

# UMS 12-GELİR VERGİLERİ STANDART HÜKÜMLERİNE GÖRE DÖNEM KARINDAN İNDİRİLECEK VERGİ GİDERİNİN HESAPLANMASI VE ERTELENMİŞ VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

**Prof.Dr. Nalan AKDOĞAN\***

## ÖZET

Bu makalenin amacı, uluslararası muhasebe standartlarından ‘‘UMS 12 Gelir Vergileri ‘‘ standardı kapsamında kurum kazancından hesaplanan vergilerin muhasebe uygulamalarını açıklamaktır Değiştirilmiş UMS 12 , iř - letmelerin ertelenmiş vergi tutarının hesaplanmasında geçici farklara odaklanan bilanço yükümlülük yöntemi nin kullanılmasını istemektedirGeçici farklar, varlık ve yükümlülüklerin bilanço değerleri ile vergiye esas değer - leri arasındaki farklardır.Varlık ve yükümlülüklerin vergiye esas değeri, söz konusu varlık ve yükümlülüklerin vergi mevzuatına uygun olarak tutarlarının hesaplanmasıdırGeçici farklar; vergilendirilebilir farklar veya indiri - lebilir geçici farklardan oluşur.Dönemin vergi gideri ise, cari vergi gideri(vergi geliri) ve ertelenmiş vergi gide - rinden(vergi gelirinden) oluşur. Bu makalede UMS 12 ‘nin uygulanmasına ilişkin örnek verilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Ertelenmiş vergi, ertelenmiş vergi varlığı ertelenmiş vergi borcu

## ABSTRACT

The objective of this article is to prescribe the accounting treatment for income taxes relate to International Ac - counting Standard 12 Income taxes (IAS 12).The revised IAS 12 required an entity to account for deferred tax using balance sheet liability method focuses on temporary differences.Temporary differences are differences between the tax base of an asset or liability and its carrying amount in the balance sheet.The tax base of an as - set or liability is the amount attributed to that asset or liability for tax purposes.

Temporary differences may be either taxable temporary differences or deductible temporary differences.And tax expense of the period comprises current tax expense (current tax income)and deferred tax expense (deferred tax income).Implementation of IAS 12 is given in this article.

**Key Words:** Deferred tax,deferred tax assets, deferred tax liabilities

\* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi,Muhasebe Finansal Yönetim Bölüm Başkanı

## 1 GİRİŞ

**İ**şletmenin faaliyet sonuçlarının analiz edilip değerlendirilmesinde ,dönem net karı veya zararı tutarının doğru olarak hesaplanması ve işletme performansını gerçeğe uygun olarak yansıtması önem taşır.Dönem net karı; ortakların cari dönem sonunda işletmeden sağladıkları getiriye ifade eder.Bu kar, ortaklara aittir. Bu tutarın bir kısmı işletme bünyesinde yedek olarak bırakılarak öz kaynak tutarı artırılırken, bir kısmı temettü olarak ortaklara dağıtılır.Ortaklara temettü olarak dağıtılacak karın doğru olarak belirlenmesi, dönem net karı tutarının cari dönem sonuçlarını gerçeğe uygun olarak yansıtması ile olanaklıdır.Dönem karından indirilen “Dönem karı vergi ve yasal yükümlülük karşılık gideri” tutarı, dönem net kar tutarının büyüklüğünü etkileyen önemli bir unsurdur.

Vergi gideri tutarının hesabında; vergi yasalarına göre hesaplanan mali kar tutarının mı baz alınacağı, yoksa dönemsellik ilkesine dayalı olarak mali kar ile ticari kar arasında ortaya çıkan vergilendirilebilir veya indirilebilir geçici farkların da göz önüne alınarak ertelenen vergi etkilerini de hesaplamak suretiyle cari dönem muhasebe (ticari) kar tutarının mı baz alınacağı konusu önemlidir.

Bu makalede; SPK ve BDDK tarafından da benimsenerek yürürlüğe giren , aynı şekilde TMSK tarafından da uygulamaya konması beklenen uluslararası muhasebe standartlarından, “UMS 12- Gelir Vergileri (Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler)” standardı kapsamında, dönem karı vergi ve yasal yükümlülük karşılık gideri tutarının hesaplanması ve ertelenmiş vergi varlığı ile vergi borcunun( yükümlülüklerinin) hesaplanması ve muhasebeleştirilmesindeki esaslar örnek yardımıyla açıklanacaktır.

## 2 MUHASEBE (TİCARİ KAR) İLE MALİ KAR ARASINDA FARKLILIĞA NEDEN OLAN GEÇİCİ VE SÜREKLİ FARKLAR

Muhasebe (Ticari )dönem karı;işletmenin belirli bir faaliyet dönemi sonunda elde ettiği tüm gelirleri ile aynı dönemde dönem karı ile ilgili vergi gideri hariç katlandığı giderleri arasındaki farktır. Muhasebe karının unsurları olan gelir ve giderlerin tahakkuku ve döneme yansıtılması muhasebe standart ve politikalarında belirlenen esaslara göre yapılır.Mali karın hesaplanmasında ise gelir ve gider unsurları vergi yasalarındaki esaslara göre hesap edilir.Cari dönemle ilgili olarak dönem karı üzerinden ödenecek vergi tutarı da geleneksel uygulamada bu mali kar üzerinden hesap edilir.

