

UMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA MALİ KAR VE TİCARİ KAR İLE ERTELENMİŞ VERGİLER

Doç. Dr. A.R. Zafer SAYAR*

ÖZET

Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 12 Gelir Vergileri Standardı; şirketlerin ödeyecekleri cari dönem kurumlar vergisi yanı sıra ertelenmiş vergiler konusuna ilişkin hususları da içermektedir. Şirketlerin cari dönem vergilerinin finansal tablolarda nasıl gösterileceği, cari dönem vergiye esas kar (mali kar) ile UMS karı (ticari kar) arasındaki farklardan dolayı bir ertelenmiş vergi uygulamasının bulunup bulunmadığının belirlenmesi, ertelenmiş vergi uygulaması varsa nasıl muhasebeleştirileceği ve finansal tablolarda hangi kalemler içerisinde gösterileceği önem taşımaktadır. Konuya ilişkin değerlendirmeler UMS 12 Standardının felsefesi ve teorik yapısı yanında çok sayıda çeşitli örnek ve uygulamalarla pekiştirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: UMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Mali Kar, Ticari Kar, Ertelenmiş Vergiler

ABSTRACT

International Accounting Standard (IAS) 12 Income Taxes covers not only current taxes that will be paid by the company but also deferred taxes. It has been essential that

- how current corporate taxes report in the financial statements,
- whether there are deferred taxes because of the differences between taxable profit and IAS profit,
- if there is a deferred tax implication, how it will recognize,
- how deferred taxes will be reported in the financial statements.

The concept has been evaluated with both theoretical and practical dimension with many examples and case studies.

Keywords: IAS 12 Income Taxes, Taxable Profit, IAS Profit, Deferred Taxes

* TÜRMOB Bağımsız Denetim Koordinatörü zsayar@turmob.org.tr ve TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, zsayar@etu.edu.tr

I. UMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDAR- DININ AMACI VE VARLIK NEDENİ

UMS 12 Gelir Vergileri Standardında, standardın amacı şu şekilde ifade edilmektedir:

“UMS 12 Gelir Vergileri Standardının amacı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu aşağıdaki durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının belirlenmesidir:

- (a) Bir işletmenin finansal durum tablosunda (bilançosunda) yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin ve*
- (b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.” Bu Standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenler.” UMS 12 Standardının kapsamı incelendiğinde bu Standardın gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanacağı anlaşılmaktadır. Burada gelir vergileri ile kastedilen şeyin gelirler üzerinden alınan vergiler olarak anlamak gerekmektedir. Zira kurumlar vergisi de bu standart kapsamındadır. Bu Standardın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının rapor-*

layan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsar. Bu Standart, devlet teşviklerinin (UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması) veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi yöntemleri ile ilgili herhangi bir husus içermez. Ancak, bu Standart devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler içerir.

UMS 12 Standardında geçen temel kavram ve ilkeler aşağıda yer almaktadır:

- **Muhasebe kârı (muhasebe zararı):** Vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder.
- **Vergiye tabi kâr (mali zarar):** Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder.
- **Vergi gideri (vergi geliri):** Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.
- **Dönem vergisi:** Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.
- **Ertelenmiş vergi borçları:** Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.
- **Ertelenmiş vergi varlıkları:** Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

- (a) İndirilebilir geçici farklar;
- (b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve
- (c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.
- **Geçici farklar:** Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (*bilançodaki*) defter değeri ile bunların vergi açısından taşındıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:
 - (a) **Vergiye tabi geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da
 - (b) **İndirilebilir geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Vergiye esas değer: Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.

- **Vergi gideri (vergi geliri),** dönem vergi gideri (dönem vergi geliri) ile ertelenmiş vergi gideri (ertelenmiş vergi geliri) toplamından oluşur.
- **Vergiye esas değer :** Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

II. UMS 12 GELİR VERGİSİ STANDARDI-NIN İRDELENMESİ

Yukarıda yer alan tanımlama ve açıklamalardan bu Standardı 2 ana başlık altında ele almamız gerektiği anlaşılmaktadır:

