001.
- DİNÇ, E. Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi28/edinc.pdf>
- GÖĞÜŞ, H. S. Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/101malicozum/02%20handan%20sumer%20gogus.pdf>
- KAVAK, A. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi, <http://www.vergiportalı.com/KoseYazıları.aspx?Type=YaziDetay&id=190>
- İBİŞ, C. TMS 12 Gelir vergileri (Kurum Kazancı üzerinden Hesaplanan Vergiler), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayınlar/kitaplar/99/14.bolum.pdf>
- ÖZKAN, A. TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi32/006%20azzem%20ozkan.pdf>
- TEKŞEN, Ö. TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, <http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2010-2-15.pdf>
- SEVİNÇ, F. 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansımaları, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003
- SİPAHİ, B. (2004); Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları İçerisinde Ertelenmiş Vergi, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 6 (2), ss.113-128