Mali kar ile ticari kar arasındaki farklılığa yol açan unsurlar, sürekli (kalıcı) veya geçici olarak ortaya çıkar.

**Sürekli farklar**, ticari veya mali karın ikisinden birinin hesaplanmasında gelir veya gider olarak kabul edilen, ancak diğerinin hesaplanmasında hiçbir zaman gelir veya gider olarak kabul edilmeyecek olan unsurlardır Bu farklar, bir dönemin vergilendirilebilir karı ile muhasebe karı arasında belli bir dönemde yürürlükteki vergi mevzuatı sonucunda ortaya çıkar ve sonraki dönemlerde ortadan kalkmaz.

Örneğin, ödenen vergi cezaları, muhasebede ticari karın hesabında gider olarak kaydedilirken vergi yasalarında hiçbir zaman gider olarak kabul edilmediği için matrah hesabında gider olarak dikkate alınmaz.Aynı şekilde iştirak karları, vergiden istisna olduğu için mali karın hesaplanmasında gelir olarak dikkate alınmazken,ticari karın hesaplanmasında bir gelir unsurudur.

**Geçici farklar;** ticari ve mali karın hesaplanmasında dikkate alınan ancak iki hesaplanmanın farklı zamanlarda yapılmasından kaynaklanan farklardır. Bu farklar; sonraki dönemlerde matrahtan indirilebilecek veya matraha ilave edilebilecek niteliktedir. Geçici farklar, varlığın veya yükümlülüğün muhasebede kayıtlı değeri (defter değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde vergi matrahının hesabında dikkate alınacak farklardır. Geçici farklar; vergilendirilebilir geçici fark veya indirilebilir geçici fark olarak ortaya çıkar (IAS 12).

- **Vergilendirilebilir geçici farklar;** bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri (Muhasebe değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kar (zararın) hesabında dikkate alınan farklardır

Diğer bir ifadeyle, aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır

Örneğin. (BDDK muhasebe tebliği) ;

- Ticari kar/zararın hesaplanmasında dikkate alınan faiz ve benzeri gelirlerin, mali karın hesaplanmasında tahsil edildiklerinde dikkate alınması,

- Muhasebede hesaplanan amortisman giderinin, mali kar zarara yansıtılan amortisman giderinden düşük olması,

- Muhasebede aktifleştirilen giderlerin, ticari karın hesaplanmasında sonraki dönemler süresince amortisman tabii tutulmak suretiyle gidere dönüştürülmesi ancak, mali karın hesaplanmasında oluşturduğu dönemde tamamının indirim konusu yapılması,

-iktisap suretiyle yapılan şirket birleşmelerinde, birleşme maliyetlerinin elde edilen varlık ve yükümlülükler, gerçeğe uygun değerleri esas alınarak dağıtılması, ancak bu dağıtımın vergilendirme bakımından yapılmaması, vb gibi durumların,

vergilendirilebilir geçici farkları ortaya çıkardığını açıklamaktadır

- **İndirilebilir geçici farklar;** bir varlığın/yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanıldığı/vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali karın (mali zararın) hesaplanmasında vergi matrahını azaltacak geçici farklardır.

Diğer bir ifadeyle, aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır

Geçici farklara örnek olarak aşağıdaki işlemler sıralanabilir. (SPK, 25 Sayılı Tebliğ)

a) Kıdem tazminatı karşılıkları, ticari karın (ticari zararın) hesaplanmasında gider olarak dikkate alınırken, mali karın belirlenmesinde ancak işletme tarafından ödendiğinde indirim konusu yapılabilir. Söz konusu karşılıkların kayıtlı değeri ile vergi değeri (bu tutar sıfır olmaktadır) arasındaki fark indirilebilir geçici farkları oluşturur.

b) Gerçekleştiği dönemin ticari karının (ticari zararının) saptanmasında gider olarak kaydedilen ancak vergi mevzuatı çerçevesinde daha sonraki bir döneme kadar mali karın (mali zararın) saptanmasında indirim konusu yapılamayan giderlerin olduğu durumlarda, gelecek dönemlerde indirim konusu yapılabilecek söz konusu giderlerin vergi değeri ile kayıtlı değeri arasındaki fark, ertelenen vergi varlığı oluşturacak indirilebilir geçici bir farktır. Örneğin; men-

kul kıymetlerin muhasebede borsa değerine göre, vergi yasalarında maliyet değeri ile değerlendirildiği durumlarda borsa değer azalış zararları geçici farkları oluşturur.