1. Şirketlerin ödeyecekleri cari dönem kurumlar vergisi

2. Ertelenmiş vergiler

a) Cari Dönem Kurumlar Vergisinin Finansal Tablolarda Gösterimi

Şirketlerin geçici vergi dönemlerinde (ödemelerinde) bilançolarında kurumlar vergisi tutarları gittikçe azalmaktadır. Örneğin; bir şirketin 2011 hesap dönemi içinde toplam 70 TL tutarında peşin ödenen vergisi olsun. Bu şirketin yıl sonu kurumlar vergisi tutarı 110 TL ise, 31.12.2011 tarihli Bilanço'da dönem içinde aktifte 70 TL olarak görünen bu tutarı artık pasifte kısa vadeli yükümlülükler içinde 40 TL olarak izlemeye devam edeceğiz. Zira, pasifte yükümlülük olarak yıl sonu kurumlar vergisi tutarı 110 TL yerine peşin ödenen vergi nedeniyle 40 TL'ye düşmüş olmakta, 2012 yılı içinde bu tutar kurumlar vergisi olarak ödenecektir. Ayrıca, 2011 hesap dönemi gelir tablosunda 110 TL tutarında dönemin kurumlar vergisi karşılığı ayrılmış olacaktır. Bu örnek geçici vergi uygulamaları nedeniyle cari dönem vergilerinin finansal tablolarda nasıl gösterildiğini açıklamaktadır.

b) Ertelenmiş Vergiler

UMS 12 Standardına göre şirketlerin cari dönem vergilerini finansal tablolarda gösterimleri yeterli değildir. Şirketlerin cari dönem vergiye esas karı (mali kar) ile UMS karları (ticari kar) arasındaki farklardan dolayı ilerideki dönemde vergi indirimini veya vergi artışı varsa bunun belirlenmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle;

bilanço tarihi itibariyle o dönemde gerçekleşmiş bir işlem nedeniyle ileride devlete vergi ödeyeceğini bilen bir işletmenin bu tutarı **vergi borcu (yükümlülüğü)** ya da **vergi pasifi** olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bunun tersi olarak; bilanço tarihi itibariyle o dönemde gerçekleşmiş bir işlem nedeniyle ileride devletten bir vergi alacağı olduğunu bilen bir işletmenin bu tutarı **vergi alacağı (varlığı)** ya da **vergi aktifi** olarak muhasebeleştirilmesi zorunludur.

Örneğin; XYZ A.Ş yeni kurulan bir şirkettir. Kuruluş yılı olan 2011’de şirket çalışanlarına UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı kapsamında 100 TL tutarında kıdem tazminatı yükümlülüğü ve gideri doğmuştur. 2011 hesap döneminde şirketin satış hasılatı 1000 TL, Kurumlar Vergisi Oranı ise %20’dir.

Öncelikle Şirketin 2011 yılı için ticari karını hesaplayalım.

Ticari Kar (Vergi Öncesi Kar)=Satış Hasılatı-Kıdem Tazminatı Gideri = 1000-100=900 TL

Bu şirketin 2011 hesap dönemi için vergi yükümlülüğü tutarı ne kadardır ?

Ticari Kar	900 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü)	100 TL
Kurumlar Vergisi Matrahı	1000 TL
Kurumlar Vergisi Tutarı (%20)	200 TL

Bu aşamada bir ertelenmiş vergi uygulamasının bulunup bulunmadığına yönelik olarak kritik iki adet soru sorulmalıdır:

1. SORU: Mali Kar ile Ticari Kar arasında bir fark var mı ?

Yanıtımız “Hayır” ise başka bir deyişle, mali kar ile ticari kar arasında bir fark yoksa iki tutarda

birbirine eşit ise ertelenmiş vergi konusu bulunmamaktadır. Örneğimize dönecek olursak; şirketin 2011 hesap dönemi için ticari karı 900 TL, mali karı ise 1000 TL’dir. Yani mali kar ile ticari kar farklıdır. Mali Kar ile Ticari Kar farklı olduğunda ikinci soru sorulmalıdır. Şu halde örneğimize ikinci soruyu sorarak devam edelim.

2. SORU: Mali Kar ile Ticari Kar arasında ki bu fark ileride ortadan kalkacak mı ?

Burada farkın geçici bir fark olup olmadığı sorgulanmaktadır. Eğer fark ileride ortadan kalkacak ise yani, geçici farksa, yanıtımız “Evet” ise ertelenmiş vergi hesabı yapılacaktır. Fark daimi bir fark niteliğinde, ileride ortadan kalkmayacak, süreklilik arz eden bir farksa yanıtımız “Hayır”dır ve ertelenmiş vergi uygulaması yapılmaz. Örneğimizde; fark ileride ortadan kalkacaktır. Çünkü farkı yaratan gider kıdem tazminatı yükümlülüğüdür. Personel emekli olduğunda kıdem tazminatı yükümlülüğü ödenecek ve fark ortadan kalkacaktır.

