

VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, ERTELENEN VERGİ VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Prof.Dr. Ümit GÜCENME*
Arş.Gör.Dr. Aylin POROY ARSOY**

ÖZET

Bu çalışmada vergilerin muhasebeleştirilmesi, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan standartlar kapsamında incelenmiştir. Bu standartlarda konuyla ilgili uygulamalar IAS 12 Gelir Vergileri ile uyumludur.

Anahtar kelimeler: ertelenen vergi varlıkları, ertelenen vergi yükümlülükleri, Türkiye muhasebe standartları, uluslararası muhasebe standartları

ABSTRACT

In this article accounting for taxes is examined in the scope of accounting standards issued by Turkish Accounting Standards Board, Banking Regulation and Supervision Agency and Capital Markets Board. Practices about impairment of assets in these standards are compatible with IAS 12 Income Taxes.

Key words: deferred tax asset, deferred tax liability, turkish accounting standards, international accounting standards

* Uludağ Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, umitgucenme@uludag.edu.tr

** Uludağ Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, aporoy@uludag.edu.tr

1. GİRİŞ

1 2 Nolu Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyumlu TMS 12 - Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ , Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 28.3.2006 tarihli 26 122 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu Seri XI No.25 Kısım 28’in konusu “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlığını taşımaktadır. Aynı esasa dayanan ve 12 Ağustos 2004 tarihinde 25 551 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun Muhasebe Uygulama Yönetmeliği’ne İlişkin 18 Nolu Tebliğ’i de “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı” adını taşımaktadır. Bu düzenlemeler, kurumların muhasebe standartlarına uygun olarak belirlenmiş olan muhasebe karı üzerinden mali karın tespiti, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkindir. Bu kapsamda dönem karı vergi ve yasal yükümlükler karşılık giderinin hesaplanması, ertelenen vergi varlık ve yükümlüklerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi açıklanmaktadır. Ülkemizde mevcut yasal düzenlemelere göre, muhasebe karından mali kara geçişte yapılan düzeltmelerin mali tablolarda gösterilmesi gerekmemektedir. Ancak, muhasebe standartlarına göre muhasebe karı üzerinde düzeltme gerektiren işlemlerin kayıtlanması ve mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Amaç faaliyet sonuçlarının sağlıklı bir şekilde raporlanmasıdır. Buna göre vergi, yapılan işin maliyetidir ve bu nedenle ticari kar üzerinden toplam vergi yükü hesaplanmalı ve vergi gideri olarak gelir tablosunda gösterilmelidir. Toplam vergi yükü (dönemin toplam vergi gideri) mali kar üzerinden hesaplanan cari dönem vergisi ile diğer dönemlere devredilen (ertelenen vergi yükümlülüğü) veya diğer dönemlerden devralınan (ertelenen vergi alacağı) zamanlama farklarının vergi etkilerini kapsamaktadır. Ertelenen vergi etkisi de dikkate alınarak hesap-

lanan toplam vergi gideri düştükten sonraki ticari karın gelir tablosunda gösterilmesi ile gerçek duruma daha uygun bir raporlama yapılması sağlanmaktadır.

Standarda göre, vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farklara dayanılarak hesaplanan ertelenen vergi yükümlülükleri ve vergi varlıkları arasındaki olumlu (olumsuz) fark, ertelenen vergi giderini (gelirini) oluşturur. Dönem vergisi karşılığı tutarına ertelenen vergi gideri (geliri) eklenerek (düşülerek) toplam vergi karşılığına ulaşılır. Ertelenen vergi varlık/yükümlülüklerinin netleştirilerek bilançoda yer alması sağlanır.

2. Ülkemizde Muhasebe Karından Vergi Matrahının Hesaplanması

Muhasebe kârının saptanmasında, vergi yasaları kabul etsin etmesin, döneme ait bütün giderler dönem kâr-zararına devredilir ve gelirlerden düşülür. Ya da vergiden muaf olsa da olmasa da dönem içinde ortaya çıkan bütün gelirler dönemin kâr-zararına devredilir ve dönemin giderleri ile karşılaştırılır. Özetle, muhasebe kavram ve ilkelerine göre döneme ait bütün gelir ve giderler karşılaştırılarak muhasebe kârı (ya da zararı) tespit edilir. Vergi yasalarında ise bazı giderlerin vergiye matrah olan kârdan (mali kârdan) indirilmesini önleyen, bazı gelirlerin de vergiden muaf/ istisna olmasını sağlayan hükümler bulunmaktadır.

Muhasebe ilkelerine göre olası bütün giderler için karşılık ayrılır ve karşılık gideri kaydedilir. Oysa vergi yasalarında hangi durumlarda karşılık ayrılacağı ve karşılık gideri yazılabileceği belirtilmiştir. Amortisman yöntemleri açısından da TTK’da ve muhasebe ilkelerinde sınırlama yoktur. Duran varlık özelliklerini ve kullanım alanını dikkate almak suretiyle işletme, çok sayıdaki amortisman yöntemlerinden en uygun olan birini seçer ve uygular. Yıllık amortisman paylarının fazla olması dönem kârını azaltır. Bu nedenle vergi yasalarında mali kârın tespiti açısından