c) İktisap şeklindeki bir birleşmede, iktisabın maliyetinin, devir tarihindeki gerçeğe uygun değerler esas alınarak, elde edilen varlık ve yükümlülükler dağıtıldığı durumda, devralma sonucunda mali tablolara alınan bir yükümlülükle ilgili söz konusu maliyetlerin mali karın belirlenmesinde indirilmediği durumlarda, ertelenen vergi varlığına neden olan indirilebilir bir geçici fark söz konusudur.

d) Gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilen veya yeniden değerlendirilen varlıkların, vergi mevzuatı açısından benzer düzeltme işlemine tabi tutulmadığı durumlarda; varlığın vergi değeri, kayıtlı muhasebe değerini aşıyorsa, indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

### 3. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI VE VERGİ BORCUNUN (YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN) HESAPLANMASI

#### Ertelenmiş vergi varlığı ;

- indirilebilir geçici farklar ve,
- mali zararlar ile vergi indirim ve istisnalarının cari dönem mali karından fazla olması nedeniyle 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

Vergi tutarının hesabında, indirim yapılabilecek döneme ait vergi oranları kullanılır

Ertelenmiş vergi varlığının oluşması için, işletmenin gelecekte kar etmesinin beklenmesi ve işletmenin bu vergi avantajından yararlanma olanağının bulunması gerekir Örneğin Türk ver-

gi mevzuatına göre beş yıllık mali zararların izleyen dönemlerde vergi matrahından indirilmesi mümkündür. Ancak işletmenin sonraki beş dönem içinde mali karının olması beklenmiyor ve herhangi bir vergi mükellefiyeti oluşmayacak ise, söz konusu mali zararlar için ertelenmiş vergi varlığı hesaplanması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle ertelenmiş vergi varlığı kaydının yapılabilmesi için işletmenin gelecek dönemlere ilişkin iş planlarının ve proforma gelir tablolarının bilinmesi gereklidir

#### Ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü);

Vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle sonraki dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır.

İşletmeler, bütün vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturur.

Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüklerini aşağıdaki gibi özetleyebiliriz :

#### Ertelenmiş Vergi Varlığı:

**Ertelenmiş Vergi Varlığı = İndirilebilir Geçici Farklar X İndirme döneminde beklenen Vergi Oranı**

#### İndirilebilir Geçici Farklar

- Varlıkların muhasebe değeri vergi değerinden düşükse
- Pasifin muhasebe değeri vergi değerinden fazla ise,

farklar indirilebilir geçici farkları oluşturur..

#### Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü:

**Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü= Vergilendirilebilir Geçici Farklar X Vergilendirme döneminde beklenen vergi oranı**

**Vergilendirilebilir Geçici farklar**

- Varlıkların muhasebe değeri vergi değerinden fazla ise,
- Pasifin muhasebe değeri vergi değerinden az ise

farklar vergilendirilebilir geçici farkları oluşturur.

#### **4. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI VE BORCUN (YÜKÜMLÜLÜKLERİN) MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Dönem karı vergi ve yasal yükümlülük karşılıklarının tekdüzen muhasebe sistemine göre muhasebeleştirilmesinde ; yeni hesaplar açılmadığı sürece, mevcut hesap planında kullanılan hesaplar kullanılacaktır 12 no lu standart sadece yasal vergi karşılıklarını değil, daha öncede açıklandığı üzere vergilendirilebilir geçici farkların ve indirilebilir geçici farkların vergi etkisinin hesaplanmasını ve dönem net karının buna göre hesaplanmasını istemektedir

Burada , temel düşünce dönemimin performansını doğru ölçmektir.Bu nedenle alt hesaplarda açılacak hesaplarla ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan vergilendirilebilir

geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarına ilave edilecek, buna karşın indirilebilir geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarından indirilecektir Bireysel bilançolarda, vergi oranları dönemlerde değişmediği sürece , dönemsel olarak vergilendirilebilir farkların ve indirilebilir farkların birlikte hesap edilerek netleştirilmek suretiyle gösterilmesi mümkündür.Aynı şekilde aynı ülkede faaliyette bulunan işletmelerin konsolide bilançolarında netleştirerek kaydetmek mümkündür. Ancak farklı vergi mevzuatına tabi uygulamaların olması durumunda vergilendirilebilir geçici farkların ve indirilebilir geçici farkların vergi etkilerinin ayrı ayrı gösterilmesi uygun olacaktır.