Şirket bugünden personelin emekli olacağı gün (örneğin 20 yıl sonrası) için devletten bir vergi avantajı elde etmektedir. Bu şirket için bir vergi alacağı, vergi varlığıdır. O halde bu alacak Ertelemiş Vergi Alacağı, Ertelemiş Vergi Varlığı ya da Ertelemiş Vergi Aktifi adıyla Bilançoda aktifte yer almalıdır. Yani şirket devletten gelecekte alacağı bu avantaj için bir Ertelemiş Vergi Aktifi ayırmalıdır.

Ertelemiş Vergi Aktifinin tutarı ne kadardır ?

Şirket, kıdem tazminatı karşılığı (fark) tutarını matraha ilave etseydi, bu tutarın vergi oranı üzerinden daha az vergi ödeyecekti.

Şu halde, ertelenmiş vergi aktifinin tutarı fark tutarı 100 TL *%20=20 TL olmaktadır.

Hesap edilmiş olan bu tutar muhasebeleştirilmelidir.

_____ 31.12.2011 _____	
ERTELENMİŞ VERGİ AKTİFİ	20.-
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ	20.-

Bu yevmiye kaydında karşı bacak, ertelenmiş vergi aktifini doğuran olay vergi avantajıdır. Bu avantaj "Ertelenmiş Vergi Geliri" Hesabı içerisinde Gelir Tablosunda Kurumlar Vergisi Ödemelerinin altında gösterilecektir.

Bu işlemin tersi olarak, ertelenmiş vergi uygulamasında "Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" olsaydı; bu durumda "Ertelenmiş Vergi Gideri" Hesabında izlenecek ve yine Gelir Tablosunda Kurumlar Vergisi Ödemelerinin altında gösterilecekti.

Örneğimizde; vergi öncesi kar tutarı olan 900 TL içindeki tüm unsurlar vergiye tabi olmaktadır.

Buna göre; $900 \text{ TL} * \%20 = 180 \text{ TL}$ Gelir Tablosunda Vergi Tutarı

Vergi karşılığı olarak Gelir Tablosunda;

- 1) Kurumlar Vergisi Gideri=200 TL
- 2) Ertelenmiş Vergi Geliri=(20 TL)
- 3) Netleşmiş Vergi Karşılığı = 180 TL gösterilecektir.

Sonuç olarak bu işlemle ilgili olarak; 31.12.2011 tarihli Bilançoda; aktifte 20 TL tutarında Ertelenmiş Vergi Varlığı, pasifte 100 TL kıdem tazminatı yükümlülüğü, 200 TL kurumlar vergisi yükümlülüğü gösterilecektir.

2011 hesap dönemi Gelir Tablosunun görünümü ise aşağıdaki şekilde olacaktır:

Gelir Tablosu	TL
Satışlar	1000.-
Kıdem Tazminatı Karşılığı	(100.-)
Vergi Öncesi Kar	900.-
Vergi Karşılığı	(200.-)
Kar	700.-
Ertelenmiş Vergi Geliri	20
Net Kar	720

Özetle; ertelenmiş vergi hesabı için; mali kar ile ticari karın farklılaşması ve bu farkın geçici bir fark olması gerekmektedir.

Bu aşamada örneğimizde 20 yıl sonrasına gidelim. Kıdem tazminatı karşılığının 1 kişiye ait olduğunu varsayalım ve bu personel 31.12.2031 tarihi itibarıyla emekli olsun.

Emekli olan personele kıdem tazminatını ödememiz gerekmektedir.

_____ 31.12.2031 _____	
KIDEM TAZMİNATI YÜKÜMLÜLÜĞÜ	100.-
KASA/BANKA	100.-

31.12.2031 tarihli bu işlem ile ilgili olarak; vergi matrahında indireceğimiz bir unsur var mıdır?

Önceden matraha ilave edilmiş olan Kanunen Kabul Edilmeyen Gideri şimdi indirim kalemi yapmamız gerekmektedir.