kullanılabilecek amortisman yöntemleri sınırlandırılmıştır. Ayrıca muhasebe karı açısından bütün işletmelerin alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutması gerekir. VUK.'na göre ise alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması isteğe bağlıdır.. dolayısıyla vergi matrahı açısından reskont işlemlerini uygulamayan işletmelerin muhasebe karından mali kara geçerken gerekli düzeltmeleri yapmaları gerekmektedir. Öte yandan işletmeler muhasebe kârını tespit ederken muhasebe ilkelerine göre belirlenen üst sınırı aşmamak kaydıyla varlıklarını muhasebe ilkelerinde sunulan seçeneklerle değerlemede serbesttirler. Oysa vergi yasaları varlıkların değerlendirilmesinde kullanılacak değerlendirme ölçülerini belirlemiş ve düşük değerle değerlendirmeyi engellemiştir. Varlıkların düşük değerle değerlendirilmesi kârın düşük hesaplanmasına ve dolayısıyla devlete ödenecek verginin de düşük hesaplanmasına neden olacaktır. Devlet vergi alacağına kayba uğramamak için kârın düşük hesaplanmasına neden olacak uygulamaları engelleyici hükümler getirmiştir.

Bazı gelirler ticari açıdan gelir olmasına rağmen vergi yasaları tarafından gelir olarak kabul edilmez ve vergilendirilmez. Vergi mevzuatımızda mali kar ile muhasebe karının farklılaşmasına neden olan bu tür kurum gelirleri KVK.8. maddesinde sıralanmaktadır. Örneğin bunlardan iştirak kazançları istisnası, kurumların tam yükümlülüğe tabi başka bir kurumun sermayesine iştirakinden elde ettiği kazançların çifte vergilendirilmesini önlemek amacıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (yatırım fonları katılma belgeleri ile yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kar payları hariç). Bu tür gelirler hiçbir zaman vergilendirilmeyeceğinden muhasebe karı ile mali kar arasında sürekli bir fark yaratır ve bu fark hiç ortadan kalkmaz. Bazı du-

rumlarda ise vergi yasaları gelirlerin vergilendirilmesini ertelemektedir. Bazı gelirler tahakkuk ettiği dönemde muhasebe karını artırdığı halde, bu gelirlerin vergilendirilmesi belirli koşullara bağlı olarak sonraki dönemlerde yapılmaktadır. Örneğin yenilenmek üzere satılan duran varlıkların satış karının gelir kaydedilmeyerek özel fonlar olarak bilanço pasifinde üç yıl bekletilmesine izin verilmesi bir vergi ertelemesidir.

Özetle Türkiye Muhasebe Standartlarına göre belirlenen muhasebe karı rakamından vergi matrahına ulaşmak için, muhasebe karı tutarına kanunen kabul edilmeyen giderler ve eksik değerlendirilen iktisadi kıymetlerdeki değerlendirme farkı ilave edilir, vergiden muaf/ istisna gelirler ve fazla değerlendirilen iktisadi kıymetlerdeki değerlendirme farkı düşülür. ancak muhasebe karı ile mali karın farklı olmasının iki nedeni vardır. Sürekli ve geçici farklar.

2.1. Sürekli Farklar

Vergi kanunlarına göre mali karın tespitinde hiçbir zaman kabul edilmeyen giderler ile hiçbir zaman vergilendirilmeyecek gelirler muhasebe karı ile mali karın sürekli olarak farklılaşmasına neden olur ve bu fark sonraki dönemlerde ortadan kalkmaz. Örneğin vergiden istisna olan hazine bonusu faizleri ve iştirak kazançları istisnası gibi. Bu farklar sonraki dönemlerde ortadan kalmayacağından gelecek dönemlerin vergi giderini etkilemez, yani ertelenmiş vergi oluşturmaz. Sürekli farklar sadece cari yıl muhasebe karına vergi oranının uygulanması ile bulunan toplam vergi giderini etkiler, fakat gelecekteki vergi tutarını değiştirmez. Sürekli fark yaratan gelir ve giderlerin ne cari dönemde, ne de gelecek dönemlerde bir vergi alacağı ve borcu yaratması söz konusu değildir.¹

1 Sevinç, Fulya, "12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansımaları", TCMB Uzmanlık Tezi, Haziran 2003, s.74

2.2. Geçici Farklar

Ortaya çıkma zamanı ile vergi kanunlarınca tanınma zamanı farklı olan gelir ve gider unsurları birkaç dönem muhasebe karı ile mali kar arasında fark yaratır. Ancak bu fark birkaç dönem sonra kendiliğinden sona ermektedir. Örneğin kıdem tazminatı karşılığının ayrıldığı dönemde muhasebe karı mali kardan düşük olurken, kıdem tazminatının ödendiği dönemde fark ortadan kalkmaktadır. Önceki dönemde indirimi kabul edilmediği için matraha ilave edilen giderler bir vergi alacağı yaratmakta, vergi yasalarınca indirilebilir duruma geldiğinde matrahtan düşülmektedir. Bir başka deyişle matraha ilave edildiği dönemde ödenen vergi, matrahtan indirildiği dönemde mahsup edilmektedir. Örneğin tahmini şüpheli alacaklar için karşılık ayrıldığında karşılık giderleri matraha ilave edilir. İzleyen yıllarda mahkeme aşamasına geldiğinde, vergi yasalarında aranan koşullar sağlandığından karşılık tutarı mali kardan düşülür. Önceki yıllarda matraha ilave edilmesi nedeniyle peşin ödenen vergi niteliğindeki tutarlar, izleyen yıllarda matrahtan indirilebilir hale gelinceye kadar, bir vergi alacağı olarak nitelendirilir ve bu alacak diğer alacaklar gibi bilanço aktifinde gösterilmelidir.

