

## TMS-12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE ERTELENMİŞ VERGİNİN İNCELENMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

### INVESTIGATION AND ACCOUNTING OF DEFERRED TAX ACCORDING TO TMS-12 INCOME TAXES STANDARDS

Yrd.Doç.Dr. Ömer TEKŞEN\*

#### ÖZET

Ülkemizde işletmelerin büyük bir kısmı muhasebe işlemlerinde Tek Düzen Muhasebe Sistemini kullanmaktadır. İşletmeler kârlarını belirlerken ticari kârdan hareketle mali kâra ulaşmakta ve bu mali kâr üzerinden ödenecek kurumlar vergisini hesaplamaktadır. Bu hesaplama sırasında, vergiden istisna edilmiş gelirler ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin neden olduğu sürekli farklar dikkate alınmakta ancak dönemsellik ilkesi gereğince ortaya çıkan geçici farkların vergi etkisi dikkate alınmamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı hükümlerinden hareketle işletmelerin kârlarını analiz etmek ve ticari kâr ile mali kâr hesaplamasında oluşan sürekli farklar ile geçici farkların vergi etkilerinin Tekdüzen Hesap Planı'na göre nasıl muhasebeleştirileceğini örneklerle ortaya koymaktır.

#### ABSTRACT

In our country, the most companies use the Uniform Accounting System in their accounting operations. When the companies determine their profits, they get financial profits through commercial profits and they calculate payable company income tax by the financial profit. During this calculation, the permanent differences caused by tax-exempt revenue and expenses not accepted legally are taken into account but the resulting tax effect of temporary differences in accordance with the principle of periodicity are not taken into account.

Aim of this study is to investigate the tax effects of the commercial profit and financial profit in the calculation of continuous differences and temporary differences considering TMS 12 Income Taxes Standards. It is also put forward how the accounting activates through examples.

Vergi Etkisi, Ertelesenmiş Vergi Varlığı, Ertelesenmiş Vergi Yükümlülüğü, İndirilebilir Geçici Fark, Vergilendirilebilir Geçici Fark.

\* Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi.

Tax Effect, The Existence of Deferred Tax, Deferred Tax Liability, Deductible Temporary Difference, Taxable Temporary Difference.

## GİRİŞ

Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları paralelinde; işletmelerin muhasebe uygulamaları sonucunda ortaya çıkmış finansal tablolarında, işletmenin gerçek finansal durumunun gösterilmesi amacıyla yayınlanmış muhasebe standartları dizisinden oluşmaktadır.

Bu standartlardan TMS-12 Gelir Vergileri Standardı, gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemek amacıyla yayınlanmıştır. Bu standart muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr farklılığının etkilerini gidermeye yönelik uygulamaları kapsamaktadır.

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 düzenlemektedir<sup>1</sup>.

İşletme faaliyetleri ile ilgili finansal olayların sunumunda, doğma zamanı ile vergi kanunlarına göre tanınma zamanı farklı olan gelir ve gider unsurları, her bir muhasebe dönemi için ayrı ayrı ele alınırsa muhasebe kârı ile mali kâr arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıklar, muhasebe uygulamaları ile vergi mevzuatının finansal sonuçları aktarmadaki amaçlarının çeşitli noktalarda değişiklik göstermesinden ileri gelmektedir. Vergi idaresi için önemli olan, işletme faaliyetleri sonucunda oluşmuş gelirden vergi matrahının en doğru şekilde tespit edilmesinin sağlanması, sosyal hedeflere yönelik uygun vergilendirme politikalarının oluşturulması ve mali denetimler için en uygun ortamın sağlanmasıdır. Muhasebe için önemli olan ise, işletme faaliyetleri sonucunda oluşmuş finansal bilgilerin işletmenin gerçek durumunu yansıtacak şekilde muhasebeleştirilmesinin sağlanmasıdır. Muhasebe ve vergi idaresi arasındaki bu farklı amaçlar muhasebe kârı ile vergiye tabi kârın farklı olmasına sebep olmaktadır.

Bu durumun ortaya çıkmasına sebep olan farklar geçici farklar ve sürekli farklar olmak üzere iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan farkların geçici olması durumunda, TMS-12 Gelir Vergileri Standardı'na göre, geçici farkların vergi etkilerinin işletmenin finansal tablolara yansıtılabilmesi ve işletmenin gerçek finansal durumunun görülebilmesi için ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla ertelenmiş vergiyi ortaya çıkaran durumlar ve bu durumların muhasebeleştirilmesi TMS-12 Gelir Vergileri Standardı yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

<sup>1</sup> Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.1.

## 1. ERTELENMİŞ VERGİ

### 1.1. Ertelemiş Vergi Kavramı

Ertelemiş vergi, bir varlıktan fayda temin edilmesinin veya bir borcun ödenmesinin ileride gerçekleşeceği beklentisi nedeniyle bu varlığın veya borcun (yükümlülüğün) muhasebedeki kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında oluşan geçici farklar üzerinden hesaplanan vergidir. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; TMS-12 Gelir Vergileri Standardı bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır<sup>2</sup>.