31.12.2011'de 20 TL tutarında Ertelenmiş Vergi Aktifi ve Ertelenmiş Vergi Geliri oluşmuştu. Ertelenmiş Vergi Aktifinin bu aşamada iptal edilmesi gerekmektedir.

31.12.2031	
ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ	20.-
ERTELENMİŞ VERGİ AKTİFİ	20.-

2031 hesap dönemi Gelir Tablosuna bu işlemin yansımaları şu şekilde olacaktır:

Gelir Tablosu	TL
Satışlar	1.000.-
Vergi Gideri	(200.-)
1) Kurumlar Vergisi Gideri	(180.-)
2) Ertelenmiş Vergi Gideri	(20.-)
Net Kar	800.-

Sağlama $1000 \text{ TL} * \%20 = 200 \text{ TL}$

Böylece; vergi idaresinin zamanında kabul etmediği (kanunen kabul edilmeyen) gideri, ancak gelecekte matrahtan indirebileceğimiz tutarı şimdiden 2011'de vergi aktifi (alacağı) olarak muhasebeleştirilmiş olduk. Bu şekilde muhasebedeki nakit esasından tahakkuk esasına dönmüş olduk. Ayrıca; gelir tablosunda dönemsellik ertelenmiş vergi aktifi ve vergi pasifi ile sağlanmış olmaktadır.

Yukarıda vermiş olduğumuz; ertelenmiş vergilerle ilgili örneğe devam edelim. Varsayalım ki; işlem üzerinden 1 yıl geçmiş olsun. 31.12.2012 günündeyiz. Bu tarih itibarıyla konuyla ilgili hangi muhasebe işlemlerini yapmalıyız ?

	1.Yıl (2011)	2.Yıl (2012)
Ertelenmiş Vergi Matrahı (Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü)	100	110
Kurumlar Vergi Oranı	%20	%20
Ertelenmiş Vergi Aktifi	20	22

Şu halde 2012 yılında aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

31.12.2012	
ERTELENMİŞ VERGİ AKTİFİ	.22
GEÇMİŞ YILLAR KARI	20
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ	2

Eğer Kurumlar Vergisi Oranı 2. Yıl %30 oranına yükselirse ne yapmalıyız ?

	1.Yıl (2011)	2.Yıl (2012)
Ertelenmiş Vergi Matrahı (Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü)	100	110
Kurumlar Vergi Oranı	%20	%30
Ertelenmiş Vergi Aktifi	20	33

Bu durumda 2012 yılında aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

31.12.2012	
ERTELENMİŞ VERGİ AKTİFİ	33
GEÇMİŞ YILLAR KARI	20
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ	13

ÖRNEK: Bir şirketin Vergi İdaresine Verdiği Finansal Tabloları ile UMS Finansal Tablolarının bazı büyüklükleri aşağıdaki şekildedir. Kurumlar Vergisi Oranı %20'dir.

	Vergi	UMS
Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü	100	70
Kurumlar Vergisi	200	200
Ertelenmiş Vergi Aktifi		14
Satışlar	1000	1000
Kıdem Tazminatı Gideri	(100)	(70)
Vergi Öncesi Kar (VÖK)	900	930
Matrah	1000	1000
<i>Vergi Gideri</i>		
1) Kurumlar Vergisi	(200)	(200)
2) Ertelenmiş Vergi Gideri		14(*)

(*) 70*%20

Bu işlemin doğrulamasını yapalım.

$$VÖK=930, 930*%20=186$$

$$200-14=186$$

III. ERTELENMİŞ VERGİ HESABINDA FARKLAR VE ÖRNEKLER

Ertelenmiş Vergi Hesabında farklar ikiye ayrılmaktadır.

- Kalıcı Farklar:** Üzerinden ertelenmiş vergi karşılığı ayrılmaz.
- Geçici Farklar:** Üzerinden ertelenmiş vergi karşılığı ayrılır.

Örneğin; işletme aleyhine çevre kirliliği davası açılmış olsun.

1. Soru: Ticari Kar Mali Kara Eşit mi ?

HAYIR. Dava karşılığı gideri kadar Ticari Kar Mali Kardan küçüktür. Çünkü dava karşılığı gideri kanunen kabul edilmeyen bir giderdir.

2. Soru: Bu Fark Geçici mi dir ?

HAYIR. Bu fark geçici değildir. Bu fark hiçbir zaman kapanmayacaktır. Bu durumda ertelenmiş vergi karşılığı ayrılmaz. Şirket için artık bu bir giderdir.