Zamanlama farklılığından kaynaklanan bu farklar geçici farkların bir kısmını oluşturur. Geçici farklar, zamanlama farklılıkları dışında aktif ve pasiflerin vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklılıkları da kapsamaktadır. Buna göre geçici farklar iki çeşit farkı kapsamaktadır.

- Muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında varlık ve kaynakların değerlendirme ölçülerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklar
- Muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında gelir ve giderlerin tanınma dönemlerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklar(zamanlama farkları)

Örneğin bir işletme bir duran varlığı için muhasebe standartlarına göre normal amortisman (ilk yıl amortisman tutarı 3 000), vergi karı için hızlandırılmış amortisman uyguluyorsa (ilk yıl amortisman tutarı 5 200), bu varlığın kayıtlı değeri vergi karı için uygulanan kayıtlı değerden farklı olur. Vergi karı için uygulanan amortisman ilk yıllarda daha fazla, sonraki yıllarda daha azdır.

Bu işletmenin vergi ve amortismandan önceki faaliyet kazancının 6 000 olduğunu ve vergiden istisna tahvil faiz gelirinin 100 olduğunu varsaydığımızda, cari yıl için vergi karı ve muhasebe karı açısından durum aşağıdaki gibidir.

	Vergi Karı	Muhasebe Karı
Amort. Ve vergiden önceki gelir	6 000	6 000
Vergiden muaf faiz geliri	-	100
Amortisman	(5 200)	(3 000)
Vergi Matrahı	800	3 100
Ödenecek vergi (800 x %35)	280	
Cari dönem vergi gideri		(3 100 – 100=3 000 x %35=) 1 050

Muhasebe karı açısından cari dönemin toplam vergi gideri 1 050 olarak bulunur. Bu, cari dönem vergisi ile ertelenen vergi yükümlülüğünden oluşmaktadır. Ertelenen vergi yükümlülüğü vergilendirilebilir geçici farka vergi oranının uygulanması ile bulunur.

Vergilendirilebilir geçici fark	= 5 200 – 3 000 = 2 200 x %35 = 770
Cari dönem ödenecek vergi gideri	<u>280</u>
	1 050

Buradaki 100 liralık vergiden istisna faiz geliri sürekli farktır. Sürekli farklar dönemin muhasebe karına vergi oranının uygulanması ile bulunan toplam vergi giderini etkiler fakat gelecekte

ödenecek vergi tutarını etkilemez. Bu nedenle ertelenen vergi yükümlülüğünün hesaplanmasında dikkate alınmaz. Sürekli farkın etkisi giderildikten sonra muhasebe karına vergi oranının uygulanmasıyla bulunan tutar, cari dönemin toplam vergi giderini ifade etmektedir.

2 200 liralık geçici fark zamanlama farkından kaynaklanmaktadır. Çünkü cari yılda tasarruf edilmiş olan vergi geleceğe ertelenmiştir. Sonraki yıllarda vergi için amortisman tutarı azalacak ve 2 200 liranın vergisi ödenecektir. Ertelenen bu vergi borcunun bilançonun pasifinde gösterilmesi gerekmektedir.

Vergi ertelenmesi nedeniyle gelecekte ödenecek vergiler ertelenen vergi olarak pasif bir hesapta, buna karşılık cari dönemde fazla ödenen dolayısıyla izleyen yıllarda mahsup edilecek vergiler de ertelenen vergi alacakları olarak aktif bir hesapta gösterilir. Ertelenen vergi borcu ve alacağı en çok üç dört yıl içinde kapanır.

3. Muhasebe Karı İle Mali Kar Arasında Ortaya Çıkan Farkların Muhasebeleştirilmesi

Ülkemizdeki mevcut uygulamalardan farklı olarak muhasebe standartlarına göre muhasebe karı üzerinde düzeltme gerektiren işlemler kayıtlanmalı ve mali tablolarda gösterilmelidir.

Muhasebe karı ile mali kar arasındaki farklar muhasebe standartlarında geçici farklar olarak isimlendirilmiş ve bir varlığın ve yükümlülüğün defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasındaki fark olarak tanımlanmıştır. Buna göre geçici farklar bir dönemin muhasebe karına dahil edilen gelir veya giderin farklı bir dönemin mali karına dahil edilmesinden kaynaklanabilir. Zamanlama farklılığından kaynaklanan bu tür geçici farklar indirilebilir geçici fark ve vergiye tabi geçici fark olarak ortaya çıkar.

Muhasebe karı ile mali kar arasındaki farklar, gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleşmesi ya da borcun ödenmesi yada gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkıyor ise, geçici farklar (zamanlama farkları) olarak adlandırılır. Standartta göre zamanlama farklarının vergi etkisi, ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak gelir tablosunda, ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu olarak da bilançoda gösterilmelidir.

