

# TMS 18 HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA SENETSİZ VADELİ SATIŞLAR VE ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ; TMSUGT İLE KARŞILAŞTIRMA

**Yrd. Doç. Dr. A. Cemkut BADEM\***

## ÖZET

Senetsiz vadeli satışların muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (TMSUGT) ile TMS 18 Hasılat Standardı açısından farklılıklar bulunmaktadır. TMSUGT, izleyen hesap dönemini ilgilendirsin veya ilgilendirmesin bu tür satışların tamamını Vergi Usul Kanunu'ndaki vergileme yaklaşımına uygun olarak satış işleminin gerçekleştiği hesap döneminin geliriymiş gibi kabul ederek 60 Brüt Satışlar Hesap Kümesinde muhasebeleştirmekte ve raporlamaktadır. TMS 18 Hasılat Standardı ise senetsiz vadeli satışlarda, vade farkı içersin veya içermesin satışın, satış tarihindeki gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasını ve tahsilat zamanındaki değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın faiz geliri olarak raporlanmasını şart koşmaktadır. Bununla birlikte tahsilat zamanı, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden hesap dönemine sarkan senetsiz vadeli satışlar için TMS 18 Hasılat Standardına göre yapılan muhasebeleştirme işlemlerinde TMS 12 Gelir Vergisi Standardı açısından ertelenmiş vergi etkisi doğmaktadır.

Bu çalışmada senetsiz vadeli satışların muhasebeleştirme ve raporlanmasında TMSUGT ve TMS 18 Hasılat Standardı karşılaştırılmış, TMS 18'e göre gerçekleştirilen muhasebeleştirme ve raporlamada TMS 12 Gelir Vergileri Standardı açısından ortaya çıkacak ertelenmiş vergi etkisi birbirini izleyen iki hesap dönemi açısından incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Senetsiz Vadeli Satışlar, TMSUGT, TMS 18, Ertelenmiş Vergi Etkisi M41, M48, M49

## ABSTRACT

There are some differences between Turkish Uniform Accounting System (TUAS) and Turkish Accounting Standard 18 Revenue (TAS 18) in terms of accounting and reporting of unbilled credit sales. TUAS, in accordance with Tax Procedure Law, records and reports all unbilled credit sales in 60 Gross Sales accounting group, assuming that it is the revenue of that period when the sales transaction realized, whether they effect the following accounting period or not. On the other hand, TAS 18 Revenue Standard requires the necessity of calculating of the real value of the sales transaction at the date of realization and reporting the difference between the value at the date of collection and the real value as interest income for unbilled credit sales transactions whether delay interest occurs or not. In addition, the accounting transactions realized according to TAS 18 Revenue Standard, for the unbilled credit sales of which collection time overhanging in the next accounting period following the period of credit sales realized, the effect of deferred tax will arise in terms of TAS 12 Income Tax Standard.

In this study, Turkish Uniform Accounting System (TUAS) and TAS 18 Revenue Standard in terms of accounting and reporting of unbilled credit sales are compared. The effect of deferred tax that will arise in terms of TAS 12 Income Tax Standard in the accounting and reporting realized according to TAS 18, is analyzed for the two revenue period following each other.

**Key Words:** Unbilled Credit Sales, Turkish Uniform Accounting System, TAS-18, The Effect of Deferred Tax M41, M48, M49

\* Kocaeli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi, cembadem@kocaeli.edu.tr.

## 1. GİRİŞ

**T**ekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (TMSUGT) Brüt Satışlar hesap kümesi için yapılan açıklamalara göre peşin ve vadeli satışlar, 60 Brüt Satışlar hesap kümesine dahil olan hesaplarda muhasebeleştirilir. TMSUGT vadeli satışları finanslama olayının sonucu olarak değil, satış işleminin sonucu olarak değerlendirmekte, bundan dolayı hesap dönemine düşmeyen, gelecek dönemde tahsil edilecek olan senetsiz vadeli satışlara ait vade farkı tutarlarını dönemsellik ilkesine aykırı olarak ilgili dönemin geliriymiş gibi raporlamaktadır. TMS 18 Hasılat standardına göre vade farklarının muhasebeleştirilmesinde, hesap dönemine düşen vade farklarının faiz geliri olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca hesap dönemine düşmeyen, tahsilatı gelecek hesap dönemine sarkan gelirlerin dönemde gelir hesapları içinde raporlanmayıp, gelecek hesap döneminde gelirlere aktarılmak üzere alacak reeskontu olarak bilançoda raporlanması gerekir. Örneğin, 2010 yılı 10. ayında yapılan senetsiz 6 ay vadeli satışın, 2 aylık bölümü 2010 yılı gelirlerinde raporlanacak kalan 4 aylık bölümü 2011 gelir hesaplarına aktarılmak üzere 2010 yılı bilançosunda alacak reeskontu olarak raporlanacaktır. Böylece TMS 18 Hasılat Standardına göre gelirler ve alacaklar gerçeğe uygun değerleri ile raporlanacak, TMS'ye göre senetsiz ticari alacaklara da uygulanması gereken reeskont işlemi de yapılmış olacaktır. Ancak Vergi Usul Kanunu'na göre vadeli satışların tamamı satışın yapıldığı hesap döneminin geliri olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla TMS'ye uygun raporlamayla elde edilen muhasebe kârı ile Vergi Usul Kanunu'na göre hesaplanması gereken mali kâr farklılaşır. Muhasebe kârı ile mali kârı farklılaştıran bu fark, vadeli satışlardan kaynaklanan gelecek hesap döneminde tahsil

edilecek fark olup TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır. Bu durumda TMS hükümlerine göre gelir olarak dikkate alınmayıp vergilendirilmemesi gereken ertelenmiş gelir niteliğindeki ticari alacak reeskontu, vergi yasalarına göre vergilendirilecek, bu tutarın vergi oranıyla çarpımı kadar tutar dönemde işletme için ertelenmiş vergi alacağı oluşturacaktır. Bu çalışmanın 1. bölümünde TMSUGT açısından peşin ve vadeli satışlar, ikinci bölümünde ise TMS 18 Hasılat Standardı açısından peşin ve vadeli satışlar ele alınmış, TMS ile TMSUGT arasındaki muhasebeleştirme ve raporlama farklılıkları ikinci bölümde ayrıca incelenmiştir.