Ertelenmiş vergi varlıklarının veya yükümlülüklerin bilançonun hangi bölümünde raporlanacağı konusu da önem taşımaktadır. UMS-12 'nin revize olmadan önceki maddelerinde bu konuda bir açıklama bulunmazken, 1998 yılında yapılan değişiklikle, ertelenmiş vergi varlıklarının duran varlık ,yükümlülüklerin ise uzun vadeli yabancı kaynak olarak raporlanması gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde , muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü olması durumunda;

( Yasal vergi karşılığı 100, ertelenmiş vergi yükümlülüğünün 20 olduğu varsayımı ile)

_____ / _____	
691 Dönem karı vergi ve yasal yük. karşılıkları	120
691.10 Yasal Vergi Karşılığı	100
691.20 Ert. Verg. Yük. Gider etkisi	20
370 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılığı	100
483 Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü )	20
_____ / _____	

Ertelenmiş Vergi Varlığı olması durumunda; (Vergi karşılığı 100, ertelenmiş vergi varlığı 20)

_____ / _____	
691 Dönem karı vergi ve yasal yük. karşılıkları	100
691.10 Yasal Vergi Karşılığı	100
283 Ertelenmiş Vergi Varlığı	20
370 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılığı	100
691.Dönem karı vergi ve yasal yük. karşılıkları	20
691.30 Ert. Vergi varl.gelir etkisi	
_____ / _____	

Dönem karının 300 olduğu varsayılırsa; üç durumda dönem net karı aşağıdaki gibi olur:

	Geleneksel Muhasebe	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün olması	Ertelenmiş Vergi Varlığının olması
Dönem Karı	300	300	300
Vergi Karşılığı	(100)	(120)	(80)
Dönem Net Karı	200	180	220

Uluslararası muhasebe standartlarının ilk uygulamaya geçildiği dönemin başında yapılan düzeltme işlemlerinin sonucu olarak UMS 12 'nin de uygulaması sırasında ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülükleri veya varlıkları, dönem karı ile ilişkilendirilemeyeceğinden doğrudan geçmiş yıl karları veya zararları hesaplarına kayıt yapılır

### 5. ÖRNEK UYGULAMA

12 nolu standardın nasıl uygulanacağını aşağıdaki sayısal örnek yardımı ile açıklamaya çalışalım:

AKDOĞAN A.Ş.'nin, 31.12.2004 tarihi itibarıyla düzenlemiş olduğu bilançosunda ve 1.1.2004 – 31.12.2004 dönemine ait gelir tablosunda yer alan kalemlerin tutarları ve bunların vergi yasaları karşısındaki durumu aşağıdaki gibidir.

1. Şirketin 2004 yılı dönem karı 200.000 TL dir.

2. Şirketin alım satım amacıyla elinde tutmuş olduğu menkul kıymetlerin maliyet toplamı 90.000.-TL dir. Dönem sonunda menkul kıymetlerin borsa değeri düştüğü için 36.000 TL borsa

değer azalışı hesaplanmış ve bu tutar gelir tablosunda borsa değer azalış zararı olarak raporlanmıştır. Muhasebe standartlarına göre düzenlenen bilançoda menkul kıymetler 54.000 TL olarak raporlanmıştır.

**3.** Vadesi 3 ayı geçen çek ve senetsiz alacak tutarları reeskont işlemine tabi tutulmuş ve 30.000.-TL ' lik reeskont tutarı gider kaydedilmiştir. Senetli ticari alacaklar için ayrılan ve kanunen kabul edilen reeskont faiz gideri tutarı ise 10.000 TL dir.

**4.** Vadesi 3 aydan fazla olan senetsiz borçlar için ayrılan reeskont faiz gelirleri tutarı muhasebe standartlarına göre toplam 10.000 TL, senetli borçlar için ayrılan ve vergiye konu olan reeskont tutarı ise 15.000 TL dir.

**5. a)** 2002 yılının Ocak ayında satın alınan maddi duran varlıkların maliyet bedeli 1.000.000.-TL ' dir.

**b)** Maddi duran varlıkların amortisman süreleri ile maddi olmayan duran varlıkların amortisman sürelerinde vergi yasaları açısından farklılık bulunmaktadır. Vergi yasalarına göre maddi duran varlıklar için ayrılan birikmiş amortisman tutarı 600.000 TL ( %20 oranı), Muhasebe standartlarına göre ayrılan birikmiş amortisman tutarı 450.000. TL. ( %15 oranı)dır. Dönemin amortisman giderleri muhasebe standartlarına göre 150.000 TL olurken, vergi yasalarına göre 200.000 TLdir.

**c)** Maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı 200.000 TL vergi yasalarına göre ayrılan Birikmiş Amortisman tutarı 80.000 TL (%20 Oranı) muhasebe standartlarına göre 40.000 TL ( %10 ora-

nı) dır. Dönemin amortisman giderleri tutarı vergi yasalarına göre 40.000 TL, muhasebe standartlarına göre 20.000 TL dir.

**6.** Yabancı paralı borçlar yıl sonunda Merkez Bankası döviz satışı kuru ile değerlendirilmiş, hesaplanan kur farkı gider olarak kaydedilmiştir. Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca yabancı paralı borçlar döviz alış kuru ile değerlemek zorunda olduğundan, iki değerlendirme kuru arasında olumsuz 24.000 .-TL ' lik fark oluşmuştur.