Standartta ertelenmiş vergi varlıkları olarak ifade edilen tutar; mali zarar, sonraki dönemlere taşınan vergi indirim ve istisnaları ile indirilebilir geçici farklardan oluşan toplamın, vergi oranı ile ilişkilendirilmesi suretiyle bulunur ve bilançonun aktifinde gösterilir. Aşağıda açıklandığı gibi indirilebilir geçici farklar mali kara geçişte muhasebe karına eklenen tutarları ifade etmektedir.

Ertelenmiş vergi borcu ise; vergiye tabi geçici farklar sebebiyle takip eden dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Vergiye tabi geçici farklar mali kara geçişte muhasebe karından düşülen tutarları ifade etmektedir. Ertelenmiş vergi borcu vergiye tabi geçici farklara vergi oranının uygulanması suretiyle bulunur.

Ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi varlıkları arasındaki olumlu fark ertelenen vergi giderini, olumsuz fark ise ertelenen vergi gelirini ifade eder ve bu tutarlar dönem vergi karşılığına eklenir veya çıkartılır. Böylece dönem net karının dönemin gerçek performansını göstermesi amaçlanmaktadır.

Ertelenmiş varlık ve ertelenmiş borcun vergiden sonraki muhasebe karını etkilemesi aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

Vergilendirilebilir geçici fark X Vergi oranı = Ertelenmiş vergi borcu

$$\left[\begin{array}{l} \text{İndirilebilir geçici fark} \\ \text{Mali zarar} \\ \text{Sonraki dönemlere taşınan} \\ \text{vergi indirim ve istisnaları} \end{array} \right] \times \text{Vergi oranı} = \frac{(\text{Ertelenmiş vergi varlıkları})}{\text{Ertelenen vergi gideri (Geliri)}}$$

Kullanılan vergi oranı vergilendirme döneminde beklenen vergi oranıdır.

Toplam vergi karşılığı = Dönem vergi karşılığı \pm Ertelenen vergi gideri (Geliri)

Vergiden sonraki muhasebe karı = Muhasebe karı – Toplam vergi karşılığı

Bireysel bilançolarda vergi oranları dönemden döneme değişmediği sürece yukarıdaki gibi ertelenmiş vergi borcu ile ertelenmiş vergi varlıklarının netleştirilmesi suretiyle gösterilmesi ve muhasebeleştirilmesi mümkündür. Ayrıca aynı ülkede bulunan işletmelerin konsolide bilançolarında da netleştirme yapılabilir. Ancak farklı vergi mevzuatına tabi uygulamaların olması durumunda ertelenmiş vergi borcu ile ertelenmiş vergi varlıklarının ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi gerekir.

Ertelenmiş vergi borcu ile ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesinde hangi hesapların kullanılacağına ilişkin açıklama 1998 yılında yapılan revizyondan sonra UMS 12’de açıklanmıştır. Buna göre ertelenmiş vergi varlıklarının duran varlık, ertelenmiş vergi borcunun ise uzun vadeli yabancı kaynak olarak raporlanması gerekmektedir.²

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin raporlanması için en uygun hesap gruplarının Tekdüzen Hesap Planında dönem ayırıcı hesap-

lar olarak da bilinen 18,28,38,48 Nolu hesap grupları olduğu söylenebilir. Çünkü ertelenen vergi varlıkları nitelikleri itibariyle peşin ödenmiş giderlerden , ertelenen vergi yükümlülükleri ise peşin tahsil edilmiş gelirlerden farklı değildir. Bu gruptaki hesaplar dönemi geldiğinde sonuç hesaplarına devredilmekte, gerçekten bir giderin ödenmesini veya gelirin tahsilini gündeme getirmemektedir. Bu hesaplar dönemsellik kavramı gereği dönem karını doğru göstermek amacıyla kullanılmaktadır. Geçici farklara ait ertelenen vergi etkilerinin hesaplanma nedeni de gerçek ticari karı göstermektir. Bu nedenle 184 ve 284 nolu hesaplar “Ertelenen Vergi Varlıkları” altında açılıp indirilebilir geçici farkların yarattığı ertelenen vergi varlığı etkisinin izlenmesi için kullanılabilir. 384 ve 484 nolu hesaplar “Ertelenen Vergi Yükümlülükleri” adı altında açılıp vergilendirilebilir geçici farkların yarattığı ertelenen vergi yükümlülüğü etkisinin izlenmesi için kullanılabilir. Bir sonraki dönem ortadan kalkacak geçici farkların uzun vadeli hesaplardan cari aktif veya pasiflere aktarılmalıdır.³

2 Akdoğan Nalan, “Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ, Yıl: 5, Sayı:17,Ocak 2006, s:1-18.

3 Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın, Yanık Zeki, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Semineri” notları, Gazi Üniversitesi-Bursa YMM.Odası,Bursa 2006, s.141.

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri reeskonta tabi tutulmaz. Ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri, cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilir.