### 1.2. Ertelemiş Verginin Ortaya Çıkışı

Muhasebe kârının saptanmasında, vergi yasaları kabul etsin veya etmesin, döneme ait bütün giderler dönem kâr veya zararına devredilir ve gelirlerden düşülür. Ya da vergiden muaf olsa da olmasa da dönem içinde ortaya çıkan bütün gelirler dönemin kâr veya zararına devredilir ve dönemin giderleri ile karşılaştırılır. Özetle, muhasebe kavram ve ilkelerine göre, döneme ait bütün gelir ve giderler karşılaştırılarak muhasebe kârı veya zararı tespit edilir. Vergi yasalarında ise bazı giderlerin vergiye tabi kârdan (mali kârdan) indirilmesini önleyen, bazı gelirlerin de vergiden muaf veya istisna olmasını sağlayan hükümler bulunmaktadır<sup>3</sup>.

Ertelemiş vergi kavramı yukarıda bahsedilen nedenlerle muhasebe kârı ve vergiye esas kârda bir farklılaşma meydana geldiğinde ortaya çıkmaktadır. Muhasebe kârı ile vergiye esas kâr arasındaki farklılık iki ayrı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu farklardan ilki sürekli fark, ikincisi ise; geçici farktır.

#### 1.2.1. Sürekli Farklar

Muhasebe kârı ile mali kârın farklılaşmasına vergi mevzuatının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler neden oluyorsa, bu farklara sürekli farklar denir<sup>4</sup>. Örneğin 6183 sayılı Kanun'a göre ödenen ceza ve tazminatlar işletme varlıklarını azaltan ve işletmeden kaynak çıkışına neden olan unsurlar oldukları için muhasebe ilkeleri bakımından gider olarak kabul edilirken, vergi mevzuatı bunları hiçbir zaman gider olarak kabul etmemektedir. Benzer şekilde serbest bölge kazançları da işletme varlıklarını arttırdığı ve işletmeye kaynak girişi sağladığı için muhasebe ilkeleri bakımından gelir kabul edilmesine rağmen; vergi mevzuatı, söz konusu serbest bölge kazançlarını hiçbir zaman gelir olarak dikkate almamaktadır.

<sup>2</sup> Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.1.

<sup>3</sup> Ümit GÜCENME, Aylin POROY ARSOY, "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelemiş Vergi Varlık ve Yükümlülükleri", Muhasebe ve Denetim Bakış Yıl:6 Sayı:21, 2007, s.2.

<sup>4</sup> Ercan BAYAZITLI, Orhan ÇELİK, Saim ÜSTÜNDAĞ, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış", Türkiye Muhasebe Standartları Serisi: 1, Tesmer Yayın No: 67, Ankara, 2006, s. 148.

Dolayısıyla muhasebe kâr ile mali kâr arasında oluşan bu farklar, dönemin vergisini etkilemekle birlikte, hiçbir zaman kapanmadığı için gelecek dönemin vergisini etkilememekte ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcu oluşmamaktadır<sup>5</sup>.

Muhasebe kâr ile mali kâr arasındaki sürekli farklar, yürürlükteki yasal düzenlemeler neticesinde ortaya çıktığından, ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir<sup>6</sup>.

#### ***Sürekli Farklara Neden Olan Giderler***

- Vergi cezaları ve zamları
- Trafik cezaları ve zamları
- 6183 Sayılı Kanun'a göre ödenen ceza ve tazminatlar
- Ödenmeyen SGK primleri
- Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar

#### ***Sürekli Farklara Neden Olan Gelirler***

- İştirakler temettü gelirleri
- Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet karşılıkları
- Uluslararası anlaşmalarda yer alan Kurumlar Vergisi'ne ilişkin istisnalar
- Serbest bölge kazançları
- Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları kazançları

#### **1.2.2. Geçici Farklar**

Vergi düzenlemeleri ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne göre bazı gelir ve giderler oluştuğu dönemde değil de farklı dönemlerde tanınarak finansal tablolarda yer almaktadır. Bu farklar ise sonraki finansal raporlama dönemlerinde ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle ertelenmiş vergiyi doğuran bu farklar geçici (temporary) veya zamanlama (timing) farkları adını almaktadır<sup>7</sup>.

Geçici farklar ilgili oldukları dönemde muhasebe kârı ve mali kârın farklılaşmasına neden olmakla birlikte daha sonraki dönemlerde ortadan kalkacak olan farklılıklardır.

<sup>5</sup> Azzem ÖZKAN, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:32, Ocak-Haziran 2009, s.98.

<sup>6</sup> Fulya SEVİNÇ, "12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansımaları", Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003, s.62.

<sup>7</sup> Ayça Zeynep SÜER, Yiğit Bora ŞENYİĞİT, "Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlaması", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, Yıl:2006, s.203.

Geçici farklar, zamanlama farkları dışında bir varlığın veya borcun vergi yasalarına göre belirlenen değeri (vergi değeri) ile finansal tablolardaki muhasebe ilkelerine göre belirlenen değerinin (muhasebe değerinin) farklı oluşundan da kaynaklanabilmektedir<sup>8</sup>. Bir diğer ifade ile, muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında varlık ve kaynakların değerlendirme ölçülerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklar da geçici farklardır<sup>9</sup>.