## 1. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ AÇISINDAN PEŞİN VE VADELİ SATIŞLAR

### 1.1. Açıklama

Maliye Bakanlığı'nın 1992 yılında yayımlayıp 1994 yılında zorunlu olarak uygulama alanına koyduğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (TMSUGT) göre peşin ve vadeli satışlar 60 Brüt Satışlar Hesap kümesinde muhasebeleştirilmektedir. 60 Brüt Satışlar hesap kümesi için ilgili tebliğde yapılan açıklama; “*işletmenin esas faaliyeti çerçevesinde satılan mal veya hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvasyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir...*” şeklindedir<sup>1</sup>.

60 Brüt Satışlar hesap kümesinde yer alan 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı ile ilgili açıklamada “*yurtiçindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerin izlendiği hesaptır*” ifa-

<sup>1</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 571.

desi kullanılmıştır<sup>2</sup>. Bu açıklamada yer alan “alınan ya da tahakkuk ettirilen” ifadesinden peşin ve vadeli satışların kastedildiği anlaşılmaktadır.

Ayrıca 60 Brüt Satışlar hesap kümesinde yer alan 602 Diğer Gelirler Hesabı ile ilgili açıklamada da “...*satış tarihindeki vade farkları ... bu hesapta izlenir.*” ifadesi yer almaktadır<sup>3</sup>. Bu durumda satış tarihinde fatura üzerinde ayrıca belirtilen vade farkları 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına değil, 602 Diğer Gelirler Hesabına kaydedilmesi gerekecektir. Ancak uygulamada faturalar ayrıntılı olarak düzenlenmemekte, düzenlense bile satış geliri ve vade farklarının kaydedileceği gelir hesapları aynı hesap kümesinde olduğu için satış geliri ve vade farkları genellikle sadece 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına kaydedilmektedir. Sonuç olarak, hesap dönemine düşmeyen, gelecek dönemde tahsil edilecek olan senetsiz vadeli satışlara ait vade farkları dönemsellik ilkesine aykırı olarak ilgili dönemin geliriymiş gibi raporlanmış olur.

Netice itibarıyla TMSUGT’ne göre yapılacak bir raporlamada satışlar ister peşin ister vadeli olsun 60 Brüt Satışlar hesap kümesi altında raporlanacaktır. Bunun nedeni TMSUGT’nin vade farklarını bir finanslama olayının değil bir satış olayının sonucu olarak görmesidir<sup>4</sup>.

Türkiye Muhasebe Standartlarında ise vade farklarının muhasebeleştirilmesinde, hesap dö-

nemine düşen vade farklarının faiz geliri olarak kabul edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Buna göre gelir satış anında değil, sürenin geçmesiyle doğacaktır<sup>5</sup>. Bu konu çalışmanın 2.bölümünde TMSUGT ile karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

TMSUGT’ne göre senede bağlı vadeli satışlar için reeskont uygulaması ile alacaklar tasarruf değerine indirgenebilmekte, bir yandan senetli alacaklar gerçeğe uygun değeri ile raporlanabilmekte diğer yandan da döneme düşmeyen vade farkı tutarı giderlere kaydedilebilmektedir. Vergi Usul Kanunu madde 281’e göre bu uygulama ihtiyaridir. Çünkü alacak senetleri için reeskont uygulayan işletmenin borç senetleri için de reeskont uygulaması gereklidir. Yani senetli vadeli satışlar için dönemsellik ilkesi TMSUGT açısından sağlanabilir. Ancak senetsiz vadeli alacaklar için aynı şeyi söylemek mümkün değildir.

## **1.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre Senetsiz Vadeli Satış Muhasebeleştirme ve Raporlama Örneği**

Aşağıda senetsiz vadeli satışla ilgili bir işletme örneği ele alınarak muhasebeleştirme ve raporlama şekli gösterilmiştir (KDV ihmal edilmiştir). Aynı örnek çalışmada ikinci bölümde muhasebe standartları açısından tekrar ele alınacaktır.

2 Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.e, s.571.

3 Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.e, s.577.

4 Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.e, s.577.

5 Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.e, s.578.

**Örnek:** İşletme 1.12.2010 tarihinde aşağıdaki satış işlemini veresiye gerçekleştirmiştir.

<b>Peşin Satış Fiyatı:</b> 240 TL/Adet	<b>Satış Miktarı :</b> 5 adet	<b>Satış İşlemi:</b> 6 Ay vadeli senetsiz
Peşin Tutar : 240 TL/Adet x 5 Adet = 1200 TL		
6 Ay Wade Farklı Faturalandırılmış Tutar = 1320 TL		
İşletmenin sattığı malın birim maliyeti 160 TL/adet'tir		

Bu işolgusunda belirtilen 120 TL'lik vade farkı faturada ayrıca belirtildi ise TMSUGT'ne göre aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir;

01/12/2010		
<b>120 ALICILAR</b>	1320	
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>		1200
<b>602 DİĞER GELİRLER</b>		120
Vadeli Satış		

Genellikle uygulamada vade farkı faturada ayrıca belirtilmemekte, belirtile bile muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılmaktadır;

01/12/2010		
<b>120 ALICILAR</b>	1320	
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>		1320
Vadeli Satış		

İster ilk kayıt ister ikinci kayıt olsun neticede vade farkları 60 Brüt Satışlar hesap kümesinde raporlanacaktır.

2010 yılında başka bir işolgusunun olmaması durumunda örnek işletmenin bilançosunda ticari alacaklar dönemsellik ilkesine aykırı olarak aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

**TABLO 1: TMSUGT'ne göre düzenlenmiş bilançoda alacakların raporlanması**

31.12.2010 tarihli Bilanço (TMSUGT'ne Göre)	
Aktif	
12 TİCARİ ALACAKLAR	1320
120 ALICILAR	1320

01.12.2010'da doğmuş 6 aylık 120 TL vade farkı içeren 1320 TL değerindeki alacağın, 31.12.2010'da gerçek değerinin 1 aya düşen vade farkının peşin satış fiyatına eklenmesi ile 1220 TL olduğu söylenebilir (1200 TL + 120/6 = 1220). Ancak Vergi Usul Kanunu'na göre senetsiz alacakların değerlemesinde kayıtlı değer (mukayyet değer) kullanılması gerekir. TMSUGT'de varolan ticari alacak hesapları incelendiğinde VUK yaklaşımının kabul edildiği sadece alacak senetleri için reeskont hesabı açıldığı görülmektedir.