Örneğin bir işletmenin yasal vergi karşılığı 100 iken;

a) Ertelenmiş vergi borcu 30 olarak hesaplanmış ise, yapılması gereken kayıt;

_____ / _____		
691. Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük.Karşılıkları		130
691.00.Yasal vergi karşılığı	100	
691.01.Ertelenmiş vergi borcu gideri	30	
370. Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük.Karşılıkları		100
484. Ertelenmiş Vergi Borcu		30
_____ / _____		

b) Ertelenmiş vergi varlığı 40 olarak hesaplanmış ise, yapılması gereken kayıt;

_____ / _____		
691. Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük.Karşılıkları		100
691.00.Yasal vergi karşılığı	100	
284. Ertelenmiş Vergi Varlığı		40
370. Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük.Karşılıkları		100
691. Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük.Karşılıkları		40
691.02.Ertelenmiş vergi varlığı geliri		
_____ / _____		

3.1. Ertelenen Vergi Varlıkları

Ertelenen vergi varlıkları;

- İndirilebilir geçici farklar
- Mali zararlar ile
- Vergi indirim ve istisnalarının cari dönem mali karından fazla olması sebebiyle cari dönem matrahından indirilemeyen, ancak gelecek dönemlerde indirim hakkı olması nedeniyle sonraki dönemlere taşınan ve gelecek dönemlerde vergi matrahından indirim yapılabilecek kalemlere ait vergi tutarlarıdır. Bu tutarlar gelecek dönemlerdeki geri kazanılabilir vergi tutarını (gelecek dönemlerdeki vergi tasarrufunu) ifade eder.

İndirilebilir geçici farklar; bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr/zararın hesabında indirim kalemi olarak dikkate alınacak tutarlarıdır. Bunlar;

a) Ayrıldıkları dönemde muhasebe karından düşülen ancak, ödendiklerinde mali kârdan düşülebilen kıdem tazminatı karşılığı gibi giderler,

b) Gerçekleştikleri dönemde muhasebe kâr/zararına yansıtılan ancak, vergi mevzuatı uyarınca sonraki dönemlerde mali kardan düşülebilen giderler,

Örneğin hisse senetlerinin borsa değeri ile değerlendirilmesinde ortaya çıkan değerlendirme zararı vergi yasaları açısından kanunen kabul edilmeyen giderdir. Çünkü, hisse senetleri VUK.'na göre alış değeri ile değerlendirilir. İzleyen yıllarda hisse senetlerinin düşük değer ile satılması halinde gerçekleşen satış zararı vergi yasalarıyla kabul edilir ve matrahtan düşülebilir. Öte yandan muhasebe karı açısından gider kaydedilen kıdem tazminatı karşılıkları, bu kıdem tazminatlarının fiilen ödenmesine kadar mali kar açısından gider kabul edilmemektedir. Bu tutarlar ödendiğinde vergi matrahından indirilecektir. Bu durumda muhasebe karı ile mali kar arasında kıdem tazminatı tutarı kadar fark oluşmaktadır. Bu fark belli bir dönem sonra ortadan kalkıyor ise geçici bir farktır ve ertelenmiş vergi varlığına konu olur. Fark hiçbir zaman ortadan kalkmıyor ise kalıcı bir farktır ve ertelenmiş vergi hesabı yapılmaz. Kıdem tazminatı tutarı, ilgili kişiye fiilen ödendiğinde mali bilançoda yer alacak ve mali bilanço ile TMS bilançoları arasındaki fark ortadan kalkacaktır. Dolayısıyla ödeme yapıncaya kadar geçen süre geçicidir ve bu farktan dolayı ertelenmiş vergi hesaplaması yapılmalıdır.

c) Muhasebe kar/zararına yansıtılan amortisman giderinin ,mali kar zarara yansıtılan amortisman

giderinden fazla olması (fazla ayrılan amortismanlar)

d) Muhasebe kâr/zararı ile mali kâr/zararın hesaplanmasında farklı esaslara göre değerlemeye tabi tutulan varlıkların muhasebe kâr/zararının tespitine esas olan kayıtlı değerinin, vergi değerinden daha düşük olması (makul değer ile değerlendirilen veya yeniden değerlendirilen varlıklarda vergi değerinin kayıtlı değeri aşması nedeniyle eksik değerlendirilen iktisadi kıymetler için değerlendirme farkı) gibi hususlardan kaynaklanır.

Bilançonun aktifindeki varlıkların muhasebe değeri, bu varlıkların vergi değerinden düşük ise indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır. Bilançonun pasifindeki yabancı kaynakların ise muhasebe değeri, bunların vergi değerinden büyük olduğunda indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır.

Varlıkların muhasebe değeri < varlıkların vergi değeri => indirilebilir geçici fark

Yabancı kaynakların muhasebe değeri > Yabancı kaynakların vergi değeri => indirilebilir geçici fark

Ertelenmiş vergi varlıkları her bir bilanço dönemi itibarıyla değerlemeye tabi tutulur. Üzerinden ertelenen vergi varlığı hesaplanan tutarların bir bölümünün veya tamamının kullanılmasına imkan sağlayacak düzeyde mali kâr elde edilmesinin mümkün bulunmaması halinde, ertelenen vergi varlıkları için değer düşüş karşılığı ayrılması zorunludur. Bu tür karşılıklar cari dönem kâr/zararına yansıtılır. Sonraki dönemlerde yeterli mali kâr elde edilmesinin mümkün olması halinde, değer düşüş karşılıkları iptal edilerek cari dönem kâr/zararı ile ilişkilendirilir.

Ertelenen vergi varlığının mali tablolarda gösterimi aşağıda örneklendirilmiştir.