**7.** Yıl içerisinde toplam 30.000.-TL vergi, trafik gibi vergi kanunları açısından gider kabul edilmeyen cezalar ödenmiştir.

**8.** Şirketin 31.12.2004 tarihi itibarıyla hesaplanan kıdem tazminatı yükümlülüğü 45.000.-TL dir. Geçen yıldan devreden tutar 15.000 TL olup bu yıl 30.000 TL, karşılık ayrılmıştır

**9.** Dönem içinde tahakkuk eden iştirak karları 5.000 TL dir. İştirak kazançlarının tamamı vergiden istisnadır.

**10.** Bilanço tarihi itibarıyla kurumlar vergisi oranı % 30, fon %3 olmak üzere toplam %33 üzerinden vergi karşılığı ayrılmıştır. İzleyen dönem için vergi karşılığı tutarının %30 olacağı kabul edilmiştir.

**11.** Şirket ilk kez uluslararası muhasebe standartlarına göre finansal raporlamayı 1.1.2004-31.12.2004 dönemine ilişkin finansal tablolarında uygulamaya başlamıştır

**12.** 1 Ocak.2004 tarihi itibarıyla hesaplanan ertelenmiş vergi yükümlülüğü 31.500 TLdir.

**13.** Şirketin muhasebe standartları değerlendirme ilkelerine göre 31.12.2004 tarihli bilançosu (ertelenmiş vergi karşılığı hesaplanmadan önce) aşağıdaki gibidir;

<b>AKTİF</b>	
Hazır Değerler	8.000
Menkul Değerler(net)	54.000
Ticari Alacaklar	300.000
Ticari Alacakların Reeskontu (-)	<u>(40.000)</u>
Net Ticari Alacaklar	260.000
Diğer Alacaklar	18.000
Stoklar	200.000
Diğer Dönen Varlıklar	16.000
Mali duran Varlıklar	200.000
Maddi Duran Varlıklar	1.000.000
Birikmiş Amortismanlar	<u>(450.000)</u>
	550.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	200.000
Birikmiş Amortismanlar	<u>(40.000)</u>
	160.000
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>1.466.000</b>
<b>PASİF</b>	
Mali Borçlar	80.000
Ticari Borçlar	100.000
Ticari Borç Reeskontları	<u>(25.000)</u>
	75.000
Vergi Karşılıkları	85.800
Diğer Kısa Vadeli Yabancı kaynaklar	14.300
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	45.000
Diğer Uzun Vadeli yabancı kaynaklar	10.000
Ödenmiş Sermaye	800.000
Geçmiş Yıllar karları	241.700
Dönem Net Karı	114.200
<b>Pasif Toplamı</b>	<b>1.466.000</b>



**Kurumlar vergisinin hesaplanması**

	Milyon (TL)	
<b>Dönem Karı</b>		<b>200.000</b>
<b>Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler</b>		<b>150.000</b>
Borsa Değer Azalış Zararı	36.000	İnd.Geçici fark-Ertelenmiş vergi varlığı
Reeskont faiz gideri	30.000	İnd.Geçici fark-Vergi varlığı
Borç Değerlemesinden doğan kur Farkı	24.000	İnd Geçici Fark.- vergi varlığı
Kıdem Tazminatı Karşılığı	30.000	İnd. Geçici Fark- vergi varlığı
Cezalar	30.000	<b>Sürekli Fark</b>
<b>Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve matrahtan indirimler</b>		<b>(90.000)</b>
İştirak karları	<b>5.000</b>	<b>Sürekli Fark</b>
Reeskont faiz gelirleri	<b>15.000</b>	Vergilendirilebilir Geçici fark-vergi yükümlülüğü
Maddi duran var.Amortisman gider farkı	<b>50.000</b>	Vergilendirilebilir Geçici fark-vergi yükümlülüğü
Maddi olmayan Duran Var. Amortisman Gider Farkı	<b>20.000</b>	Vergilendirilebilir Geçici fark – vergi yükümlülüğü
<b>Toplam(Mali Kar)</b>		<b>260.000</b>
<b>Vergi Karşılığı (260.000 x% 33)</b>		<b>(85.800)</b>
<b>Dönem Net Karı</b>		<b>114.200</b>

## Cari dönem ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüğünün hesaplanması

	Muhasebe Standartları Değerleme İlkelerine Göre Bilanço	Vergi Usul Kanunu Değerleme İlkelerine Göre Bilanço	Geçici farklar
Hazır Değerler	8.000	8.000	-
Menkul Değerler	54.000	90.000	(36.000) indirilebi. Geç.fark
Ticari Alacaklar	300.000	300.000	
Ticari Alacaklar Reeskontu (-)	(40.000)	(10.000)	(30.000) ind.geç. fark
Diğer Alacaklar	18.000	18.000	
Stoklar	200.000	200.000	-
Diğer Dönen Varlıklar	16.000	16.000	-
Mali Duran Varlıklar	200.000	200.000	-
Maddi Duran Varlıklar	1.000.000	1.000.000	
Birikmiş Amortismanlar	(450.000)	(600.000)	150.000 ver.geç.fa
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	200.000	200.000	-
Birikmiş Amortismanlar	(40.000)	<b>(80.000)</b>	<b>40.000</b> <b>ver.geç. fark</b>
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>1.466.000</b>	<b>1.342.000</b>	<b>124.000</b> <b>ver.geç.fark</b>

Varlıkların muhasebe değeri, vergi değerinden 124.000 TL fazla olduğu için vergilendirilebilir geçici fark doğar ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşur.

Diğer bir anlatımla, aktiflerin vergi değeri muhasebe değerinden daha küçükse vergilendirilebilir geçici fark doğar ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşur.

**Örnekte:**

$$1.466.000 - 1.342.000 = 124.000 \quad \text{vergilendirilebilir geçici fark}$$

(varlıkların muhasebe değeri, vergi değerinden daha az olsaydı indirilebilir geçici fark doğar ve ertelenmiş vergi varlığı oluşurdu.)

**Pasifdeki Farklar**

	<b>Muhasebe Standartları Değerleme İlkelerine Göre Bilanço</b>	<b>Vergi Usul Kanunu Değerleme İlkelerine Göre Bilanço</b>	<b>Geçici farklar</b>
Mali Borçlar	80.000	56.000	24.000 İndi.geç.fark
Ticari Borçlar	100.000	100.000	
Ticari Borç Reeskontu(-)	(25.000)	(10.000)	(15.000) verg. geçici Fark
Vergi Karşılıkları	85.800	85.800	-
Diğer Kısa Vadeli Yab. kaynaklar	14.300	14.300	-
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	45.000	-	45.000 ind. geç. fark
Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	10.000	10.000	-
Ödenmiş Sermaye	800.000	800.000	-
Geçmiş yıl karları	241.700	111.700	-
Dönem Net Karı	114.200	174.200	-
<b>Pasif Toplamı</b>	<b>1.466.000</b>	<b>1.342.000</b>	<b>54.000</b> <b>ind. geç. fark</b>

Yabancı kaynakların muhasebe değeri vergi değerinden büyük olduğunda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar ve ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Muhasebe değeri vergi değerinden küçük olduğunda ise vergilendirilebilir geçici farklar ortaya çıkar ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşur.

**Örnekte pasifte 54.000 TL indirilebilir geçici fark yani ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmıştır.**

**Diğer bir anlatımla,**

**Muhasebe değerinin vergi değerinden daha fazla olması nedeni ile**

Geçici farklar sütununda yer alan aktif kalemlerde oluşan olumlu farklar, gelecek dönemlerde vergilendirilebilir geçici farkları, parantez içindeki negatif farklar ise gelecek dönemlerde indirilebilir geçici farkları oluşturmaktadır. Yabancı kaynak kalemlerindeki pozitif farklar gelecek dönemlerde indirilebilir geçici farkları, negatif farklar ise vergilendirilebilir geçici farkları oluşturmaktadır

Örnekte:

*Aktifte;*

<i>İndirilebilir geçici farklar</i>	<i>66.000</i>
<i>Vergilendirilebilir geçici fark</i>	<i>190.000</i>
	<hr/>
<i>vergilendirilebilir geçici fark fazlası</i>	<i>124.000</i>

*Pasifte*

<i>İndirilebilir geçici farklar</i>	<i>69.000</i>
<i>Vergilendirilebilir geçici fark</i>	<i>15.000</i>
	<hr/>
<i>İndirilebilir geçici fark fazlası</i>	<i>54.000</i>

*Toplam fark 124.000- 54.000 = 70.000 vergilendirilebilir fark*

*2005 ve daha sonraki yıllarda fon uygulaması kalktığı ve vergi oranının %30 olacağı kabul edildiğinden ertelenmiş vergi yükümlülüğü %30 vergi oranı dikkate alınarak hesaplanmıştır.*

*Cari Dönem*

*Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü = 70.000 TL x % 30 = 21.000 TL.*

**Önceki dönemlere ait ertelenmiş vergi yükümlülüğü:**

- Maddi duran varlıklara ayrılan amortisman giderleri tutarı vergi mevzuatına göre ayrılması gerekenden az olduğu için fark 150.000 TL olmuştur. Ancak bunun 2002 ve 2003 yıllarına isabet eden  $(200.000-150.000=50.000 \times 2 \text{ yıl} = 100.000 \text{ TL}$  vergilendirilebilir geçici farka isabet eden ertelenmiş vergi gider etkisinin cari dönem sonuçlarına değil, ilk uygulama yılı olduğu için Geçmiş yıl karlarından düzeltilmesi uygun olur. Sadece 50.000 TL farkının cari döneme yansıtılması gerekir
- Aynı durum maddi olmayan duran varlıklar için de geçerlidir. Maddi olmayan duran varlıklar için muhasebe standartlarına göre ayrılan amortisman gideri tutarı vergi mevzuatının öngördüğü tutardan daha azdır.  $(40.000-20.000=20.000 \text{ TL yıllık fark} \times 2 \text{ yıl} = 40.000 \text{ TL toplam fark}$ . Ancak bu tutarın önceki döneme ait olan fark tutarı 20.000 TL dir.
- 45.000 TL lık Kıdem tazminatı karşılık tutarınının 15.000 TL lık kısmı geçmiş dönemden gelmekte olup cari doneme ait tutarı 30.000 TL dir.

Bu bilgilere göre ertelenmiş vergi yükümlülüğünün önceki dönemden gelen tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

- Maddi duran varlıklara ait birikmiş amortisman tutarından gelen Önceki dönemlere ait farklar :  
100.000 x %30= 30.000 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü
- Maddi olmayan Duran Varlıklara ait önceki dönem ertelenmiş vergi yükümlülüğü:  
20.000X%30= 6.000 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü
- Kıdem Tazminatının önceki dönemden devreden indirilebilir geçici vergi farkı:  
15.000X%30= 4.500TL indirilebilir fark ertelenmiş vergi varlığı

önceki döneme ait ertelenmiş vergi yükümlülüğü=

$$30.000+6.000= 36.000 \text{ TL}$$

Önceki döneme ait vergi varlığı 4500

$$\text{Toplam önceki döneme ait vergi yükümlülüğü } 36.000-4.500=31.500$$

Bu tutarın ilk UFRS uygulama yılında geçmiş yıl karaları ile ilişkilendirilmesi uygun olacaktır

Esasen muhasebe standartlarının ilk uygulandığı yılın başında bir önceki dönem bilançosundan hareketle UFRS lere uyumlaştırma işlemlerinin yapılması ve bilançonun tekrar düzeltilerek aradaki farkın da ‘‘Geçmiş yıl karları veya zararları ‘‘olarak denkleştirilmesi gerekir

Örnek işletmemizde ‘‘TMS (UMS) 12 Gelir Vergileri ‘‘ standart hükümlerinin uygulanması sonucu ilk yıl ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarının geçmiş yıl karlarından düşülmesi gerekir.

İlk uygulama yılının 2004 yılı olduğunu kabul ettiğimizden, ertelenmiş vergi etkisinin kaydı,( diğer uyumlaştırma kayıtlarla birlikte) dönem başında aşağıdaki gibi olacaktır:

_____ / _____	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	31.500
483 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	31.500.
(YÜKÜMLÜLÜĞÜ)	

UFRS nini ilk uygulama yılının başında hesaplanan ertelenmiş vergi yükümlülüğü

_____ / _____	
<b>CARİ DÖNEM ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ-VERGİ KARŞILIĞI TUTARI</b>	
Cari dönem bilançosunda olması gereken ertelenmiş vergi Yükümlülüğü:	21.000 TL
Dönem Başı Tutarı	(31.500 TL)
Cari dönem vergi karşılığına gelir etkisi	10.500TL olacaktır.

Aslında bu tutar, kurumlar vergisi hesaplama tablosundan da hareket edilerek aşağıdaki gibi hesaplanıp doğruluğu test edilebilir:

	Milyon (TL)	
<b>Dönem Karı</b>		<b>200.000</b>
<b>Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler</b>		<b>150.000</b>
Borsa Değer Azalış Zararı	36.000	İnd.Geçici fark-Ertelenmiş vergi varlığı
Reeskont faiz gideri	30.000	İnd.Geçici fark-Vergi varlığı
Borç Değerlemesinden doğan kur Farkı	24.000	İnd Geçici Fark.- vergi varlığı
Kıdem Tazminatı Karşılığı	30.000	İnd. Geçici Fark- vergi varlığı
Cezalar	30.000	Sürekli Fark
<b>Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve matrahtan indirimler</b>		<b>(90.000)</b>
İştirak karları	<b>5.000</b>	<b>Sürekli Fark</b>
Reeskont faiz gelirleri	<b>15.000</b>	Vergilendirilebilir Geçici fark-vergi yükümlülüğü
Maddi duran var.Amortisman gider farkı	<b>50.000</b>	Vergilendirilebilir Geçici fark-vergi yükümlülüğü
Maddi Olmayan Duran Var. Amortisman Gider Farkı	<b>20.000</b>	Vergilendirilebilir Geçici fark – vergi yükümlülüğü
<b>Toplam(Mali Kar)</b>		<b>260.000</b>
<b>Vergi Karşılığı (260.000 x% 33)</b>		<b>(85.800)</b>
<b>Dönem Net Karı</b>		<b>114.200</b>

• Kanunen kabul edilmeyen giderlerden Geçici fark niteliğinde olan İndirilebilir geçici farklar	(120.000)
• Vergiye tabi olmayan ve matrahtan indirimlerden Kaynaklanan geçici vergilendirilebilir farklar	85.000
Toplam indirilebilir fark	(35.000)
Ertelenmiş vergi gelir etkisi 35.000X %30= (ertelenmiş vergi varlığı)	10.500
Dönem başı ertelenmiş vergi yükümlülüğü	31.500
Cari dönem ertelenmiş vergi varlığı	(10.500)
<b>Dönem sonu ertelenmiş vergi yükümlülüğü</b>	<b>21.000</b>

**Vergi karşılığının hesaplanması:****Raporlanan vergi öncesi**

<b>Dönem kar tutarı</b>	:	<b>200.000</b>
1) Ödenecek Vergi Tutarı	:	(85.800)
2) Ertelenmiş Vergi gelir etkisi		10.500
<b>Toplam vergi karşılığı</b>		<b>(75.300)</b>
<b>( UFRS Hükümlerine Göre )</b>		
<b>Raporlanacak Vergi Tutarı)</b>		
<b>Dönem Net karı</b>		<b>124.700</b>

Yukarıda yer alan uygulama çerçevesinde saptanan VERGİ KARŞILIĞI muhasebe kayıtlarına aşağıdaki şekilde yansıtılacaktır

---

31.12.2004

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL		
▲ YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	85.800	Biçimlendirilmiş
691.01 Yasal Vergi karşılığı	85.800	
483 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	10.500	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		
YASAL YÜKÜMLÜLÜK		
KARŞILIKLARI	85.800	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL		
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		
691.20 Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi		10.500

---

Muhasebe maddesinden de izleneceği üzere cari dönem ertelenmiş vergi varlığı tutarı aktife kayıtlı edilmemiş daha önce hesaplarda olan ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabından mahsup edilmiştir. Konsolide tablolarda farklı ülkelerin vergi mevzuatına tabi durumlar olmadığı sürece , bu hesapların netleşerek bilançoda yer alması uygun olur kanaatini taşımaktayız.

Hesaplamalardan sonra şirketin, 31.12.2004 tarihli bilançosu aşağıdaki gibi raporlanacaktır:



<b>AKTİF</b>	
<i>Dönen Varlıklar</i>	
Hazır Değerler	8.000
Menkul Değerler(net)	54.000
Ticari Alacaklar	300.000
Ticari Alacakların Reeskontu (-)	(40.000)
	—————
Net Ticari Alacaklar	260.000
Diğer Alacaklar	18.000
Stoklar	200.000
Diğer Dönen Varlıklar	16.000
	—————
	556.000
<i>Duran Varlıklar</i>	
Mali duran Varlıklar	
Maddi Duran Varlıklar	200.000
Birikmiş Amortismanlar(-)	1.000.000
	(450.000)
	—————
	550.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	200.000
Birikmiş Amortismanlar(-)	(40.000)
	—————
	160.000
	—————
	910.000
	—————
	-
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>1.466.000</b>

<b>PASİF</b>	
<b>Kısa Vad. Yab. Kaynaklar</b>	
Mali Borçlar	80.000
Ticari Borçlar	100.000
Ticari Borç Reeskontları	(25.000)
Net Ticari Borçlar	75.000
Dönem karının vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları	85.800
Diğer Kısa Vadeli Yabancı kaynaklar	14.300
	255.100
<b>Uzun Vadeli Yab. Kaynaklar</b>	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	45.000
Ertelenmiş Vergi Borcu	21.000
Diğer Uzun Vadeli yabancı kaynaklar	10.000
	76.000
<b>Öz Kaynaklar</b>	
Ödenmiş Sermaye	800.000
Geçmiş Yıllar karları	210.200
Dönem Net Karı	124.700
	1.134.900
<b>Pasif Toplamı</b>	<b>1.466.000</b>

## 6. SONUÇ

Uluslar arası muhasebe standartlarını uygulamaya başlayan ülkemizde dönem net karının hesaplanmasında vergi karşılık tutarlarının 12 nolu muhasebe standartlarına göre hesaplanması gerekli olmuştur. Nitekim SPK şirketleri, bankalar bu uygulamaya başlamışlardır. Diğer

sektörlerde de belirli büyüklüğe sahip işletmelerin finansal tablolarını bu esaslara göre hesaplaması gerekecektir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından standartların tamamının 2006 yılı içinde yayımlanması beklendiğinden, 2007 yılından itibaren diğer işletmelerde de bu uygulamanın başlayacağını söyleyebiliriz.

## KAYNAKÇA

1. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu. Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve İlgili Tebliğler. <http://www.bddk.org.tr/turkce/mevzuat>
2. International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards 2000, Londra, 2000
3. Sermaye Piyasası Kurulu. Muhasabe Standartları 25 SayılıTebliğ
4. Başkent Üniversitesi. SPK ve BDDK Muhasebe Standartlarının Uygulamaya Getirdiği Yenilikler-Enflasyon Muhasebesi ve Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Uygulamalara İlişkin Seminer Notu. Kızılcıhamam, 31 Ocak-02 Şubat 2003