Örnek işletmenin gelir tablosunda ise vade farkı brüt satışlar içinde raporlanacak, Vergi Usul Kanunu'na göre mali kâr işletmenin ticari kârına uygun olacak ve işletmenin dönem vergi karşılığı  $520 \times 0,20 = 104$  TL olarak hesaplanıp net kârı 416 TL olarak raporlanacaktır.

**TABLO 2: TMSUGT'ne göre düzenlenmiş gelir tablosunun raporlanması**

	TMSUGT'ne Göre Gelir Tablosu
+ Brüt Satışlar	1320
- SMM	(800)
= Brüt Satış Kârı	520
+ Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	---
= Olağan Kâr	520
- Dönem Kârı V ve DYYK	(104)
=Dönem Net Kârı	416

## 2. TMS 18 HASILAT STANDARDI AÇISINDAN PEŞİN VE VADELİ SATIŞLAR

### 2.1. Açıklama

TMS 18 Hasılat Standardının “Hasılatın Ölçümü” başlığı altında 9. maddede “*Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür*” ifadesi ile hasılatın nasıl ölçüleceği belirlenmiştir. Gerçeğe uygun değer ise aynı standardın “Tanımlar” başlığı altında 7. maddede “*Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.*” şeklinde tanımlanmıştır<sup>6</sup>.

Yine Standardın Hasılatın Ölçümü Başlığı altında 11. maddede “*Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da*

<sup>6</sup> <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS18.doc>.

*nakit benzerleri tutarıdır.*"ifadesi kullanılmıştır<sup>7</sup>. Bu ifadede, mal bedelinin nakit veya nakit benzeri olarak tahsil edilmesi durumunda peşin satışın gerçekleşmiş olacağı belirtilmiştir.

Yine 11. maddede geçen "*nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir.*"<sup>8</sup> ifadesi ile vadeli satışlar zımnen tanımlanmıştır. Vade sonunda tahsil edilecek satış değerinin, satış anında tahsil edilmesi gereken peşin satış değerinden yüksek olabileceğini belirten bu ifadenin dışında takip eden bir ifadede "*Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir.*"<sup>9</sup> ifadesi kullanılmıştır. Bu ifadenin ilk bölümünden anlaşılan peşin fiyatına yapılan vadeli bir satış işlemidir.

Yani vadeli satışlarda vade farkı hesaplanıp satış fiyatına dahil edilmese de satış tutarının etkin faiz oranı kullanılarak net bugünkü değerinin hesaplanması gerekir<sup>10</sup>. Vadeli satışlarda satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Dolayısıyla iki durumda da faiz oranının belirlenmesi gerekecektir. TMS 18'e göre faiz oranı;

(a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir

işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı; veya

(b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı

olmalıdır.<sup>11</sup> Yukarıda (b) bendinde belirtilen faiz oranının hesaplanması etkin faiz yöntemine göre yapılacaktır. Etkin faiz yöntemindeki faiz oranı bileşik faize göre hesaplanacak iç iskonto oranı olarak tanımlanabilir<sup>12</sup>.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, Hasılat Standardının 29 ve 30 uncu maddeleri ile TFRS 9 uyarınca faiz geliri olarak muhasebeleştirilir<sup>13</sup>.

## 2.2. TMS 18'e Göre Vadeli Satışlarda Faiz Oranının Belirlenmesi Gereği

Uygulamada vadeli satışlar aşağıdaki şekillerde olabilir;

1. Vadeli satış, peşin satış fiyatıyla yapılabilir. (Peşin Satış Fiyatı = Vadeli Satış Fiyatı)
2. Vadeli satış, vadeli satış fiyatıyla yapılabilir. (Peşin Satış Fiyatı < Vadeli Satış Fiyatı )

**İlk durumda** vade sonunda tahsil edilecek satış tutarı malın peşin satış tutarıdır. Ancak TMS 18'e göre bu durumda satış anında hasılatın muhasebeleştirilmesi için satış tutarının gerçeğe uygun değere indirgenmesi gerekir.

<sup>7</sup> <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS18.doc>.

<sup>8</sup> <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS18.doc>.

<sup>9</sup> <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS18.doc>.

<sup>10</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.e, s.120.

<sup>11</sup> <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS18.doc>.

<sup>12</sup> Örtten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın, **TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010, s.269.

<sup>13</sup> <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS18.doc>.

**Örnek :** Bir İşletme 1.12.2010 tarihinde aşağıdaki satış işlemini gerçekleştirmiştir

<b>Peşin Satış Fiyatı:</b> 240 TL/Adet	<b>Satış Miktarı :</b> 5 adet	<b>Satış İşlemi:</b> 6 Ay vadeli senetsiz
Peşin Tutar : 240 TL/Adet x 5 Adet = 1200 TL		
Faturalandırılmış Tutar = 1200 TL		

6 ay vadeli olarak gerçekleştirilen bu satışta vade farkı hesaplanmamıştır. 6 ay sonra tahsil edilecek 1200 TL'nin 1.12.2010 tarihine bir faiz oranı ile iskonto edilmesi gerekir. Bu oran, TMS 18' in 11. maddesinin (a) bendinde belirtilen benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranıdır. Bu oranın aylık %1 olduğunu varsayarsak; bileşik faiz formülünden gerçeğe uygun değer;

$$\text{Gerçeğe Uygun Değer} = \text{Gelecekteki Değer} / (1+i)^n$$

Gerçeğe Uygun Değer =  $1200 / (1+ 0.01)^6 = 1.130$  TL olarak bulunacaktır. Bu tutar satışın gerçekleştiği 1.12.2010 tarihinde satış hasılatı olarak muhasebeleştirilecektir. Aynı tarihte 70 TL ise ertelenmiş gelir (alacak reeskontu) olarak muhasebeleştirilir. 31.12.2010 tarihinde ise

70 TL lik vade farkının 1 aylık kısmı tahakkuk edecek;

$1.130 \times 0,01 = 11,3$  TL faiz geliri olarak muhasebeleştirilecektir.

**İkinci durumda** vade sonunda tahsil edilecek satış tutarı malın vadeli satış tutarıdır. TMS 18'e göre bu durumda da satış anında hasılatın muhasebeleştirilmesi için peşin satış tutarının bilinmesi gerekir. Yine peşin satış tutarı ile vadeli satış tutarı arasında ortaya çıkan vade farkının faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesinde dönemsellik ilkesine uygun hareket edilebilmesi için TMS 18'in 11. maddesinin (b) bendine göre finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranının hesaplanması gerekecektir.