2006 yılında A işletmesinin ticari karı 800.000 olarak bulunmuştur. Eksik amortisman ayrılma-

sından kaynaklanan vergilendirilebilir geçici fark 50.000, eksik kira geliri yazılmasından kaynaklanan indirilebilir geçici fark 120.000'dir. 2006 yılı vergi oranı %30'dur. A işletmesinin vergilendirilebilir karı (vergi matrahı) şu şekilde hesaplanır:

Ticari kar	800.000
(-)Vergilendirilebilir geçici fark	(50.000)
(+)İndirilebilir geçici fark	<u>120.000</u>
Vergi matrahı	870.000

Dönem vergisi vergi matrahının %30 u olarak hesaplanır. (870.000 x %30 = 261.000)

_____ / _____

691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	261.000
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	261.000

_____ / _____

2006 yılı ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri ise şu şekilde hesaplanır:

120.000 x %30 = 36.000	ertelenen vergi varlığı
50.000 x %30 = <u>15.000</u>	ertelenen vergi yükümlülüğü

ertelenen vergi geliri 21 000

_____ / _____

284. Ertelenen Vergi Varlıkları	21.000
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	21.000

_____ / _____

Ertelenen vergi varlığı bilançonun aktifinde yerini alır. Ertelenen vergi geliri ise, vergi karşılıklarından düşülür.

Bu durumda A işletmesinin toplam vergi karşılığı şu şekilde hesaplanır:

Dönem vergisi karşılığı	261.000
Ertelenen vergi geliri	<u>(21.000)</u>
Toplam vergi karşılığı	240.000

ÖRNEK :

İşletmenin vergi matrahı için ayırabileceği amortisman tutarı 1 000 .- olması gerekirken muhasebe karı açısından 1 200 .- amortisman ayrılmışsa, fazla ayrılan amortisman 200 .-'dır ve indirilebilir fark olan 200 .-'nın vergi matrahının hesaplanması esnasında muhasebe karına ilave edilmesi gerekir. Muhasebe karının 2 000 ve vergi oranının %30 olduğu varsayıldığında vergi matrahı ve vergi karşılıklarının hesaplanıp kayıtlanması aşağıdaki gibidir.

Muhasebe karı.....2 000

(+)İndirilebilir geçici fark.....200

vergi matrahı1 800 x %30 = 540 .- vergi tahakkuku

_____ / _____

691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları 540

370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları 540

_____ / _____

İndirilebilir geçici fark x vergi oranı = ertelenen vergi varlığı

200 x %30 = 60 .-ertelenen vergi varlığı bilanço aktifinde yer alır ve vergi karşılığı vergi varlığı gelir etkisi ile azaltılır.

_____ / _____

284. Ertelenen Vergi Varlıkları 60

691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları 60

_____ / _____

Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları (540 – 60 =) 480 .- olarak gelir tablosunda yer almakta ve vergiden sonraki kar 1 520 .- olarak gelir tablosunda gözükmektedir.

Muhasebe karı 2 000

(-)Vergi karşılıkları 480

vergiden sonraki net kar 1 520

İndirilebilir geçici farklardan faydalanmaya yetecek tutarda mali karın oluşacağı konusunda ikna edici kanıt sunulabilmesi yada yeterli vergilendirilebilir geçici farkların bulunması halinde sonraki dönemlere taşınan mali zararlar ile vergi indirim ve istisnaları üzerinden vergi varlığı oluşturulur . Sonraki dönemlerde indirilebilir geçici farkların bir kısmının mali kardan düşülmesine olanak verecek ölçüde mali karın oluşması bekleniyorsa, sadece kullanılabilecek kısma ilişkin ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur.

Örneğin⁴, B işletmesinin 2005 yılında 60.000'lik indirilebilir geçici farkı vardır. Vergi oranı %40'dır. Kanıtlara göre, işletmenin gelecekte mali karının indirilebilir geçici farkın %25'inden (15.000) fazla olmayacağına karar verilmiştir. Bu durumda ertelenen vergi varlığı 15.000'in %40'ı yani 6.000 olarak hesaplanır ve kayda alınır:

_____ / _____	
283. Ertelenen Vergi Varlıkları	6.000
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer	
Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	6 000
_____ / _____	

Taşınan mali zararlar ile vergi indirim ve istisnalarından yararlanılabilecek düzeyde mali kâr elde edilmesinin öngörülememesi halinde ertelenmiş vergi aktifi oluşturulmaz.

Standartta gelecek dönemlerde indirilebilir geçici farklardan faydalanmaya yetecek kadar mali karın oluşacağına muhtemel olduğunun belirlenmesi ile ilgili tahmin yapılırken dikkate alınması gereken hususlar belirtilmiş ve bunun için işletmelerin vergi planlaması yapması ve ertelenmiş vergi aktiflerinin vergi mevzuatında öngörülen sürede itfa edilebileceğini gösterir detaylı iş planları hazırlaması zorunlu tutulmuştur.

3.2. Ertelenen Vergi Yükümlülükleri

Ertelenen vergi yükümlülükleri vergilendirilebilir geçici farklar sebebiyle takip eden dönemlerde ödenecek vergi tutarını ifade etmektedir ve bütün vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi pasifi oluşturulur. Ancak, amortismanı vergi matrahından indirilemeyen şerhiye-den veya birleşme niteliğinde olmayan ve işlem tarihinde ticari ve mali kâr/zararı etkilemeyen varlık veya yükümlülüklerin ilk defa kayda alın-

masından kaynaklanan vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi pasifi oluşturulmaz.