Türk vergi sisteminde, ticari ve zirai kazançlar üzerinden elde edilen kazançlar tahakkuk esasına bağlanmışken, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları tahsil esasına bağlanmıştır. Buna göre, ticari bir kazancın vergiye tabi olabilmesi için sadece tahakkuk etmesi yeterlidir. Ancak, bir menkul sermaye iradı olan faizin, Gelir Vergisi'ne tabi ücretin, vergiye tabi olabilmesi için tahsil edilmiş olmaları gerekir. Buna göre, tahakkuk ettiği için gider olarak kaydedilmiş ücretler, kira giderleri, faiz giderleri, serbest meslek erbaplarından satın alınan vadeli hizmetler, eğer henüz ödenmemiş iseler cari döneme gider yazılmayıp bilançoda aktif kalem olarak gösterilirler. Bu durum muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki farkın ortaya çıkmasına neden olmaktadır<sup>10</sup>.

#### ***Geçici Farklara Neden Olan Giderler***

- Kıdem tazminatı karşılıkları
- Diğer borç ve gider karşılıkları
- Alınan çekler reeskont giderleri
- Vadesiz alacak reeskont giderleri
- Fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri
- Alış bedeli altında değerlendirilen hisse senetleri için yazılan giderler
- Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılıkları

#### ***Geçici Farklara Neden Olan Gelirler***

- Hisse senetleri değer artış kazançları
- Verilen çekler reeskont gelirleri
- Vadesiz borçlar reeskont gelirleri
- Varlık değer artış kazançları (gelecek dönemlerde vergilendirilecek)
- Geliştirme giderleri
- Yenileme fonu vb.

<sup>8</sup> Cemal İBİŞ ve Diğerleri, Editör Volkan DEMİR, "TMS 12 Gelir Vergileri (Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler), Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar", İSMMM Yayını, Yayın No: 99, İstanbul, 2009, s.238.

<sup>9</sup> Ahmet KAVAK, "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi", VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya, 02-06 Mart 2008, s.47.

<sup>10</sup> Engin DİNÇ, "Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:28, Ocak-Haziran 2007, s.22.

Geçici farkların kaynaklanma nedeni ne olursa olsun geçici farklar belli bir zaman dilimi içerisinde kendiliğinden ortadan kalkmaktadır. Geçici farklar; vergilendirilecek geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır<sup>11</sup>.

### 1.2.2.1. Vergilendirilecek Geçici Farklar

Vergilendirilecek geçici farklar bir varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığı veya yükümlülüğün vadesinde ödendiği dönemlerde mali kâr veya zararın tespitinde vergi matrahına dâhil edilecek geçici farklardır<sup>12</sup>.

Bu farklar, bir varlığın ya da borcun defter değeri (muhasabe değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr veya zararın hesabında dikkate alınan farklardır. Ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin ödeyeceği verginin artmasına sebep olacağından, vergiye tabi geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi borcu hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi borcu muhasebeleştirilmektedir<sup>13</sup>.

### 1.2.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar

İndirilebilir geçici farklar; bir varlığın veya borcun kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya ödendiği dönemlerde mali kârın hesaplanmasında vergi matrahını azaltan işleme sahiptirler. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azaltacağından, bu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi varlıkları muhasebeleştirilmektedir<sup>14</sup>.

## 2. ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS-12 Gelir Vergileri Standardı “işletmenin; işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını, işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. İşlemler ve diğer olaylar doğrudan doğruya özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilmişse, ilgili vergi etkileri de doğrudan özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilmektedir”<sup>15</sup>.

<sup>11</sup> Ahmet KAVAK, a.g.m., s.47.

<sup>12</sup> Remzi ÖRTEN, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR, “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.157.

<sup>13</sup> Emrah FERHATOĞLU, Tunç KÖSE, “AR-GE İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-12) Bakımından Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: :94, 2009, s.43.

<sup>14</sup> Emrah FERHATOĞLU, Tunç KÖSE, a.g.m., s.44.

<sup>15</sup> Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.1.

### 2.1. Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Ertelenmiş vergi varlıkları, indirilebilir geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnaların ileriye doğru taşınması nedeniyle, gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarıdır<sup>16</sup>. Yani, gelecek dönemlerde ödenecek Kurumlar Vergisi rakamından indirilecek tutarlardır. Diğer bir ifadeyle, vergi indirim ve istisnalarının cari dönem mali kârından fazla olması sebebiyle, cari dönem matrahından indirilemeyen, ancak gelecek dönemlerde vergi matrahından indirim yapılabilecek kalemlere ait vergi tutarıdır. Bu tutarlar gelecek dönemlerdeki geri kazanılabilir vergi tutarını ifade etmektedir<sup>17</sup>.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 56. Maddesine göre; ertelenmiş vergi varlıklarının cari dönem varlıklarından ayrı gösterilmesi gerektiği belirtilmiş, ancak işletmelerin hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapların bilançonun neresinde ve ne şekilde raporlanacağı konularına açıklık getirilmemiştir. Standartta daha çok finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken bilgiler üzerinde durulmuştur.

Ertelenmiş vergi varlıkları nitelikleri itibariyle peşin ödenmiş giderlerden oluşmaktadır. Tekdüzen Hesap Planı incelendiğinde 18 nolu grup gelecek aylara, 28 nolu grup gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkuklarıdır. Bu grup, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek dönemlere ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerden oluşmaktadır. Bu bağlamda, 184 veya 284 nolu hesaplar "Ertelenmiş Vergi Varlıkları" hesabı olarak raporlanabilir. Ancak TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nın 56. maddesine göre; eğer işletme dönen ve duran varlıklarını bilançoda ayrı sınıflandırıyorsa, ertelenmiş vergi varlıkları bilançoda duran varlıklar içerisinde yer almalıdır. Bu doğrultuda Tekdüzen Hesap Planı'na *284 Ertelenmiş Vergi Varlıkları* hesabı eklenmelidir.

#### Örnek 1: Kıdem Tazminatı Karşılıkları

31.12.2009 tarihinde XYZ A.Ş.'nin kıdem tazminatı yükü 250.000 TL'dir. Bu tutarın 50.000 TL'si bu yıla ait olup, geri kalan kısmı geçmiş yıllara aittir. İşletme karşılığın tamamını kayda almaya karar vermiştir. Geçmiş yıllara ait olan kıdem tazminatlarının karşılanacağı yeteri kadar serbest yedek bulunmaktadır ( Vergi oranı % 20'dir.).

Vergi uygulamaları, çalışanlara ödenen kıdem tazminatlarının ödendiği zaman gider yazılmasını kabul etmektedir. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'nın 126. maddesi çalışanların ilgili hizmeti verdikleri sürenin on iki ay veya daha sonrasında ödenecek kâr paylaşımı veya ikramiye borçları için kıdem tazminatı ayrılması gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerektiğini ve bu kıdem tazminatı karşılığının da reel

<sup>16</sup> Ayça Zeynep SÜER, Yiğit Bora ŞENYİĞİT, a.g.m., s.203.

<sup>17</sup> Ümit GÜCENME, Aylin POROY ARSOY, a.g.m, s.7.

iskonto oranı ile iskonto edilip finansal tablolarda gösterilmesi gerektiğini belirtmektedir.

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

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

<b>31.12.2009</b>		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	50.000	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	200.000	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		250.000
<b>31.12.2009</b>		
970 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERL. BORÇLU HESABI	50.000	
971 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI		50.000

Muhasebe standartlarına göre yapılan muhasebe kaydı sonucunda ayrılan kıdem tazminatı karşılığının muhasebe değeri 50.000 TL'dir. Ancak vergi kanunlarında, ayrılan kıdem tazminatlarının ödenmesi gerçekleşmedikçe vergiden düşülemeyeceği belirtilmektedir<sup>18</sup>. Bu durumda ödeme gerçekleşmediği için ayrılan karşılığın vergi değeri sıfır olarak kabul edilmektedir. Vergi mevzuatı ve muhasebe standartları arasındaki bu farklı yaklaşım sonucunda, kıdem tazminatı karşılığı nedeniyle 50.000 TL'lik geçici bir fark oluşmakta ve bu geçici fark ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır. Kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

<b>31.12.2009</b>		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	50.000	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.		10.000
691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığından		
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		40.000

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

<sup>18</sup> Engin DİNÇ, a.g.m., s.35.



## Örnek 2: Hisse Senetleri Değer Artış Kazançları

05.10.2009 tarihinde XYZ A.Ş.'den alım-satım amaçlı olarak 20.000 TL'ye alınan hisse senetlerinin 31.12.2009 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 25.000 TL'dir (Vergi oranı % 20'dir).

Muhasebe standartlarına göre alım-satım amaçlı elde tutulan hisse senetleri, gerçeğe uygun değer farkı, kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak sınıflandırılmalı ve gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmelidir. Buna göre dönem sonunda yapılacak olan muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

<b>31.12.2009</b>			
110 HİSSE SENETLERİ 646 BORSA DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI (25.000 – 20.000 = 5.000)	5.000	5.000	
<b>31.12.2009</b>			
960 MATRAHTAN İNDİRİM BORÇLU HESABI 961 MATRAHTAN İNDİRİM ALACAKLI HESABI	5.000	5.000	

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

<b>31.12.2009</b>			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. 691.11 Ertelemiş Vergi Varlığından (5.000 x 0,20 = 1.000)	1.000	1000	

## Örnek 3: Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı

XYZ A.Ş., 25.10.2009 tarihinde 15.000 TL'lik senetsiz alacağının şüpheli hale geldiğini tespit etmiş ve bu alacağın tamamı için karşılık ayırmaya karar vermiştir (Vergi oranı % 20'dir).

Şüpheli hale gelen senetsiz alacaklar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

<b>31.12.2009</b>		
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR 120 ALICILAR Alacağın Şüpheli Hale Gelmesi	15.000	15.000
<b>31.12.2009</b>		
654 KARŞILIK GİDERLERİ 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI Karşılık Ayrılması	15.000	15.000
<b>31.12.2009</b>		
970 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERL. BORÇLU HESABI 971 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI	15.000	15.000

Muhasebenin dönemsel ve ihtiyatlılık kavramları gereğince, bir alacağa karşılık ayrılması için, alacağın dava ve icra aşamasına gelmesi beklenmeyebilir. İhtiyatlılık ilkesi gereğince, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması mümkündür. Muhasebe kuralları gereğince karşılık ayrılan alacak, mahkeme ya da icra safhasına gelmediği için vergi kuralları tarafından gider olarak kabul edilmemektedir.<sup>19</sup> Bu nedenle şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasından kaynaklanan vergi etkisi aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

<b>31.12.2009</b>		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. 691.11 Ertelemiş Vergi Varlığından (15.000 x 0,20 = 3.000)	3.000	3.000

## 2.2. Ertelemiş Vergi Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi

Ertelemiş vergi yükümlülükleri, vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Yani gelecek dönemlerde ödenecek Kurumlar Vergisi rakamına ilave edilecek tutardır<sup>20</sup>.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 56. Maddesinde, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin cari dönem yükümlülüklerinden ayrı gösterilmesi gerektiği belirtilmiş, ancak işletmelerin hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapların bilançonun neresinde ve ne şekilde raporlanacağı konularına açıklık getirilmemiştir. Standartta daha çok finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken bilgiler üzerinde durulmuştur.

<sup>19</sup> Engin DİNÇ, a.g.m., s.34.

<sup>20</sup> Remzi ÖRTEN, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR, a.g.e., s.157.

Ertelemiş vergi yükümlülükleri peşin tahsil edilmiş gelirlerden oluşmaktadır. Tekdüzen Hesap Planı'nda 38 nolu grup gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları, 48 nolu grup gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkuklarıdır. Bu gruplarda, işletme tarafından elde edilen gelirlerden izleyen faaliyet dönemini ilgilendiren kısmını, ilgili dönem gelirlerine aktarmak üzere kullanılan dönem ayırıcı hesaplar ile gerçekleştiği halde alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemiş olan giderlerin tahakkuk ettirilerek giderlere yansıtılması hesapları izlenir. Bu bağlamda, 384 veya 484 nolu hesaplar "Ertelemiş Vergi Yükümlülükleri" hesabı olarak raporlanabilir. Ancak TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nın 56. maddesine göre; eğer işletme kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarını bilançoda ayrı sınıflandırıyorsa, ertelenmiş vergi yükümlülükleri bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde gösterilmelidir. Bu doğrultuda Tekdüzen Hesap Planı'na 484 Ertelemiş Vergi Yükümlülükleri hesabı eklenmelidir.

#### Örnek 1: Hisse Senedi Değer Azalışı

05.10.2009 tarihinde XYZ A.Ş. tarafından alım-satım amaçlı olarak 25.000 TL'ye alınan hisse senetlerinin 31.12.2009 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 20.000 TL'dir (Vergi oranı % 20'dir.).

Muhasebe standartlarına göre hisse senetleri değer azalışları aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

<b>31.12.2009</b>			
656 BORSA DEĞER AZALIŞ ZARARLARI 110 HİSSE SENETLERİ (25.000 – 20.000 = 5.000)	5.000	5.000	
<b>31.12.2009</b>			
970 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERL. BORÇLU HESABI 971 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI	5.000	5.000	

Hisse senetlerindeki değer azalışları nedeniyle ortaya çıkan 5.000 TL'lik geçici fark bir vergi yükümlülüğü doğurmakta ve aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

<b>31.12.2009</b>			
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 691.13 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğünden 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM. (5.000 x 0,20 = 1.000)	1.000	1.000	

Örnek: 2 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Fonu

XYZ A.Ş., mülkiyetinde bulunan 100.000 TL'lik binasını 31.12.2009 tarihinde yeniden değerlemeye tabi tutmuş ve binanın değerinde 8.000 TL artış olmuştur (Vergi oranı % 20'dir).

Muhasebe standartları, bazı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinde ortaya çıkan değer artış veya azalışlarının, gelir-gider tablosunda muhasebeleştirilmesi yerine, bilançoda öz kaynaklar içinde muhasebeleştirilmesini benimsemiştir. Bu hususlardan biri olan maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi halinde ortaya çıkan değer artışları da öz kaynaklarda muhasebeleştirilir. Tabiatıyla öz kaynaklarda meydana gelen bu artış veya azalışlar (kapsamlı kar hariç) dönem kârını etkilememektedir. Dolayısıyla dönem kârını etkilemeyen unsurların vergi etkilerinin de vergi gideri veya vergi geliri olarak değil, öz kaynaklara ilave veya indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir<sup>21</sup>. Buna göre yeniden değerlendirme ve vergi etkisi aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

<b>31.12.2009</b>			
252 BİNALAR HESABI 522 MDV YENİDEN DEĞERLEME FONU 522.01 Bina Değer Artışı	8.000		8.000
<b>31.12.2009</b>			
526 ERTELENMİŞ VERGİ FONU 526.01 Bina Değer Artışı 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.	1.600		1.600

Örnek 3: Satışa Hazır Menkul Kıymetler

XYZ A.Ş., 6.000 TL'ye satın almış olduğu satışa hazır menkul kıymetlerini 2009 yılı sonunda gerçeğe uygun değeriyle değerlemiştir. Söz konusu menkul kıymetin gerçeğe uygun değeri 7.500 TL'dir (Vergi oranı % 20'dir). Değerleme işlemi sonunda 1.500 TL'lik bir değer artışı olduğu görülmüştür. Ortaya çıkan bu durum aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

<b>31.12.2009</b>			
240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER 525 SATIŞA HAZIR MENKUL KIYMET DEĞER ARTIŞLARI	1.500		1.500

Bu örnekte, menkul kıymetlerde meydana gelen değer artışı, dönemin gelirleri içerisinde kaydedilmediği için vergi etkisinin de dönemin giderleri arasına kaydedilmemesi gerekmektedir<sup>22</sup>. Buna göre vergi etkisi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

<sup>21</sup> Azzem ÖZKAN, a.g.m., s.107.

<sup>22</sup> Azzem ÖZKAN, a.g.m., s.107.

<b>31.12.2009</b>		
525 SATIŞA HAZIR MENKUL KIYMET DEĞER ARTIŞLARI 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM. (1.500 x 0,20 = 300)	300	300

### 2.3. Ertelemiş Vergi Varlıkları ve Yükümlülüklerinin Mahsubu

Bir işletme, ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi borcunu, ancak yasal olarak dönem vergi varlıklarını dönem vergi borçlarına mahsup etme hakkının olması ve ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcunun aynı vergi idaresi tarafından konulan aşağıdaki hususlardan herhangi birisi ile ilgili olması durumlarında mahsup eder:

- Aynı vergi mükellefi olması durumunda,
- Vergiye tabi işletmeler farklı işletmeler olmakla birlikte bu işletmeler, ertelenmiş vergi borçlarının ve varlıklarının önemli bir miktarının ödeneceği veya geri kazanılacağı tahmin edilen gelecek her dönem itibariyle, vergi borçlarını ve vergi alacaklarını ya net esasa göre yerine getirecek ya da tahsilat ve ödemeyi ayrı ayrı yapacaktır.

Bu Standart, her bir zamanlama farkının tersine döneceği zamanı gösteren detaylı çizelgeler hazırlama ihtiyacını ortadan kaldırmak için ertelenmiş vergi varlığı ve vergi borcunun, bunların aynı işletmeye ait olması, aynı vergi idaresi ile ilgili olması, aynı vergi idaresi tarafından konulan gelir vergileriyle ilgili olması ve işletmenin yasal olarak dönem vergi varlığını ve dönem vergi borcunu birbirlerine mahsup etme hakkının olması durumunda birbirleriyle mahsuplaştırılmasını gerektirmektedir<sup>23</sup>.

Bazen işletmeler, yasal olarak mahsup hakkına sahip olabilir ve mahsup etme niyetinde de olabilir ancak bu mahsup işlemini bazı dönemler için uygulayıp diğer dönemler için uygulamama yönüne gidebilir. Böylesi durumlarda, bir vergi mükellefi tarafından işletmenin ertelenmiş vergi borcunun vergi ödemelerinde artış meydana getirdiği dönemle, ikinci işletmenin ertelenmiş vergi alacağının vergi ödemelerinde azalma sonucu verdiği dönemin aynı dönem olup olmadığını güvenilir bir şekilde tespit edebilmek için detaylı çizelgelerin hazırlanması zorunlu olabilir.

Bu vergi etkilerinin kâr veya zararda muhasebeleştirileceği hesap “691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı” hesabıdır. Bu hesap aşağıdaki gibi alt hesaplara ayrılabilir<sup>24</sup>.

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK  
KARŞILIKLARI  
691.10 Hesaplanan Kurumlar Vergisi (+)

<sup>23</sup> Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK, Erdoğan ARSLAN, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No: 72, s.348.

<sup>24</sup> Remzi ÖRTEN, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR, a.g.e., s.164.

- 691.11 Ertelemiş Vergi Varlığından (+)  
 691.12 Ertelemiş Vergi Varlığı İptali (-)  
 691.13 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğünden (-)  
 691.14 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü İptali (+)  
 691.15 Vergi Oram Değişim Etkisi (+ -)

Ertelemiş vergi varlık ve yükümlülükleri reeskonto tabii tutulmamaktadır. Ertelemiş vergi varlık ve yükümlülükleri, cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilmektedir<sup>25</sup>.

Örneğin bir işletmenin yasal vergi karşılığı 100.000 TL iken;

- a) Ertelemiş vergi borcu 30.000 TL olarak hesaplanmış ise aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

<b>31.12.2009</b>			
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	130.000		
691.00 Yasal Vergi Karşılığı	100.000		
691.13 Ertelemiş Vergi Yük.	30.000		
370 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞ.		100.000	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.		30.000	

- b) Ertelemiş vergi varlığı 40.000 TL olarak hesaplanmış ise aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

<b>31.12.2009</b>			
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	100.000		
691.00 Yasal Vergi Karşılığı			
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.		100.000	

<b>31.12.2009</b>			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	40.000		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.		40.000	
691.11 Ertelemiş Vergi Varlığından			

Yapılan bu açıklamalar ve verilen örnekler ışığında indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilecek geçici farkların vergi etkilerinin nasıl muhasebeleştirilebileceği uygulama örnekleri yardımıyla ifade edilmeye çalışılacaktır.

<sup>25</sup> Mehmet CIVAN, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardı Uygulama Rehberi", Tesmer Yayın No: 82, Ankara 2008, s.24-25.

**3. UYGULAMA ÖRNEKLERİ**

## Örnek 1

ABC İşletmesinin 2009 yılına ilişkin muhasebe kârı 2.500.000 TL olarak bulunmuştur. Kıdem tazminatı karşılıklarından kaynaklanan vergilendirilebilir geçici fark 100.000 TL, stokların değerlemesinden kaynaklanan indirilebilir geçici fark 220.000 TL'dir. 2009 yılı vergi oranının % 20 olması durumunda ABC İşletmesinin net kârını hesaplayınız?

Muhasebe Kârı	2.500.000
(-) Vergilendirilebilir Geçici Fark	(100.000)
(+) İndirilebilir Geçici Fark	220.000
<b>Vergi Matrahı</b>	<b>2.620.000</b>
<b>Kurumlar Vergisi (2.620.000*0,20)</b>	<b>524.000</b>

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

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

<b>31.12.2009</b>		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	524.000	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.		524.000

2009 yılı Ertelemiş Vergi Varlıkları ve Ertelemiş Vergi Yükümlülüklerinin Hesaplanması

$220.000 * \% 20 = 44.000$  Ertelemiş Vergi Varlığı

$100.000 * \% 20 = 20.000$  Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü

**24.000 Ertelemiş Vergi Geliri**

<b>31.12.2009</b>		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	24.000	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.		24.000

Dönem Vergi Karşılığı	524.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı	<u>(24.000)</u>
<b>Toplam Vergi Karşılığı</b>	<b>500.000</b>
Muhasebe Kârı	2.500.000
(-) Vergi Karşılıkları	<u>(500.000)</u>
<b>Net Kâr</b>	<b>2.000.000</b>

## Örnek 2

ABC İşletmesinin 2009 yılına ilişkin muhasebe kârı 3.000.000 TL olarak bulunmuştur. Amortisman uygulamasından kaynaklanan vergilendirilebilir geçici fark 250.000 TL, alacakların değerlemesinden kaynaklanan indirilebilir geçici fark 120.000 TL'dir. 2009 yılı vergi oranının % 20 olması durumunda ABC İşletmesinin net kârını hesaplayınız?

Muhasebe Kârı	3.000.000
(-) Vergilendirilebilir Geçici Fark	(250.000)
(+) İndirilebilir Geçici Fark	<u>120.000</u>
<b>Vergi Matrahı</b>	<b>2.870.000</b>
<b>Kurumlar Vergisi (2.870.000*0,20)</b>	<b>574.000</b>

<b>31.12.2009</b>	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	574.000
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	574.000

2009 yılı Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Hesaplanması

$250.000 * \% 20 = 50.000$  Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

$120.000 * \% 20 = 24.000$  Ertelenmiş Vergi Varlığı

**26.000 Ertelenmiş Vergi Gideri**

<b>31.12.2009</b>	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	26.000
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.	26.000

Dönem Vergisi Karşılığı	574.000
Ertelenmiş Vergi Gideri	<u>26.000</u>

<b>Toplam Vergi Karşılığı</b>	<b>600.000</b>
Muhasebe Kârı	3.000.000
(-) Vergi Karşılıkları	<u>(600.000)</u>
<b>Net Kâr</b>	<b>2.400.000</b>

## Örnek 3



ABC İşletmesi'nin 31.12.2009 tarihli bilançosu aşağıdaki gibidir. İşletmenin Kurumlar Vergisi'ni hesaplayarak, cari dönem ertelenmiş vergi varlıklarını ve vergi yükümlülüklerini bulunuz?

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

## Kurumlar Vergisi Hesaplanması

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

Muhasebe Kârı 60.000  
 (-) Vergilendirilebilir Geçici Fark (20.000)  
 (+) İndirilebilir Geçici Fark 75.000  
**Vergi Matrahı** 115.000  
**Kurumlar Vergisi (115.000\*0,20) 23.000**

<b>31.12.2009</b>		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	23.000	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞ.		23.000

\* Ticari alacaklar ve borçlar için hesaplanan reeskontların tamamı Vergi mevzuatına uygun olarak hesaplanmıştır.

2009 yılı Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Hesaplanması

75.000 \* % 20 = 15.000 Ertelenmiş Vergi Varlığı

20.000 \* % 20 = 4.000 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

**11.000 Ertelenmiş Vergi Geliri**

31.12.2009	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.	11.000
	11.000

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

Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Bulunması			
	Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme (Defter Değeri)	VUK'a Göre Değerleme (Vergi Değeri)	Geçici Farklar
Hazır Değerler	25.000	25.000	
Menkul Kıymetler	50.000	90.000	40.000 İndirilebilir Geçici Fark
Ticari Alacaklar	80.000	80.000	-
Alacak Senet. Reesk.	-20.000	-20.000	-
Stoklar	70.000	70.000	15.000 İndirilebilir Geçici Fark
Stok Değ. Düş. Karş.	-15.000		
Maddi Duran Varlıklar	100.000	100.000	
Birikmiş Amortismanlar	-20.000	-20.000	
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>270.000</b>	<b>325.000</b>	<b>55.000 İGF</b>
Ticari Borçlar	190.000	190.000	-
Borç Sen. Reesk.	-20.000	-20.000	-
Ödenecek Vergi ve Yük.	30.000	30.000	----
Ödenmiş Sermaye	10.000	10.000	-
Dönem Muhasebe Kârı	60.000	115.000	-
<b>Pasif Toplamı</b>	<b>270.000</b>	<b>325.000</b>	-

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

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

Dönem Muhasebe Kârı	60.000
- Ödenecek Kurumlar Vergisi	-23.000
+ Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi	<u>11.000</u>
<b>Dönem Net Kârı</b>	<b>48.000 TL.</b>

### SONUÇ

Vergiler işletmelerin finansal yapıları içerisinde önemli bir yere sahip olan gider unsurlarıdır. Bu açıdan bakıldığında vergi etkisine sebep olan finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesi doğru ve işletmenin gerçek finansal durumunu yansıtacak şekilde finansal tablolara aktarılması özellikle gelişen ve karmaşıklaşan işletmelerin işlemleri açısından çok önemlidir. Çünkü, vergilerin gerçek etkilerinin finansal tablolara yansıtılmaması finansal bilgi kullanıcılarının işletme hakkında doğru karar vermesini engelleyecek ve bundan hem işletme, hem de finansal bilgi kullanıcıları olumsuz etkilenebilecektir. Bu olumsuzlukların giderilmesi nedeniyle yayınlanan TMS-12 Gelir Vergileri Standardı muhasebe kârı ve vergiye tabi kâr arasında farklılığa neden olabilecek hususlar üzerinde durmuş ve bunların muhasebeleştirilmesi hakkında bir yol gösterici olmuştur.

Standartta, ertelenmiş vergi yükümlülük ve varlıklarının cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilmesi gerektiği ifade edilmiş ancak işletmelerin bilançolarının neresinde hangi hesapları kullanacakları ve nasıl raporlayacakları belirtilmemiştir.

Ertelemiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesinde kısa dönemli olanlar için 184 nolu hesabın "184 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI" adıyla açılması, uzun dönemli olanlar için 284 nolu hesabın "284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI" adıyla açılması önerilmektedir. Çünkü ertelenmiş vergi varlıkları nitelikleri itibarıyla peşin ödenmiş giderlerden farklı değildirlir.

Ertelemiş vergi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesinde kısa dönemli olanlar için, 384 nolu hesabın "384 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ" adıyla açılması, uzun dönemli olanlar için 484 nolu hesabın "484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ" adıyla açılması önerilmektedir. Çünkü ertelenmiş vergi yükümlülükleri nitelikleri itibarıyla peşin tahsil edilmiş gelirlerden farklı değildirlir.

İlgili hesap grubunda yer alan hesaplar, peşin ödenmiş ve gelecek dönemleri de ilgilendiren giderler ile tahakkuk etmiş, ancak henüz ödenebilir

duruma gelmemiş giderleri kapsamaktadır. Diğer taraftan bu hesaplar, dönemi geldiğinde sonuç hesaplarına aktarılmakta ve bir giderin ödenmesini veya gelirin tahsilini gündeme getirmemektedir. Bu hesapların amacı dönemsel kavram gereğince dönem kârını doğru göstermektir. Dolayısıyla geçici farklara ait ertelenmiş vergi etkilerinin hesaplanma sebebi de gerçek ticari kârı göstermektir. UFRS 12'nin 71. ve 76. maddeleri Ertelemiş Vergi Varlığı ile Ertelemiş Vergi Yükümlülüğünün bazı koşulları dışında mahsup edilerek gösterileceğini belirtmektedir. Bu varlık ve yükümlülükler birbirlerinin yerine ödenebilme imkânı olduğu sürece birbirleriyle mahsup edilerek gösterileceklerdir.

Bu vergi etkilerinin kâr veya zararda muhasebeleştirilmesine en uygun hesap "691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI" hesabıdır. Çünkü bu hesap, yasa uyarınca hesaplanan ve ödenmesi gereken vergiler ile diğer yasal yükümlülükler karşılığının izlendiği hesaptır. Ancak bu hesap, standarttaki niteliğine uygun olarak ertelenmiş vergi varlığı oluşturduğunda alacaklandırılmalı, ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturduğunda borçlandırılmalıdır.

İşletmeler, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenledikleri finansal tablolarında oluşan muhasebe kârından hareketle, Vergi Usul Kanunu'ndaki farklı değerlendirme hükümlerinin etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya müstesna gelirlerini bu kâra ilave etmek veya bu kârdan indirmek koşuluyla Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahlarını hesaplayacaklardır.

Türkiye Muhasebe Standartları'nın kullanımının yaygın hale gelmesi ile işletmeler için finansal tabloların önemi daha da artacak ve işletmeler vergi kanunlarındaki farklılıkların matrahlar üzerindeki etkisini ayrıca hesaplamak koşuluyla beyannamelerini vereceklerdir. Özellikle muhasebe kârından mali kâra geçerken yapılan işlemlerin denetimi ileriki yıllarda daha da artacaktır.

#### KAYNAKÇA

1. BAYAZITLI E., ÇELİK O., ÜSTÜNDAĞ S., "Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış", Türkiye Muhasebe Standartları Serisi: 1, Tesmer Yayın No: 67, Ankara, 2006.
2. CİVAN M., "TMS-12 Gelir Vergileri Standardı Uygulama Rehberi", Tesmer Yayın No: 82, Ankara, 2008.
3. DİNÇ E., "Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:28, Ocak-Haziran 2007.
4. İBİŞ C. ve Diğerleri, Editör DEMİR V., "TMS 12 Gelir Vergileri (Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler), Seçilmiş Türkiye

- Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar”, İSMMMO Yayını, Yayın No: 99, İstanbul, 2009.
5. FERHATOĞLU E., KÖSE T., “AR-GE İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-12) Bakımından Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:94, 2009.
  6. Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ Sıra No: 31, 28.03.2006, 26122 Sayılı Resmi Gazete.
  7. GÜCENME Ü., POROY ARSOY A., “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:6, Sayı:21, 2007.
  8. KAVAK A., “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri İle Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi”, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya, 02–06 Mart 2008.
  9. ÖRTEN R., KAVAL H., KARAPINAR A., “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.
  10. ÖZKAN A., “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:32, Ocak-Haziran 2009.
  11. SAĞLAM N., ŞENGEL S., ÖZTÜRK B., ARSLAN E., “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No: 72.
  12. SEVİNÇ F., “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelemiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansımaları”, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003.
  13. SÜER A. Z., ŞENYİĞİT Y. B., “Amortisman Uygulamasının Ertelemiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlaması”, Mali Çözüm Dergisi, , Sayı:74, Yıl:2006.