**Örnek :** Bir İşletme 1.12.2010 tarihinde aşağıdaki satış işlemini gerçekleştirmiştir.

<b>Peşin Satış Fiyatı:</b> 240 TL/Adet	<b>Satış Miktarı :</b> 5 adet	<b>Satış İşlemi:</b> 6 Ay vadeli senetsiz
Peşin Tutar : 240 TL/Adet x 5 Adet = 1200 TL		
6 Ay Vade Farklı Faturalandırılmış Tutar = 1320 TL		

6 ay vadeli olarak gerçekleştirilen bu satışta vade farkı 120 TL dir. 6 ay sonra tahsil edilecek 1320 TL'nin 1.12.2010 tarihinde satış hasılatı olarak kaydedilecek değeri 1200 TL'lik peşin satış tutarıdır. TMS 18'e göre ilk yapılması gereken 11. maddenin (b) bendine göre 1320 TL'yi 1200 TL'ye indirgeyen faiz oranının bulunmasıdır.

Gerçeğe Uygun Değer = Gelecekteki Değer / (1+i)<sup>n</sup>

1200 = 1320 / (1 + i)<sup>6</sup> ⇒ i=%1,6 olarak bulunur.

Bu durumda 31.12.2010 tarihinde 1 aylık faiz geliri 1200 x 0.016 = 19,2 TL olarak hesaplanacaktır. 120 TL lik vade farkından kalan 100,8 TL ise ertelenmiş gelir (alacak reeskontu) olarak raporlanacaktır.

### 2.3. TMS 18'e Göre Senetsiz Vadeli Satış Muhasebeleştirme ve Raporlama Örneği:

Yukarıda ikinci durumda belirtilen işletme örneği ele alınarak muhasebeleştirme ve raporlama şekli aşağıda gösterilmiştir (KDV ihmal edilmiştir).

**Örnek:** İşletme 1.12.2010 tarihinde aşağıdaki satış işlemini veresiye gerçekleştirmiştir.

<b>Peşin Satış Fiyatı:</b> 240 TL/Adet	<b>Satış Miktarı :</b> 5 adet	<b>Satış İşlemi:</b> 6 Ay vadeli senetsiz
Peşin Tutar : 240 TL/Adet x 5 Adet = 1200 TL		
6 Ay Vade Farklı Faturalandırılmış Tutar = 1320 TL		
İşletmenin sattığı malın birim maliyeti 160 TL/adet'tir		

TMS 18'e göre bu işolgusunun aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir.

01/12/2010		
<b>120 ALICILAR</b>		1320
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>		1200
<b>127 TİCARİ ALACAK REESKONTU<sup>14</sup></b>		120
Vadeli Satış		

<sup>14</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, **Mali Çözüm Dergisi İSMMM**, Sayı: 84, 2007, s.40.



31.12.2010 tarihinde 1 aylık vade farkı tahakkuk edecektir.

Gerçeğe Uygun Değer = Gelecekteki Değer / (1+i)<sup>n</sup>

$1200 = 1320 / (1+i)^6 \Rightarrow i = \%1,6$  olarak bulunan etkin faiz oranıyla 1 aylık vade farkı  $1200 \times 0.016 = 19,2$  TL olarak hesaplanacak ve faiz geliri olarak aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

31/12/2010			
<b>127 TİCARİ ALACAK</b>		19,2	
REESKONTU			
<b>642 FAİZ GELİRLERİ</b>			19,2
Tahakkuk eden faizin kaydedilmesi			

İşletmenin 2010 yılında başka bir işolgusunun olmadığı varsayımında 31.12.2010 tarihli bilançosunda Ticari Alacaklar TMS ve TDMSUGT karşılaştırmasına göre aşağıda Tablo 3'deki gibi olur;

**TABLO 3: TMS ve TMSUGT'ne göre düzenlenmiş bilançolarda alacakların raporlanması**

31.12.2010 tarihli Bilanço (TMS'ye Göre)		31.12.2010 tarihli Bilanço (TMSUGT'ne Göre)	
Aktif		Aktif	
12 TİCARİ ALACAKLAR	1219,2	12 TİCARİ ALACAKLAR	1320
120 Alıcılar	1320	120 Alıcılar	1320
127 Ticari Alacak Reeskontu(-)	(100,8)		

TMS'ye göre alacaklar gereğe uygun değeri ile değerlendirilmiş olacak, 1200 TL peşin değer ile 1 aylık faiz tahakkukunu içerecek şekilde raporlanacaktır.

TMSUGT'ne göre yapılacak raporlamada ise vergi yasalarına uygun olarak senetsiz vadeli alacak söz konusu olduğu için reeskont uygulaması yapılamayacak, ticari alacaklar vadeli satış değerini içerecek şekilde gerçeğe uygun olmayan değerle raporlanmış olacaktır.

Bu işletmenin başka bir faaliyeti olmadığı varsayımında 31.12.2010 tarihli Gelir Tablosu TMS ve TDMSUGT karşılaştırmasına göre Tablo 4'deki gibi olacaktır;

**TABLO 4: TMS ve TMSUGT'ne göre düzenlenmiş gelir tablolarının raporlanması**

	TMS'ye Göre	TMSUGT'ne Göre
+ Brüt Satışlar	1200	1320
- SMM	(800)	(800)
= Brüt Satış Kârı	400	520
+ Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	19,2	---
= Olağan Kâr	419,2	52

TMS'ye göre hasılat gereğe uygun değeri ile raporlanmış olacak, 1200 TL peşin değer ile sadece 1 aylık faiz geliri olan 19,2 TL toplam hasılatı oluşturacaktır.

TMSUGT'ye göre hasılat, 1320 TL olarak vadeli satış değerini içerecek şekilde gerçeğe uygun olmayan değerle raporlanmış olacaktır.

#### 2.4. Senetsiz Vadeli Satışların Ertelemiş Vergi Etkisi

İşletmeler, bir mali yıla ilişkin vergilerini, vergi yasalarındaki ilke ve esaslara göre hesaplayarak ödemek zorundadırlar. Diğer taraftan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)' na göre hesaplanan vergi öncesi kâr (zarar) tutarı ise ticari kâr (zarar) olarak adlandırılır<sup>15</sup>. Dönemin vergisi ise muhasebe (ticari) kârı üzerinden değil mali kâr üzerinden hesaplanır.