Vergilendirilebilir geçici fark; bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr/zararın hesabında dikkate alınacak tutarlarıdır.

Vergilendirilebilir geçici farklara ilişkin örneklerle aşağıda yer verilmektedir;

- Tahakkuk esasına göre muhasebe karına dahil edilen, ancak nakit olarak tahsil edildiğinde mali kara dahil edilecek faiz geliri.(fazla yazılan gelir) [Faiz, telif hakkı ve temettü gelirinin tahsil edilmeden ticari karla ilişkilendirildiği, fakat mali karın tespitinde nakit olarak tahsil edildiği dönemde dikkate alındığı durum,
- Mali karın tespitinde kullanılan amortisman oranının, ticari karın tespitinde kullanılan yüksek olması. (eksik ayrılan amortismanlar)
- Aktifleştirilen ve gelecek dönemlerin ticari karının tespitinde itfa edilecek olan, ancak oluştuğu dönemdeki mali karın tespitinde indirim konusu yapılan geliştirme giderleri. (eksik yazılan gider) [Maddi olmayan duran varlığın maliyetinin aktifleştirildiği ve itfa edilen tutarların gelir tablosu ile ilişkilendirildiği, ancak ilgili maliyetlere katlanıldığı dönemde aktifleştirme yapılmadan tüm maliyetlerin vergisel açıdan indirim konusu yapılabildiği durum.

Geçici farklar aşağıdaki durumlarda da ortaya çıkar;

- İktisap şeklindeki bir birleşmenin maliyeti-

4 Barry J.Epstein, Abbas Ali Mirza, Interpretation and Application of International Accounting Standards, Wiley Pub., 2003, s.580

nin, elde edilen varlık ve yükümlülükler, makul değerleri esas alınarak dağıtıldığı, ancak bu dağıtımın vergilendirme bakımından yapılmadığı durum.

- b) Yeniden değerlendirme veya bir varlığın makul değeri ile değerlendirildiği, ancak benzer bir düzeltmenin vergilendirme bakımından yapılmadığı durum.
- c) İşletme birleşmelerinde şerefiye oluşması durumunda,
- d) Bir işletmenin vergiye tabi olmayan devlet yardımından yararlandığı durumda olduğu gi-

bi, bir varlığın veya yükümlülüğün ilk defa mali tablolara alındığı tarihteki vergi değerinin, bu Tebliğ uyarınca belirlenen tutarından farklılaştığı durum.

- e) Bağlı ortaklık, ve iştiraklerdeki yatırımın veya müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki hakların kayıtlı değerinin, yatırımın veya hakkın vergi değerinden farklı olduğu durum.

Muhasebe standartlarına göre gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilen varlık ve yükümlülüklerde değerlendirme farkı ortaya çıktığında vergilendirilebilir geçici farklar aşağıdaki durumlar için söz konusudur.

Varlıkların muhasebe değeri > varlıkların vergi değeri => vergilendirilebilir geçici fark

Yabancı kaynakların	Yabancı kaynakların	vergilendirilebilir
Muhasebe değeri	< vergi değeri	=> geçici fark

Bir işletmede indirilebilir geçici farkın 50.000, vergilendirilebilir geçici farkın 120.000 olduğu düşünülürse, vergi matrahı 730.000 olarak hesaplanır. (800.000-120.000+50.000) Vergi oranı %30 olarak kabul edildiğinde, dönem vergisi 219.000 olarak kayda alınır.

691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	219.000
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	219.000

2006 yılı ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri ise şu şekilde hesaplanır:

120.000 x %30 = 36.000	ertelenen vergi yükümlülüğü
50.000 x %30 = 15.000	ertelenen vergi varlığı
21 000	ertelenen vergi gideri

Ertelenen vergi yükümlülükleri hesabının 2005 bakiyesi 10.000 olarak kabul edildiğinde, ertelenen vergi gideri şu şekilde hesaplanır ve kayda alınır:

691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	21.000
484. Ertelenen Vergi Yükümlülükleri	21.000

Ertelenen vergi yükümlülükleri bilançonun pasifinde yerini alır. Ertelenen vergi gideri ise, vergi karşılıklarına dahil edilir.

Bu durumda A işletmesinin toplam vergi karşılığı şu şekilde hesaplanır:

Dönem vergisi karşılığı	219.000
Ertelenen vergi gideri	<u>21.000</u>
Toplam vergi karşılığı	240.000

4. Gerçeğe Uygun Değeri İle İzlenen Varlık ve Borçlar İçin Vergi Etkisinin Muhasebeleştirilmesi

Cari veya ertelenmiş vergiler, aynı veya farklı bir dönemde doğrudan özkaynaklar ile ilişkilendirilen varlıklarla ilgili ise özkaynaklar hesap grubuyla ilişkilendirilir ve bu grupta yer alan ilgili hesaplarla netleştirilir.