ÖRNEK: XYZ Şirketinin (Şirket) dönem sonunda 100 TL tutarında kıdem tazminatı karşılığı bulunmaktadır. Şirketin bu dönemki satışları 1000 TL'dir. Şirketin ABC Şirketine % 5 oranında iştiraki vardır. Dönem sonunda Şirket; ABC Şirketinden 50 TL kar payı geliri elde etmiştir. Çevre Bakanlığı Şirket aleyhine çevreyi kirlettiği gerekçesiyle dava açmıştır. Şirket dava karşılığı olarak 40 TL ayırmıştır. Vergi oranı %20'dir.

Önce ticari karı hesaplayalım.

	TL
Satışlar	1000.-
Kar Payı Geliri	50.-(*)
Kıdem Tazminatı Gideri	(100.-)
Dava Gideri	(40.-)
Vergi Öncesi Kar (Ticari Kar)	910.-

(*) Kar payı üzerinden vergi alınmıyor, istisnadır.

Şimdi mali karı hesaplamak üzere vergi beyannamesini düzenleyelim.

Beyyanname	TL
Ticari Kar	910.-
İlaveler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)	
Kıdem Tazminatı Gideri	100.-
Dava Gideri	40.-
İstisna	
Kar Payı Geliri	(50)
Vergi Matrahı (Mali Kar)	1000
Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü	200(**)

(**) Vergi Matrahı x Vergi Oranı= 1000 x %20=200

Bilançoda; Yükümlülüklerin 3 unsuru olacaktır;

1. Kıdem Tazminatı Karşılığı Yükümlülüğü	100.-
2. Dava Karşılığı Yükümlülüğü	40.-
3. Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü	200.-

Şu aşamada ertelenmiş vergi karşılığı uygulamasının bulunup bulunmadığını belirlemek amacıyla sorularımızı soralım:

1. SORU: Mali Kar ile Ticari Kar arasında bir fark var mı ?

Mali kar 1000 TL, ticari kar ise 910 TL'dir. Mali kar ticari kara eşit değildir. Bu durumda ikinci soruya geçebiliriz.

2. SORU: Mali Kar ile Ticari Kar arasındaki bu fark ileride ortadan kalkacak mı ?

Örneğimizde farkı yaratan 3 farklı unsur vardır. Bunlar;

- Kıdem Tazminatı Karşılığı
- Dava Gideri
- Kar Payı Geliri

olarak sıralanmaktadır.

Her bir unsur için sırayla 2. soruyu sormalıyız.

a) Kıdem Tazminatı Karşılığının yarattığı fark ileride ortadan kalkacak mı ?

Evet. Kıdem Tazminatı Karşılığının yarattığı fark ileride, çalışanların emekliliklerinde ortadan kalkacaktır. Bu nedenle; Kıdem Tazminatı Karşılığının yarattığı fark için Ertelemiş Vergi Aktifi hesabı yapılmalıdır.

b) Dava Giderinin yarattığı fark ileride ortadan kalkacak mı ?

Hayır. Dava Giderinin yarattığı fark ileride ortadan kalkmayacaktır. Bu fark geçici bir fark değil, kalıcı, daimi bir farktır. Bu nedenle, Dava Giderinin yarattığı fark için Ertelemiş Vergi Karşılığı uygulaması yapılmaz.

c) Kar Payı Gelirinin yarattığı fark ileride ortadan kalkacak mı ?

Hayır. Kar Payı Gelirinin yarattığı fark ileride ortadan kalkmayacaktır. Bu fark geçici bir fark değil, kalıcı, daimi bir farktır. Bu nedenle, Kar Payı Gelirinin yarattığı fark için Ertelemiş Vergi Karşılığı uygulaması yapılmaz.

Sonuç olarak sadece kıdem tazminatı karşılığının yarattığı fark için ertelenmiş vergi aktifi hesabı yapılacak ve muhasebeleştirilecektir.

	TL
Vergi Öncesi Kar	910.-
Vergi Gideri	
1) Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü	(200.-)
2) Ertelemiş Vergi Geliri	20.-(*)
Net Kar	730.-

(*) Kıdem Tazminatı Karşılığı x Vergi Oranı= 100 x %20= 20.-

UMS 12 kapsamında finansal tablo dipnot açıklamaları da önem taşımaktadır. Ertelemiş vergi uygulamalarında hesabın doğrulamasına (sağlamasına) ilişkin açıklamalar, finansal tablo dipnotlarında açıklanır. Bu açıklamalar vergi mutabakatı (tax reconsolidation) olarak adlandırılır.

Öncelikle örneğimizdeki vergi mutabakatını gösterelim, daha sonra konuya ilişkin UMS 12 Standardında yer alan paragrafları açıklayalım.

Vergi Mutabakatı

	TL
Vergi Öncesi Kar	910.-
Vergi Oranı	%20
Beklenen Vergi Tutarı	182.-

Örneğimizdeki kalıcı (daimi) farkların %20'sini hesaplayalım.

- Kar Payı Geliri $50 \times \%20 = (10)$ TL Buradan Şirket bir vergi avantajı elde etmiştir. Çünkü, Şirket 50 TL gelir elde etmiştir, ancak bunun için bir vergi ödememiştir.
- Dava Gideri $40 \times \%20 = 8$ TL Bu tutar Şirket için kalıcı bir vergi gideridir.
- Vergi Gideri = Kurumlar Vergisi Gideri - Ertelemiş Vergi Gideri = $200 - 20 = (180)$ TL

Şu halde vergi tutarı; $(10) + 8 + (180) = 182$ TL olmakta ve beklenen vergi tutarına eşit olmakta,

vergi mutabakatı sağlanmaktadır. Bu mutabakat finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

IV. GEÇİCİ FARK YARATAN UYGULAMALAR

Ertelemiş vergi uygulamalarında farkları; kalıcı ve geçici farklar olarak ikiye ayırıyoruz ve geçici farklar için ertelenmiş vergi karşılığı ayırıyoruz. Şu halde Standarda göre geçici diğer farklara hangi örnekler verilebilir ?

Şimdiye kadar kıdem tazminatı karşılıklarının geçici fark yarattığını biliyoruz. Standarda göre; geçici fark yaratan bazı önemli unsurlara örnekler şu şekilde sıralanabilir:

- Kıdem Tazminatı Karşılıkları
- Henüz takip Sürecine İntikal Etmemiş Şüpheli Alacaklar
- Sabit Kıymetler Amortisman Uygulamalarında Faydalı Ömür ve Kıst Esasının Yarattığı Farklar
- Menkul Kıymet Değerlemeleri Nedeniyle Ortaya Çıkan Farklar
- Ticari Kredilerde Reeskont Uygulamaları

Bu noktada menkul kıymetler için ertelenmiş vergi uygulamasına bir örnek verelim.

MENKUL KIYMETLER İÇİN ERTELENMİŞ VERGİ KARŞILIĞI UYGULAMASI

ÖRNEK: XYZ A.Ş.'nin menkul kıymetler portföyünde aşağıda yer alan kıymetler vardır:

Menkul Kıymetin İktisap Amacı	Maliyet (TL)	İç Verim Oranı (TL)	Rayiç Değeri (TL)
(1) Alım-Satım Amaçlı	1.000.-	1.200.-	1.500.-
(2) Vadeye Kadar Elde Tutulan	1.000.-	1.200.-	1.500.-
(3) Satışa Hazır	1.000.-	1.200.-	1.500.-

Vergi oranı %20'dir.

Bilgilerimizi hatırlayalım ! UMS 39 ve UFRS 9 uyarınca, menkul kıymetler gerçeğe uygun değerleri (fair value) ile değerlendirilir.

- 1) Bir aktif menkul kıymetler borsasında işlem gören alım satım amaçlı menkul kıymetler için gerçeğe uygun değer, borsa fiyatları, rayiç değerleridir. Alım satım amaçlı menkul kıymetlerde rayiç değer ile maliyet arasındaki fark gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
- 2) Vadeye kadar elde tutulan menkul kıymetler etkin faiz yöntemi, iç iskonto metodu ya da iç verim oranı ile ölçülür. İç verim oranı ile maliyet arasındaki fark gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
- 3) Satışa Hazır menkul kıymetler ise, rayiç değer ile ölçülür. Muhasebeleştirilirken, ilk aşamada iç verim oranı ile maliyet arasındaki fark gelir tablosu ile ilişkilendirilir. İkinci aşamada ise, rayiç değer ile iç verim oranı arasındaki fark bilançoda özkaynaklar arasında "Finansal Varlık Değer Artış Fonu" olarak izlenir.

Bu bilgileri hatırladıktan sonra şimdi örneğimize dönebiliriz. Buna göre;

- a) XYZ A.Ş (1) nolu portföyünü 1.500 TL değeri ile bilançoda izleyecek ve gelir tablosuna 500 TL gelir yazacaktır.
- b) XYZ A.Ş (2) nolu portföyünü 1.200 TL değeri ile bilançoda izleyecek ve gelir tablosuna 200 TL gelir yazacaktır.özkaynaklar içinde
- c) XYZ A.Ş (3) nolu portföyünü, 1500 TL değeri ile bilançoda izleyecek, gelir tablosuna 200 TL gelir yazacak, "Finansal Varlık Değer Artış Fonu" olarak özkaynaklar içinde 300TL gösterecektir.

Dolayısıyla portföyde yer alan menkul kıymetler nedeniyle XYZ A.Ş toplam 900 TL gelir yazmış olacaktır. Bu ticari kar, muhasebe karıdır. Şu halde işletmenin menkul kıymetlere ilişkin **ticari karı 900 TL'dir.**

Vergi idaresinin bakışı nasıldır ?

Beyannameye vergi hesaplamasında tüm menkul kıymetlerden rayiç değerleri ile maliyet değerleri arasındaki fark gelir olarak kabul edilerek üzerinden vergi ödenecektir. Bu durumda;

- (1) Nolu portföyden 1500-1000=500 TL mali kar,
 - (2) Nolu portföyden 1500-1000=500 TL mali kar,
 - (3) Nolu portföyden 1500-1000=500 TL mali kar,
- olmak üzere toplam **1500 TL vergiye esas kar** vardır.

Vergi oranı %20 olduğuna göre; $1500 * \%20 = 300$ TL kurumlar vergisi yükümlülüğü doğmaktadır.

Ertelenmiş vergi uygulaması için ilk sorumuzu soralım.

1. Soru: Ticari Kar Mali Kara Eşit mi ?

3 farklı menkul kıymet portföyü için sorumuza yanıt verelim.

- (1) Nolu portföyde ticari kar 500 TL, mali kar 500 TL'dir. Şu halde evet, ticari kar mali kara eşittir.
- (2) Nolu portföyde ticari kar 200 TL, mali kar 500 TL'dir. Şu halde hayır, ticari kar mali kara eşit değildir.
- (3) Nolu portföyde ticari kar 200 TL, mali kar 500 TL'dir. Şu halde hayır, ticari kar mali kara eşit değildir.

2. Soru: (2) ve (3) nolu portföylerden kaynaklanan Farklar Geçici mi dir ?

Evet bu farklar geçicidir. Çünkü, menkul kıymetler satıldığında, elden çıkarıldığında bu fark ortadan kalkacaktır. Satıldıklarında bir vergi matrahı doğacaktır. Ertenmiş vergi matrahı oluşmaktadır. Şirketin peşin ödediği vergi gideri bulunmaktadır. Ticari olarak yazmadığı karın vergisini peşin ödemektedir. Şu halde bugün itibarıyla şirket fazla vergi ödemiştir. Bunu zamanı geldiğinde geri alacaktır. Şu halde şirket ertelenmiş vergi varlığı yaratmalıdır.

(2) nolu portföy ve ertelenmiş vergi muhasebeleştirilmesi

(2) Nolu portföyde ticari kar 200 TL, mali kar 500 TL'dir. Dolayısıyla fark 300 TL, %20 vergi oranı dikkate alındığında Ertenilmiş Vergi Varlığı 60 TL'dir.

ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	60.-
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ	60.-

3 nolu portföy ve ertelenmiş vergi muhasebeleştirilmesi

3 nolu portföyde ticari kar 200 TL, mali kar 500 TL'dir. Burada da vergi idaresine peşin olarak bir vergi ödemesi vardır. Ancak, bu portföy için 200 TL gelir yazıldı. 300 TL ise özkaynaklarda "Finansal Varlık Değer Artış Fonu" olarak gösterildi. Dolayısıyla bu işlemle ilgili olarak XYZ A.Ş'nin ileride devletten bir vergi alacağı oluşmamaktadır. Bu nedenle ertelenmiş vergi matrahı doğmamaktadır.

Ancak 3 nolu portföy için başka bir muhasebe kaydı yapılmalıdır. Özkaynaklarda "Finansal

Varlık Değer Artış Fonu" olarak gösterilen 300 TL'nin %20'si (vergi oranı) olan 60 TL'nin vergiden çekilmesi gerekir. Zira, 3 portföyle ilgili olarak, vergi idaresine peşin ödenmiş bir tutar vardır. İç iskonto yöntemine göre 200 TL kar yazılmış, 300 TL özkaynakta izlenmiştir. Devletten bir vergi alacağı doğmamakta; ancak, vergi idaresine vergi gideri olarak gösterilmiş bir tutar olduğu için, özkaynaktan bu tutarın indirilmesi gerekmektedir.

Vergi idaresine 3 nolu portföye ilişkin olarak beyannamede **500 TL** olarak gösterilmiş gelir aslında UMS uygulamasında şu şekilde izlenmiştir: **200 TL'si** %20 vergi üzerinden **40 TL** olarak vergi gideridir. **300 TL'si** ise, %20 vergi üzerinden **60 TL** olarak özkaynaklarda gösterilmektedir. Bu nedenle bu 60 TL vergiden çekilmelidir.

FINANSAL VARLIK DEĞER ARTIŞ FONU	60.-
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ	60.-

Şu halde bu örneğimizi XYZ A.Ş'nin bilanço ve gelir tablosunun ilgili hesaplarını göstererek sonlandıralım.

Bilanço aktifinde;

Menkul Kıymetler	4200 TL
1. Alım-Satım Amaçlı	1500 TL
2. Vadeye Kadar Elde Tutulacak	1200 TL
3. Satışa Hazır	1500 TL
Ertelenmiş Vergi Aktifi	60 TL

Bilanço pasifinde;Kurumlar Vergisi Karşılığı **300 TL**Özkaynaklar **240 TL**Finansal Varlık Değer Artış Fonu $300-60=240$ TL

- Kurumlar Vergisi ile Ertelenmiş Vergi Geliri farkı $300-120= 180$ TL'dir. Sağlaması için, vergi öncesi karın %20'si 180 TL olmalıdır. Vergi öncesi kar 900 TL * %20= 180 TL.

Gelir tablosunda;Menkul kıymetler geliri **900 TL**Kurumlar Vergisi **(300 TL)***Ertelenmiş Vergi Geliri **120 TL*****Kar 720 TL****V. İPUCU ve ÖZET TABLOSU**

Ertelenmiş vergi uygulamaları bazen karışık hesaplamaya ve yorumları gerektirebilmektedir. Ancak bir işlemde ertelenmiş vergi uygulamasına gereksinim duyulup duyulmayacağı hususunda aşağıda yer alan tablo kullanıcılara ipucu verecektir:

ERTELENMİŞ VERGİ BİLANÇONUN HANGİ TARAĞI İÇİN ?	MALİ KAR/TİCARİ KAR FARKLILIĞI	ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMASI
AKTİF KALEM	MALİ KAR TİCARİ KARDAN KÜÇÜK	ERTELENMİŞ VERGİ PASİFİ
AKTİF KALEM	MALİ KAR TİCARİ KARDAN BÜYÜK	ERTELENMİŞ VERGİ AKTİFİ
PASİF KALEM	MALİ KAR TİCARİ KARDAN KÜÇÜK	ERTELENMİŞ VERGİ AKTİFİ
PASİF KALEM	MALİ KAR TİCARİ KARDAN BÜYÜK	ERTELENMİŞ VERGİ PASİFİ

KAYNAKÇA**KİTAP ve MAKALELER**

- Akdoğan, Nalan (2006), “UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderlerinin Hesaplanması ve Ertelemiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:17.
- Epstein, Bary j & A.A Mirza (2004), “IAS Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards”, Wiley Publication, New Jersey.
- Hennie, Van Greuning (2005),International Financial Reporting Standards, The World Bank Publication, Washington D.C.
- Sayar, A.R Zafer (2008), “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KOBİ Muhasebe Standartları”, TESMER Yayın No:79, Siyasal Kitabevi, Ankara.

DİĞER KAYNAKLAR

- International Financial Reporting Standards (IFRS) 2012, 2012 Bound Volume, International Accounting Standards Board, London.
- UMS 12 Gelir Vergileri Standardı, IASCF Yayınlar Bölümü, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), 2012.