Vergiye tabi kâr olan mali kâr üzerinden hesap-

lanan vergi tutarı ile muhasebe kârı olan ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki sürekli olmayan farka ertelenmiş vergi denir<sup>16</sup>. Vergi düzenlemeleri ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri'ne göre bazı gelir ve giderler oluştukları dönemde değil de farklı dönemlerde tanınarak finansal tablolarda yer alır. Sonraki finansal raporlama dönemlerinde ortadan kalkan ve ertelenmiş vergiyi doğuran bu farklar geçici veya zamanlama farkları adını almaktadır<sup>17</sup>. Geçici farklar vergi yasalarının bilanço kalemleri için muhasebe ilkelerinden farklı değerlendirme ölçüleri benimsemesinden veya gelir ve giderleri farklı dönemlerde tanınmasından kaynaklanır<sup>18</sup>. Muhasebe kârı ile mali kârı farklılaştıran bu farklılıklar TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi varlığı etkisi doğuran indirilebilir geçici farklar ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisi doğuran vergilendirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayrılır<sup>19</sup>. Senetsiz va-

<sup>15</sup> Mısırlıoğlu İsmail Ufuk, "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı: 72, 2005, s.51.

<sup>16</sup> Göğüş Handan Sümer, "Ertelemiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:101, 2010, s.13.

<sup>17</sup> Süer Ayça Zeynep, Şenyiğit Yiğit Bora, "Amortisman Uygulamasının Ertelemiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlaması", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:74, Yıl:2006, s.203.

<sup>18</sup> Gücenme Ümit, Poroy Aylin, "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 6 (21), s.4.

<sup>19</sup> Özkan Azzem, TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:32, Ocak-Haziran 2009, s.99-16.

deli satışlardan kaynaklanan gelecek hesap döneminde tahsil edilecek vade farkları TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır.

Vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tamamlanması ile doğmaktadır (VUK, md.19). Bu nedenle satışın gerçekleştiği dönemde mal ve hizmetlerin peşin fiyatını gösteren satış hasılatı ile tüm vade ve kur farkları vergiye tabi kâra dahil edilmektedir<sup>20</sup>. Vergi yasaları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki raporlamaya uygun olarak vadeli satışların tamamını vergiye tabi kılmaktadır.

TMS hükümlerine göre gelir olarak dikkate alınmayıp vergilendirilmemesi gereken ertelenmiş gelir niteliğindeki ticari alacak reeskontu, vergi yasalarına göre vergilendirilecek, bu tutarın vergi oranıyla çarpımı kadar tutar dönemde işletme için ertelenmiş vergi alacağı oluşturacaktır<sup>21</sup>. Çünkü vadeli satışlardaki vade farkı aynı hesap döneminde muhasebe standartlarına göre gelir olmayan fakat vergi yasalarına göre vergi matrahına dahil edilen kalemlerden birisi olacaktır<sup>22</sup>.

Yukarıda Tablo 4'deki raporlamaya göre vergi yasalarının kabul ettiği kâr rakamı 520 TL'dir. Ancak TMS 18 Hasılat standardı kapsamına göre raporlanacak kâr rakamı 419,2 TL'dir.

Bu durumda işletmenin mali kârı 520 TL olarak

kabul edilip mali kâr üzerinden ödeyeceği vergi  $520 \text{ TL} \times 0,20 = 104 \text{ TL}$  olarak tahakkuk edecektir. Oysaki işletmenin muhasebe kârı TMS 18'e uygun raporlanmış gelir tablosundan 419,2 TL olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla dönemin vergi giderinin  $419,2 \text{ TL} \times 0,20 = 83,84 \text{ TL}$  olması gerekir. Dönemin vergi gideri 83,84 TL iken, dönemin vergi borcu 104 TL olacaktır.

Bu durumda hasılat standardına göre gelir olarak raporlanmayan 100,8 TL'nin vergisi dönemde vergi yasalarına göre tahakkuk edecektir.

%20 vergi oranında  $100,8 \text{ TL} \times 0,20 = 20,16 \text{ TL}$  dönemde ödenecek vergi rakamına ilave edilecek vergiyi gösterir ( $83,84 + 20,16 = 104 \text{ TL}$ ). 20,16 TL aynı zamanda işletmenin gelecek hesap döneminde tahakkuk edecek vergiden mahsup edilebilecek tutardır. Dolayısıyla dönem için ertelenmiş vergi varlığıdır ve dönemde ertelenmiş vergi varlıkları arasında raporlanmalıdır.

Ertelenmiş vergi varlığı için 283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları Hesabı önerilmiştir. Bu hesaptaki tutarlar vergi idaresinden herhangi bir alacak tutarını ifade etmeyip dönem kârından indirilecek olan vergi gideri tutarının dönemsellik ilkesine uygun olarak hesaplanmasına olanak verir<sup>23</sup>. TMS 12 Gelir vergileri standardı uygulaması çerçevesinde 69 no'lu Dönem Net Kar/Zararı hesap kümesi içinde sürdürülen ve durdurulan faaliyetlerle ilgili bir gruplandırma yapılmış, sürdürülen faaliyetlerle ilgili olarak

<sup>20</sup> Ayanoğlu Yıldız, "Dönem Net Kârının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Alınması", **Gazi Üniversitesi SBE Doktora Tezi**, Ankara, 2001, s.151.

<sup>21</sup> Kaygusuzoğlu Mehmet, "Vadeli Alım-Satım İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi", **Adıyaman Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı: 5, Aralık 2010, s.196

<sup>22</sup> Sağlam Nejdet, Şengel Salim, Öztürk Bünyamin, **TMS Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.309.

<sup>23</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.m., s.68.

690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı

691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları (-)

692 Sürdürülen Faaliyetler Ertenilmiş Vergi Gider Etkisi (-)

693 Sürdürülen Faaliyetler Ertenilmiş Vergi Gelir Etkisi (+)

694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı

hesapları önerilmiştir<sup>24</sup>.

Bu açıklamalar ışığında yukarıda örnek uygulaması yapılmış işletmenin dönem sonunda senetsiz vade-  
li satışları için ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesi gerekecek ve aşağıdaki gi-  
bi kaydedilecektir;

31/12/2010	
<b>283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI</b>	20,16
<b>693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ GELİR ETKİSİ</b>	20,16
Ertenilmiş vergi varlığının tahakkuku (100,8 x 0,2 = 20,16) ya da [(520 x 0,2) – (419,2 x 0,2)=20,16]	

Bu işletmenin dönem vergi tahakkuku, net kârının tespiti ve bilançoaya aktarılması aşağıdaki gibi olur.

31/12/2010	
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	800
<b>621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ</b>	800
Satış Maliyetinin sonuç hesabına aktarılması	

<sup>24</sup> Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, a.g.m., s.68.

31/12/2010			
<b>600</b> YURTİÇİ SATIŞLAR		1200	
<b>642</b> FAİZ GELİRLERİ		19,2	
<b>690</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI			1219,2
Gelir Hesaplarının Sonuç Hesabına Aktarılması			
31/12/2010			
<b>691</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VERGİ ve DYYK		104	
<b>370</b> DÖNEM KÂRI VERGİ ve DYYK			104
Dönem Vergi Borcunun Tahakkuku (Mali Kâr 520 TL x Vergi Oranı 0,20 =104 TL)			
31/12/2010			
<b>690</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		419,2	
<b>693</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ GELİR ETKİSİ		20,16	
<b>691</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VERGİ ve DYYK			104
<b>692</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI			335,36
Dönem Net Kârının Tahakkuku			
31/12/2010			
<b>692</b> SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		335,36	
<b>590</b> DÖNEM NET KÂRI			335,36
Net Kârın bilançoğa aktarılması			

## 2.5. Türkiye Muhasebe Standartları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Raporlama

Yukarıda ele alınan işletme örneğinde senetsiz vadeli satışlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre bilançonun varlık bölümünde izleyen faaliyet dönemi vergi giderinden mahsup edilmek üzere, gelir tablosunda ise ertelenmiş vergi gelir etkisi oluşturacak şekilde aşağıda sırasıyla Tablo 5 ve Tablo 6’ da raporlanmıştır.

Yukarıdaki kayıtlardan sonra işletmenin 31.12.2010 tarihli bilançosuna ticari alacaklar, dönemin ertelenmiş vergi varlıkları ile dönemin tahakkuk eden vergi borcunun yansımaları aşağıda Tablo 5’deki gibi olacaktır;

**TABLO 5: TMS’na göre düzenlenmiş bilançoda ilgili hesapların raporlanması**

31.12.2010 tarihli Bilanço’sundan (TMS’ye Göre)			
Aktif		Pasif	
12 TİCARİ ALACAKLAR	<b>1219,2</b>	37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	<b>104</b>
120 Alıcılar	1320	370 Dönem Karı Vergi ve D. YYK	104
127 Ticari Alacak Reeskontu(-)	(100,8)		
28 GELECEK Y.A.GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	<b>20,16</b>	59 DÖNEM NET KÂRI/ZARARI	<b>335,36</b>
283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	20,16	590 Dönem Net Kârı	335,36

Tablo 5’deki bilançoya göre alacaklar, 1200 TL peşin değer ile 1 aylık faiz tahakkukunu içerecek şekilde gerçeğe uygun değeri ile raporlanacak, pasifte dönemin vergi borcu ile aktifte izleyen hesap döneminin vergi borcundan mahsup edilecek ertelenmiş vergi varlıkları ayrıca raporlanacaktır.

TMS’ na göre gelir tablosu aşağıda Tablo 6’deki gibi düzenlenebilir;

**Tablo 6: TMS'na göre ertelenmiş vergi etkisini gösteren Gelir Tablosu**

	<b>TMS'ye Göre 2010 yılı Gelir Tablosu</b>
+ Brüt Satışlar	1200
- SMM	(800)
= Brüt Satış Kârı	400
+ Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	19,2
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	419,2
- Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	(104)
+ Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	20,16
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	335,36

TMS'na uygun olarak düzenlenmiş Tablo 6'daki gelir tablosunda, döneme düşen satış geliri gerçeğe uygun değerle 1200 TL olarak Brüt Satışlar hesap kümesi içinde, döneme düşen 1 aylık vade farkı olan 19,2 TL faiz geliri olarak Diğer Olağan Gelir ve Kârlar hesap kümesi içinde raporlanacaktır. Dönem vergi gideri ise 419,2 TL olan dönem kârı üzerinden %20 vergi oranında 83,84 TL olmalıdır. Fakat döneme düşmeyen ve gelir olarak raporlanmayan, bilançoda alacak reeskontu olarak gözüken 5 aylık vade farkı 100,8 TL vergi yasaları tarafından gelir olarak kabul edilip 2010 yılı için vergilendirilecek ve mali kâr ( $419,2 + 100,8 = 520$  TL) üzerinden dönem vergi borcu vergi 104 TL ( $520$  TL x 0,20) olarak hesaplanıp raporlanacaktır. Bununla birlikte, alacak reeskontunda gözüken 100,8 gelecek hesap dönemi olan 2011 yılı içinde gelir hesaplarına intikal ettirilecek ve faiz geliri olarak 2011 yılı gelir tablosunda raporlanacaktır. Yine bu 100,8 TL, 2010 yılı hesap döneminde vergiye tabi tutulduğu için 2011 yılı hesap döneminin vergi karşılığında mahsup edilecektir.

Dolayısıyla 20,16 TL, 2010 yılı hesap dönemi için izleyen dönemde geri kazanılabilir vergi tutarını oluşturacak ve dönemde ertelenmiş vergi gelir etkisi doğurarak dönem vergi giderini 83,84 TL'ye ( $104 - 20,16$ ) indirecek şekilde 2010 yılı gelir tablosunda (Tablo 6) raporlanacaktır. Sonuç olarak dönem net kârı da gerçeğe uygun olarak 335,36 TL [ $419,2 - (419,2 \times 0,20)$ ] hesaplanıp 2010 yılı gelir tablosunda (Tablo 6) raporlanır.

2010 yılı bilançosunda 283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları hesabında raporlanan 20,16 TL'nin sonraki hesap döneminde mahsubu ile ilgili olarak, aynı işletmenin izleyen hesap dönemi olan 2011 yılında gelir ve gider hesapları kalanları aşağıdaki gibi gerçekleştirmiş olsun;

600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	14.000
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	8.000

Mali Kâr için 2011 yılı içinde geçici/zamanlama farkının olmadığı varsayılırsa 2011 yılının dönem net karı ve vergi ile ilgili hesaplamaları için aşağıdaki işlemler yapılmalıdır:

Öncelikle işletmenin 2010 yılından devreden 5 aylık vade farkını içeren 127 Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabındaki 100,8 TL'lik tutarın 2011 yılının mayıs ayı sonunda Faiz Gelirleri Hesabına aktarılması gerekir.

30/05/2011	
<b>127 TİCARİ ALACAK REESKONTU</b>	100,8
<b>642 FAİZ GELİRLERİ</b>	100,8
2011'e düşen vade farkının faiz gelirlerine aktarılması	

Bu durumda işletmenin muhasebe kârı;

$(14.000 \text{ TL Yurtiçi Satışlar} + 100,8 \text{ TL Faiz Geliri}) - (8000 \text{ TL STMM}) = 6.100,8 \text{ TL}$  olarak hesaplanıp, dönemin vergi gideri  $6100,8 \times 0,20 = 1220,16 \text{ TL}$  olarak hesaplanacaktır.

Ancak işletme 2011 yılına devreden 100,8 TL'nin vergisini 2010 yılı için ödemiş olacaktır. Dolayısıyla 2011 yılının mali kârı  $(14.000 \text{ TL Yurtiçi Satışlar}) - (8000 \text{ TL STMM}) = 6.000 \text{ TL}$  olup, 2011 döneminin vergi borcu  $6000 \times 0,20 = 1.200 \text{ TL}$  olmalıdır.

Dolayısıyla 2011 dönem vergi tahakkuku, net kârının tespiti ve bilançoya aktarılması aşağıdaki gibi olur.

31/12/2011	
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	8.000
<b>621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ</b>	8.000
Satış maliyetinin sonuç hesabına aktarılması	



31/12/2011		
<b>600 YURTIÇI SATIŞLAR</b>	14.000	
<b>642 FAİZ GELİRLERİ</b>	100,8	
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>		14.100,8
Gelir hesaplarının sonuç hesabına aktarılması		
31/12/2011		
<b>691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VERGİ ve DYYK</b>	1.220,16	
<b>283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI</b>		20,16
<b>370 DÖNEM KÂRI VERGİ ve DYYK</b>		1.200
Dönem Vergi Borcunun Tahakkuku (Mali Kâr 6.000 TL x Vergi Oranı 0,20 =1,200 TL)		
31/12/2011		
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	6.100,8	
<b>691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VERGİ ve DYYK</b>		1220,16
<b>692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>		4.880,64
Dönem Net Kârının Tahakkuku		
31/12/2011		
<b>692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>	4.880,64	
<b>590 DÖNEM NET KÂRI</b>		4.880,64
Net Kârın bilançoya aktarılması		

TMS ye göre gelir tablosu aşağıda Tablo 7'deki gibi düzenlenebilir;

**Tablo 7: TMS'na göre ertelenmiş vergi etkisini gösteren Gelir Tablosu**

	<b>TMS'ye Göre 2011 yılı Gelir Tablosu</b>
+ Brüt Satışlar	14.000
- SMM	8.000
= Brüt Satış Kârı	6.000
+ Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	100,8
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	6.100,8
- Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	(1.220,16)
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	4.880,64

İki hesap dönemi 2010 ve 2011 yılları birlikte değerlendirildiğinde TMS 18'e ve TMS 12'ye göre düzenlenen gelir tabloları aşağıda Tablo 8'deki gibidir.

**Tablo 8: 2010 ve 2011 yılları için TMS'na göre ertelenmiş vergi etkisini gösteren Gelir Tabloları**

	<b>TMS'na Göre 2010 Gelir Tablosu</b>	<b>TMS'na Göre 2011 Gelir Tablosu</b>	<b>TOPLAM</b>
+ Brüt Satışlar	1200	14.000	15.200
- SMM	(800)	(8.000)	(8.800)
= Brüt Satış Kârı	400	6.000	6.400
+ Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	19,2	100,8	120
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	419,2	6.100,8	6.520
- Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	(104)	1.220,16	(1.304)
+ Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	20,16	—	
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	335,36	4.880,64	5.216

İşletmenin iki faaliyet dönemi 2010 ve 2011 yılları tek bir faaliyet dönemi gibi değerlendirildiğinde net kâr 6.520 TL ve toplam vergi yükü 1.304 TL olarak hesaplanmaktadır. İşletme bu vergi yükünün 104 TL'sini 2010 yılı için 1200 TL'sini 2011 yılı için ödeyecektir. Ancak bu durum gelir tablolarına farklı yansımaktadır. İşletmenin 2010 yılı muhasebe (ticari) kârı 419,2 TL olup, dönemin vergi giderinin  $419,2 \times 0,20 = 83,84$  TL olması gerekirken, vergi yasasının TMS'ye göre bir sonraki döneme aktarılmış 100,8 TL'lik vadeden kaynaklanan faiz gelirini 2010 yılında vergilediği için dönemin vergi borcu  $419,2 \text{ TL} + 100,8 \text{ TL} = 520 \text{ TL}$  (mali kar) x

$0,20 = 104 \text{ TL}$  olarak hesaplanacaktır. Yani işletme 2011 yılına ertelediği 100,8 TL lik gelirin vergisi olan  $100,8 \times 0,2 = 20,16 \text{ TL}$ 'yi 2010 yılı için öderken, 2011 yılında gelir hesaplarına intikal ettirilen 100,8 TL'nin vergisini 2011 yılı için ödemeyecek, dolayısıyla 2011 yılının vergi gideri 1.220,16 TL olarak gelir tablosunda raporlanırken, vergi borcu 2011 yılı bilançosunda 1200 TL olarak tahakkuk edecektir.

İki hesap dönemi 2010 ve 2011 yılları birlikte değerlendirildiğinde TMSUGT'ne göre düzenlenen gelir tabloları aşağıda Tablo 9'daki gibidir.

**Tablo 9: 2010 ve 2011 yılları için TMSUGT'ne göre Düzenlenmiş Gelir Tabloları**

	TMSUGT'ne Göre 2010 Gelir Tablosu	TMSUGT'ne Göre 2011 Gelir Tablosu	Toplam
+ Brüt Satışlar	1.320	14.000	15.320
- SMM	(800)	(8.000)	(8.800)
= Brüt Satış Kârı	520	6.000	6.520
= Dönem Kâr/Zararı	520	6.000	6.520
- Dönem Kârı V ve DYYK	(104)	(1.200)	(1.304)
=Dönem Net Kârı	416	4.800	5.216

Toplam rakamlara bakılıp, iki faaliyet dönemi birlikte değerlendirildiğinde TMS ve TMSUGT açısından farklı bir sonuç ortaya çıkmamaktadır. Ancak Tablo 8 ile Tablo 9 incelendiğinde raporlama dönemleri açısından 2010 yılın net kâr rakamı ile 2011 yılının raporlanan net kâr rakamı TMS ve TMSUGT açısından farklılaşmaktadır. 2010 yılı net kârı TMSUGT açısından 416 TL raporlanırken, TMS açısından 335,36 TL olarak

raporlanmaktadır. 80,64 TL'lik bu farkın nedeni TMS'ye göre 2010 yılında gelir hesaplarına girmeyen 100,8 TL ile dönemin vergi gideri rakamını azaltan 2010 yılı için ödenecek, 2011 yılında geri kazanılabilir ertelenmiş vergi gelir etkisi doğuran 20,16 TL'den kaynaklanır (100,8 TL - 20,16 TL = 80,64 TL). 2011 yılı net kârı TMSUGT açısından 4.800 TL raporlanırken, TMS açısından 4.880,64 TL olarak raporlanmaktadır. Yine 80,64 TL'lik bu farkın nedeni TMS'ye 2010 yılında gelir hesaplarına girmeyen 100,8 TL'nin, 2011 yılında gelir hesaplarına girmesi ve dönemin vergi gideri karşılığının 20,16 TL artmasıdır. Dolayısıyla net kâr TMS 2011'de TMSUGT 2011'e göre 80,64 TL yükselecektir.

### 3. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

2013 yılında uygulaması başlayacak olan Türkiye Muhasebe Standartları muhasebeleştirme ve raporlama açısından birçok noktada 1994'den beri uygulanan TMSUGT'den farklılaşmaktadır. Vadeli satışlar da bu noktada üzerinde durulması gereken konulardan birisidir. Gerek muhasebeleştirme gerekse raporlamada, TMS 18 Hasılat Standardı ile TMSUGT arasında vade farkı içersin, içermesin vadeli satışlar açısından farklılıklar bulunmaktadır. TMSUGT vadeli satışların tamamını gelir tablosu hesaplarında 60 Brüt Satışlar hesap kümesinde içerisinde muhasebeleştirip raporlarken, TMS 18 Hasılat Standardı vadeli satışın yapıldığı tarihte satışın gerçeğe uygun değerini satış geliri olarak dikkate almakta, eğer vadeli satışın vadesi ilgili hesap döneminde bitiyorsa kalan vade farkının tamamını faiz geliri olarak muhasebeleştirip raporlamaktadır. Bu durumda vadeli satışın vade süresi bir sonraki hesap dönemine kayıyorsa, satışın yapıldığı tarihle hesap dönemi sonu arasındaki zaman dilimine düşen vade farkı faiz geliri olarak muhasebeleştirilecek, hesap dönemi sonundan izleyen hesap dönemine sarkan vade süresi arasındaki zaman dilimine düşen tutar da hesap dönemi sonunda alacak reeskontu olarak muhasebeleştirilecektir.

Alacak Reeskontu olarak raporlanacak bu tutar izleyen hesap döneminde faiz gelirlerine intikal ettirilecektir. Ancak vergi yasalarına göre vadeli satışın yapıldığı tarihte faturalandırılan satış tutarının tamamı dönemin geliri sayılarak vergilendirilecek, TMS'na göre hesaplanan kâr rakamı ile vergi yasalarına göre hesaplanması gereken kâr rakamı farklılaşacak, TMS'na göre gelir olarak raporlanmayan tutarın vergisi dönemde tahakkuk edecek, alacak reeskontu olarak raporlanmış tutarın vergi oranıyla çarpımı kadar tutar izleyen hesap döneminin vergi tahakkukundan mahsup edilmek üzere aktifleştirilecektir.

Tabii ki vergi yasaları ile TMS arasında ertelenmiş vergi etkisi doğuran birçok geçici fark vardır. Bunların dönemsonunda birlikte değerlendirilmesi gerekir. Ancak bu çalışmada, tek bir unsurla bu etkinin net olarak daha kolay ortaya konabileceği, özellikle ertelenmiş vergi etkisinin tek bir konu üzerinden daha iyi ifade edilebileceği düşünülmüştür.

Çalışma ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir başka konu da vadeli satışlarda TMS 18'e göre yapılacak muhasebeleştirme işlemlerinin teferruatlı ve külfetli oluşudur. Günde onlarca vadeli satış yapan, veresiye satış ağı geniş işletmelerin her bir satış işlemi için vade farkı içersin içermesin gerçeğe uygun satış değerini hesaplamaları, vadeye düşen geliri faiz geliri olarak raporlamaları, dönemsonlarında tahsilatı yapılmamış vadeli satışların döneme düşen gelir kısmını hesaplayarak faiz gelirlerine aktarmak işlemleri oldukça teferruatlı olarak değerlendirilebilir. Ancak günümüz muhasebe bilgi işlem teknolojilerindeki gelişmelerin bu zorluğun üstesinden kolaylıkla gelebileceği de düşünülmelidir.

**KAYNAKÇA**

Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı: 84, 2007, ss.29-70.

Ayanoğlu Yıldız, “Dönem Net Kârının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Alınması”, **Gazi Üniversitesi SBE Doktora Tezi**, Ankara, 2001.

Göğüş Handan Sümer, “Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:101, 2010, ss.13-30.

Gücenme Ümit, Poroy Aysin, “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 6 (21), ss:1-16.

Kaygusuzoğlu Mehmet, “Vadeli Alım-Satım İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, **Adıyaman Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı: 5, Aralık 2010, ss.184-199.

Mısırlıoğlu İsmail Ufuk, “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı: 72, 2005, ss.51-65.

Örten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın, **TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.

Özkan Azzem, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, **Erçiyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:32, Ocak-Haziran 2009, ss.97-112.

Sağlam Nejdet, Şengel Salim, Öztürk Bünyamin, **TMS Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

Süer Ayça Zeynep, Şenyiğit Yiğit Bora, “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:74, Yıl:2006, s.203.

[www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS\\_18.doc](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMS_18.doc). (Erişim Tarihi: 29.12.2010, saat : 16:58)