Doğrudan özkaynak hesap grubuyla ilişkilendirilecek durumlara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

a) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile iştirak,bağlı ortaklık,iş ortaklığı yatırımlarının yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan kayıtlı değerdeki bir değişiklik,

- b) Geçmişte de uygulanacak şekilde muhasebe politikasındaki bir değişiklik veya bir hatanın düzeltilmesi nedeniyle dağıtılmamış karların açılış bakiyesindeki bir düzeltme,
- c) Yabancı bir işletmenin mali tablolarının raporlama yapan işletmenin para birimi cinsinden ifade edilmesinden kaynaklanan yabancı para çevrim farkları

Örneğin⁵, C işletmesinin binasının vergi değeri 100.000'dir. Binanın gerçeğe uygun değeri 150.000 olarak tespit edilmiştir. Vergi oranı %30'dur. (Amortisman ihmal edilmiştir.) Yeniden değerlemeden dolayı ortaya çıkan vergilendirilebilir geçici fark $150.000 - 100.000 = 50.000$ 'dir. Bu tutarın % 30'u yani 15.000 ise, ertelenen vergi yükümlülüğüdür.

Yeniden değerlendirme ve ertelenen vergi yükümlülüğünün kayda alınmasında Tekdüzen Hesap Planındaki sermaye yedekleri hesap grubundaki hesaplar kullanılabilir. Bu gruptaki hesaplardan "522. MDV Yeniden Değerleme Artışları" hesabı duran varlık değer artış-azalışları için, "525.Finansal Varlık değerlendirme Fonu" hesabı iştirak,bağlı ortaklık gibi satılabilir finansal varlık değer artış- azalışları için, "526. Ertelenen Vergi Fonu" hesabı varlık ve kaynak artış- azalışlarının vergi etkisinin belirlenmesi için kullanılabilir.⁶

5 Accounting for Income Taxes, A Guide to SSAP 12 (Revised), Deloitte Touche Tohmatsu, May 2003, s.43

6 Bakınız: Örtün, Kaval, Karapınar, Yanık; age.s141

252 Binalar		50.000
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları	50.000	
- Bina Değer Artışı		
<hr/>		
526. Ertelenen Vergi Fonu	15.000	
- Bina Değer Artışı		
484. Ertelenen Vergi Borcu		15.000
<hr/>		

Binaların kayıtlı değeri ile makul değeri arasındaki fark, binanın satılması ile yada binanın amortisman yoluyla itfa edilmesi sonucunda ortadan kalkacaktır. Ya da makul değerle değerlendirilmiş bu binanın satışı düşünülmesi dahi kullanımı sonucu şirkete gelir yaratacağı ve vergi ödeneceği düşünüldüğünde fark üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanması gereği açıktır.

İzleyen yılda binanın gerçeğe uygun değeri 130 000 olarak tespit edilmişse, ortaya çıkan 20 000 liralık değer azalışı 522 nolu hesaptan, bunun vergi etkisi ise 526 nolu hesaptan mahsup edilmelidir. Dolayısıyla izleyen yılda 20 000 liranın vergi etkisi ertelenen vergi varlığı olarak muhasebeleştirilir.

522 MDV Yeniden Değerleme Artışları	20 000	
- MDV değer azalışı		
252.Binalar ⁷		20 000
<hr/>		
284.Ertelenen Vergi Varlığı	6 000	
526.Ertelenen Vergi Fonu		6 000
<hr/>		

7 Duran varlıklardaki değer azalışlarının doğrudan ilgili hesaptan düşülmesi izlenebilecek bir yol iken, Tekdüzen Hesap Planındaki değer düzenleyici karşılık hesapları kullanılarak değer azalışlarının aktifte eksi olarak gösterilmesi yoluyla da kayıt düzenlenebilir.

5. Sonuç

Muhasebe karı ile mali kar arasındaki gelir ve giderlerle ilgili geçici farklılardan kaynaklanan ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcu, cari dönem vergi karşılıklarında düzeltme yapılmasını gerektirirken, varlıkların ve borçların muhasebe değerinin vergi değerinden farklı olmasından kaynaklanan ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcu, özkaynaklar içindeki bir hesapla ilişkilendirilerek kaydedilir.

Bir dönem için kayıtlanan ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcu, bunların aynı işletmeye ait olması, aynı vergi idaresi ile ilgili olması, aynı vergi idaresi tarafından konulan gelir vergileriyle ilgili olması ve işletmenin yasal olarak dönem vergi varlığını ve dönem vergi borcunu birbirlerine mahsup etme hakkı olması durumunda birbiriyle mahsup edilir. (TMS 12 Madde75) aksi takdirde ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcunun ayrı olarak aktifte ve pasifte izlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Accounting for Income Taxes, A Guide to SSAP 12 (Revised), Deloitte Touche Tohmatsu, May 2003

Akdoğan Nalan, “Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ, Yıl: 5, Sayı:17,Ocak 2006, s:1-18.

BDDK.Muhasebe Uygulama Yönetmeliği 18 Nolu Tebliğ “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı”

Epstein, Barry J, & Mirza, Abbas Ali, Interpretation and Application of International Accounting Standards, Wiley Pub., 2003

IAS 12 Income Taxes

Örten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın, Yanık Zeki, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Semineri” notları, Gazi Üniversitesi-Bursa YMM.Odası,Bursa 2006

Sevinç, Fulya, “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması”, TCMB Uzmanlık Tezi, Haziran 2003

SPK Seri XI No 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Kısım 28 Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler

Türkiye Muhasebe Standardı 19 Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler