

MUHASEBE VE VERGİ KURALLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ VE GELİR VERGİLERİ (TMS 12) STANDARDININ MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİSİ

Engin DİNÇ*

ÖZET

Muhasebe ile vergi kuralları arasında tartışılabilir bir ilişki mevcuttur. Uluslararası muhasebe standartları, vergi kuralları ne olursa olsun, mali tabloların muhasebe kurallarına göre düzenlenmesi gerektiğini kabul etmektedir. Bu yüzden, muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasındaki farklılıklar, geçici ve sürekli farkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarında, ticari ve mali karın hesabında, vergiden istisna edilmiş gelirler ve 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, Türkiye’de muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasındaki ilişkiyi incelemek, TMS 12’nin getirdiği yenilikler ve bu standardın uygulanması sırasında ortaya çıkması beklenen sorunlar üzerinde durmaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, muhasebe standartları, vergi etkisi, TMS 12

RELATION BETWEEN ACCOUNTING AND TAX RULES, AND THE INFLUENCE ON ACCOUNTING APPLICATIONS OF INCOME TAXES (TMS 12) STANDARD

ABSTRACT

There is a debatable relation between Accounting and Tax rules. International Accounting Standards require financial tables to be prepared according to the accounting rules no matter what the tax rule in use. Thus, the differences between Accounting and the tax rules cause both temporary and permanent differences. Evaluating operational and financial profits in accounting applications in Turkey, permanent differences which are caused by tax exempted revenues and expenses are taken into consideration while the tax effects of temporary differences are ignored as a result of seasonality. The aim of this paper is to analyse the relations between accounting rules and tax rules in Turkey and also to discuss the innovative features of TMS 12 and potential problems of the use of those innovative standards.

Keywords: Accounting, accounting standards, tax action, TMS12.

GİRİŞ

Muhasebe ve vergi kuralları birbirleriyle çelişki içinde olabilir. Bunun sebebi, vergi idaresinin muhasebe uygulamalarını kendi kontrolü altında tutma isteğidir. Vergi idaresi, muhasebe uygulamalarının vergi kurallarına göre düzenlenmesini ister. Bunun sebebi, mali denetimlerin daha kolay yapılabilmesini sağlamak ve vergi matrahının düşürülmesini engel olabilmektedir. Muhasebe ise, işletmenin gerçek durumunu ortaya koyabilmek için muhasebe kurallarının uygulanması gerektiği benimser. Bu iki zıt amaç, muhasebe ve vergi kuralları arasında devamlı bir çatışmanın kaynağını oluşturur. Muhasebe ile vergi kurallarının birbirinden tamamen ayrılması da mümkün değildir. Çünkü, muhasebe ile vergi kuralları arasında devamlılık arz eden bir ilişki vardır. Bu ilişki, ülkelerin farklı yaklaşımlar geliştirmelerine neden olmuştur. Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Kanada gibi kimi ülkelerde muhasebe kuralları, Almanya, Fransa, İtalya gibi kimi ülkelerde ise vergi kurallarının ön plana çıktığı farklı yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Ülkemizdeki uygulamalar ise her iki yaklaşımında etkisi altındadır.

Muhasebe ile vergi kuralları arasındaki ilişkinin nasıl kurulacağı ile ilgili olarak her ülke bazı düzenlemeler yapmıştır. Ancak günümüzde, tüm ülkelerin ortak bir yaklaşımı benimsemeleri gerektiği anlayışı kabul görmeye başlamıştır. Bu bağlamda, uluslararası muhasebe standardı olarak UMS 12 (Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi standardı) yayınlanmıştır. Türkiye’de ise bu standart TMS 12 “Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı” adı altında resmi gazetede yayınlanmıştır. Bu standartta, muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasındaki ilişki anlatılmakta ve bu ilişkinin vergiler üzerindeki etkisinin ne şekilde ölçüleceği, bunun mali tablolara nasıl yansıtılacağı açıklanmaktadır.

I. MUHASEBE - VERGİ KURALLARI İLİŞKİSİNDE TEMEL YAKLAŞIMLAR

Vergi kuralları ile muhasebe kuralları arasındaki ilişkiler konusunda, uzun zamandır tartışmalar devam etmektedir. Bu tartışmalar, mali tabloların hazırlanmasında hangi kuralların dikkate alınması gerektiği noktasında yoğunlaşmaktadır. Mali tabloların hazırlanmasında, muhasebe ve vergi kurallarından hangisinin esas alınacağı üzerinde iki yaklaşım bulunmaktadır (Gallego, 2004:796). Bu yaklaşımlardan ilki, mali tabloların hazırlanmasında yalnızca muhasebe ilke ve kurallarını dikkate almaktadır. Bu yaklaşıma Anglo Saxon yaklaşımı adı verilmektedir. İkinci yaklaşım ise mali tabloların hazırlanmasında vergi kurallarını temel almaktadır. Bu yaklaşım ise Avrupa kıtası yaklaşımı olarak adlandırılmaktadır. Bu iki esas yaklaşım muhasebe kuralları ile vergi kurallarının bağımsız olup olmadığı konusunda tartışmalar yaşanmasına neden olmaktadır.

* Yrd. Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü.
Makalenin geliş tarihi: Haziran 2006, kabul tarihi: Mart 2007

Tablo 1: Anglo-Saxon Ülkeler ile Avrupa Kıtası Ülkelerin Muhasebe Anlayışları Arasındaki Farklılıklar

| Anglo-Saxon Ülkeler | Avrupa Kıtası Ülkeleri |
|----------------------------------|---|
| -Dürüstlük, | -Yasallık |
| -Hissedar bilgilendirme | -Alacaklıyı bilgilendirme |
| -Açıklık | -Gizlilik |
| -Vergi kuralları öncelikli değil | -Vergi kuralları öncelikli |
| -Özün önceliği var | -Şeklin önceliği var |
| -Profesyonel standartlar | -Siyasi iktidarların belirlediği kurallar |

Kaynak: John Blake and et al.(1997), "The Relationship Between Tax And Accounting Rules-The Swedish Case," *European Business Review*, 97(2),p.85.

Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan yaklaşımların uygulandığı ülkeler, Anglo-Saxon ve Avrupa kıtası ülkeleri şeklinde iki sınıfa ayrılmaktadır. Anglo-Saxon ülkeler, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Kanada gibi ülkelerdir. Avrupa kıtası ülkeleri ise İtalya, Fransa, Portekiz, İspanya, Almanya gibi ülkelerdir. Anglo-Saxon ülkeler ile Avrupa kıtası ülkelerin muhasebe ilkeleri arasındaki temel farklılıklar aşağıda Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1’deki özellikler karşılaştırıldığında iki yaklaşım arasında önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Avrupa kıtası ülkelerinde, Türkiye’de olduğu gibi, muhasebe uygulamaları, hükümetlerin çıkardığı yasa ve kuralların etkisi altındadır. Muhasebe uygulamalarında, vergi kurallarına öncelik tanınır. Alacaklı kişi ve kurumların bilgilendirilmesi ve gizlilik esastır. Anglo-Saxon ülkelerde ise, muhasebe uygulamaları, vergi kurallarından bağımsız, mesleki standartların ışığı altında yürütülür. Dürüstlük ve açıklık ön plandadır. Ortakların bilgilendirilmesine öncelik verilir.

Bu iki farklı anlayışla düzenlenen mali tablolar, özellikle çok uluslu şirketlerde büyük sorunlara neden olmaktadır. Bu amaçla, muhasebe kurallarının globalleşmesi fikri ortaya atılmış ve bu çerçevede Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) (International Accounting Standards Board), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Muhasebe Standartları Çalışma Grubu, Birleşmiş Milletler (BM) Hükümetlerarası Çalışma Grubu, Avrupa Birliği (AB) Muhasebe Danışma Grubu gibi kurumlar ayrı ayrı çalışmalar yürütmüşlerdir (Hopwood, 1994:241).

İngiltere’nin üyeliğinden önce, Avrupa Birliği’nde, Almanya ve Fransa’nın öncülüğünde vergi kurallarının ağırlığının hissedildiği standartlaştırma çalışmaları yayınlanmıştır. Bu çalışmalara, Avrupa Birliği Muhasebe Danışma Grubu öncülük etmiştir. Ancak 1 Ocak 1973’de İngiltere’nin Avrupa Birliğine girmesinden sonra, standartlaştırma çalışmalarında görüş ayrılıkları ortaya çık-

mıştır. Bu görüş ayrılıklarının sebebi, İngiltere’deki muhasebe geleneklerinin, doğruluk ve dürüstlük üzerine kurulu olmasıdır. Bu ortam, İngiliz muhasebecileri, standartlaştırma çalışmalarının birinci taslağının İngiltere’deki muhasebe geleneğini derinden etkileyeceği endişesinin doğmasına yol açmıştır. Bunun üzerine İngiltere ile Almanya, geleneksel yaklaşımlardaki değişiklikleri tartışma ve araştırma konusu yapmışlar ve standartlaştırma konusunda birkaç tasarı çalışmasından sonra 4. tasarımı hazırlamışlardır.

Avrupa Birliği, 1995 yılından itibaren muhasebe direktifleri yayınlamayı durdurmuş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) (International Accounting Standards Committee)’in çalışmalarını destekleme kararı almıştır. 2000 yılında, birlik üyesi ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarını benimsemeleri zorunlu kılınmıştır (Uysal, 1994:88). Avrupa Birliği’nin, IASC’a uyma kararı almasından sonra, kurulun adı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) (International Accounting Standards Board) olarak değiştirilmiş ve yeni oluşumda muhasebe kurallarının belirlenmesinde Anglo Saxon yaklaşımının ağırlığı hissedilmeye başlanmıştır. Bunun nedeni, IASB’in ağırlıklı olarak Kanada, ABD ve İngiltere ağırlıklı teknokratlardan oluşmasıdır (Uysal, 1994:103).

II. MUHASEBE VE VERGİ KURALLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ

Vergi kuralları ile muhasebe kurallarının bağımsız bir şekilde uygulandığı durumda, ticari kar (zarar), muhasebe kuralları uygulanarak hesaplanan kar (zarar) olarak tanımlanırken, mali kar, ticari kar (zarar) rakamına vergi kurallarının uygulanması sonucu bulunan kar (zarar) olarak ifade edilir. Farklı ülkelerde, muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişkiyi konu alan bir çok standart yayınlanmıştır. Bu standartlar aşağıda Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2: Muhasebe ve Vergi Kuralları İlişkisi ve İlgili Standartlar

| Ülkeler | Standartlar |
|-----------------------------|--|
| Amerika Birleşik Devletleri | APB 11(Accounting Principles Board) SFAS 96 (Statement of Financial Accounting Standards) SFAS 109 |
| İngiltere | SSAP 15(Statement of Standard Accounting Practice) FRS 19 (Financial Report Standarts) |
| Uluslararası | IAS 12(1979) (İnternational Accounting Standarts) IAS 12(1996) IAS 12(2000) |
| Türkiye | TMS 12(2006) (Türkiye Muhasebe Standartları) |

Kaynak: I. Gallego (2204), "The Accounting And Taxation Relationship In Spanish Listed Firms", *Managerial Auditing Journal*, 19(6), p.796.

Tablo 2'ye bakıldığında, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde muhasebe ve vergi ilişkisini konu alan standartların varlığından söz etmek mümkündür. Bu standartların farklı zamanlarda yenilediği de görülmektedir. Gelirin, bağımsız muhasebe kurallarına göre raporlanmasının temel alındığı bu standartlar incelendiğinde, farklı yöntemlerin uygulandığı anlaşılmaktadır. Bu yöntemlerden biri de, dönemlerarası vergi tahsisi yöntemi (**interperiod tax allocation**) dir. Bu yöntemde geçici ve sürekli farklar adı verilen iki farklı kural çeşidine işaret edilmiştir. Geçici farklar, cari dönemde ortaya çıkan ve takip eden dönemlere ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri olarak tanımlanmıştır. Sürekli farklar ise cari dönemde ortaya çıkan ve takip eden dönemlere ertelenmeyen geliri etkileyen unsurlar olarak tanımlanmıştır.

Geçici farkların neden olduğu ertelenen vergi varlıkları ve ertelenen vergi yükümlülüklerinin hesaplanmasında iki yöntem vardır. Bunlardan biri, Erteleme Yöntemi (**Deferred Method**)dir. Bu yöntem, yalnızca Amerika'da APB 11 standardında yer almış ama daha sonra yayınlanan SFAS 96, SFAS 109 nolu standartlarla uygulamasına son verilmiştir. Erteleme yöntemi yerine kabul edilen Yükümlülük Yöntemi (**Liability Method**), IAS 12 ve TMS 12'de de kabul gören yöntemdir. Yükümlülük yönteminde, ertelenen vergi varlıkları ile ertelenen vergi yükümlülükleri, değişen vergi oranlarına göre düzeltilmektedir. Erteleme yönteminde ise düzeltme yapılmamaktadır. Ayrıca, geçici farkların muhasebesinde kapsamlı yöntem (**Comprehensive Method**) Dünya'da genel kabul görmüştür. Bu yöntem IAS 12 ve TMS 12'de kabul edilen yöntemlerdendir (Şensoy, 2002:9). Kısmi yöntem (**Partial Method**) ise yalnızca İngiltere'de yayınlanan SSAP 15 nolu standarda adı geçmiş, ancak FRS 19'un yayınlanması ile uygulamadan kaldırılmış ve yerine kapsamlı yöntem kabul edilmiştir (Gallego, 2004:797).

Tablo 3: Muhasebe-Vergi İlişisine Yönelik Yöntemlerin Karşılaştırılması

| Standartlar Yöntemler | APB 11 | SFAS 96 | SFAS 109 | SSAP 15 | FRS 19 | IAS 12 | TMS 12 |
|---|--------|---------|----------|---------|--------|--------|--------|
| Dönemler arası vergi tahsis yöntemi | Var | Var | Var | Var | Var | Var | Var |
| Erteleme yöntemi | Var | Yok | Yok | Yok | Yok | Yok | Yok |
| Yükümlülük yöntemi | Yok | Var | Var | Var | Var | Var | Var |
| Kısmi yöntem | Yok | Yok | Yok | Var | Yok | Yok | Yok |
| Kapsamlı kar yöntemi | Var | Var | Var | Yok | Var | Var | Var |
| Vergi oranlarındaki değişimlerin yansıtılması yöntemi | Yok | Var | Var | Var | Var | Var | Var |

Kaynak: İ. Gallego (2004), "The Accounting And Taxation Relationship In Spanish Listed Firms", *Managerial Auditing Journal*, 19(6), p.796.

Tablo 3'e bakıldığında, muhasebe vergi ilişkisinde uluslararası muhasebe standartları (IAS 12) ile Türkiye'deki muhasebe standartlarının (TMS 12) aynı yaklaşımları kabul ettiği görülmektedir. Aynı zamanda ABD ve İngiltere'de yayınlanan son standartlarda da aynı yaklaşımların kabul edildiği görülmektedir. Buna göre, muhasebe vergi ilişkisinde, dönemlerarası vergi tahsisi yöntemi, yükümlülük yöntemi, kapsamlı kar yöntemi ve vergi oranlarındaki değişimlerin yansıtılması yöntemlerinin genel kabul gördüğünü söylemek mümkündür.

III. TÜRKİYE'DE MUHASEBE VE VERGİ KURALLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ

Türkiye'de çağdaş anlamda gelir vergisi ilk olarak 5421 sayılı kanunla, kurumlar vergisi ise 5422 sayılı kanunla 1950 yılı başlangıcında Türk Vergi Sistemine girmiştir. 1950 yılından önce uygulamada olan kazanç vergisi sisteminin pek çok aksaklıkları görülmüş olduğundan onun yerine Alman gelir vergisi mevzuatı esas alınarak bugünkü vergi sistemi kabul edilmiştir. Ancak, görülen aksaklıklar üzerine Türk vergi mevzuatında günümüze dek pek çok kapsamlı (reform niteliğinde) değişiklikler yapılmıştır. Bu süreç halen devam etmektedir. (Şenyüz, 2005: 39).

Türk vergi sistemi incelendiğinde genelde Avrupa kıtası yaklaşımının öncü ülkelerinden Almanya'nın etkisi altında kaldığı görülmektedir. Gelir vergisi kanununda mali karın esas alındığını, kurum vergisinde ise ticari karın esas alındığı ancak ticari kara vergi kuralları uygulanarak mali karın hesaplandığı görülmektedir. Genelde ülkemizde vergiye tabi olan işletmeleri, Kurumlar Vergisine tabi işletmeler (kurumsal işletmeler) ve Gelir vergisine tabi işletmeler (Şahıs işletmeleri) olarak ikiye ayırmak mümkündür. Kurumsal işletmeler, tamamen kurumlar vergisi kanunu hükümlerine göre dönem sonuçlarını hesaplarken, şahıs şirketleri gelir vergisi kanunu hükümlerine göre dönem sonuçlarını hesaplamaktadır.

Şahıs işletmeleri, şahıs şirketleri (kollektif ve adi komandit şirketler), Adi şirketler ve tek şahıs işletmeleri olarak sınıflandırmaktadır. Bu işletmelerin ortak özellikleri, kurum sayılmamaları ve elde edilen kazançların ortaklar tarafından ortaklık payları ölçüsünden beyan etmeleridir. Bu işletme türlerinde, kurumsal kimlik adına kazanç beyan edilmemektedir. Bu tür işletmeler için hazırlanan mali tablolarda vergi karşılığı görünmemektedir. Bu tür işletmelerin ortakları tarafından verilen beyannamelerde vergi hesabı şekli aşağıda gösterilmiştir.

Ticari kazanç

Bağ-kur primi (-)

Yatırım indirimi (-)

Diğer istisna ve indirimler (-)

=Beyan edilen ticari kazanç toplamı x vergi oranı = Gelir vergisi tutarı

Şahıs şirketlerinde, Gelir Vergisi Kanunu'nda adı geçen Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, doğrudan ortaklar cari hesabına borç kaydedilerek muhasebeleştirilmektedir. Böylece, Dönem Karı yada Zararı Hesabı'nın bakiyesi doğrudan vergi karını (mali karı) gösterir. Hesaplanan bu vergi karı (mali kar) ise doğrudan gelir vergisi beyannamesinde beyan edilir. Bu uygulamaya bakıldığında, tamamıyla vergi kuralları temel alınarak işlem yapıldığı görülmektedir.

Kurumsal işletmelerde ise vergi kuralları değil muhasebe kuralları temel alınarak kayıtlar yapılmaktadır. Şirket için yapılan tüm giderler, ticari gider kabul edilmekte ve muhasebe defterlerine kaydedilmektedirler. Böylece, dönem sonunda, Dönem Karı yada Zararı Hesabı ticari karı yada zararı gösterir. Ancak tüm giderler ticari gider olarak kaydedilse bile kanunen kabul edilmeyen giderler Nazım Hesaplarla özel olarak takip edilmektedirler.

Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, aşağıdaki hesaplamalar yapılır;

| | |
|-------------------------|-----|
| Ticari kazanç | (+) |
| İlave edilecek unsurlar | (+) |
| Geçmiş yıl zararları | (-) |
| Yatırım indirimi | (-) |
| İndirim ve istisnalar | (-) |

=Beyan edilecek kazanç toplamı (Mali kar)

Kurumlar vergisi = Beyan edilecek kazanç toplamı(mali kar) x Kurumlar vergisi oranı

Yukarıdaki şekle göre, yıl içinde kanunen kabul edilsin yada edilmesin tüm giderler ve gelirler dönemsellik ilkesi de göz önüne alınarak kayıtlara aktarılır. Böylece, yıl sonu itibari ile envanter işlemlerinden sonra bulunan dönem sonucu ticari kar olarak dikkate alınır.

IV. GELİR VERGİLERİNE İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 12)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından hazırlanan ve 28.03.2006 tarihinde 26122 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yürürlüğe giren TMS 12, ülke genelinde kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin (gelir vergilerinin) ne şekilde muhasebeleştirileceği ve mali tablolara yansıtılacağı üzerinde durmaktadır.

A. GELİR VERGİLERİNE İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDININ AMACI

Bu standardın amacı, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde en önemli konu cari ve gelecek dönemlere ait vergisel sonuçların belirlenmesidir. Bir işletme, mali tabloda gözüken varlıkların, defter değeri kadar fayda sağlayacağını, borçların ise defter değeri kadar ödemeye sebep olacağını bekler. Eğer varlık defter değeri kadar fayda sağlamazsa ve mali tabloda gözüken borç defter değeri kadar ödemeye neden olmazsa, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu yada ertelenmiş vergi alacağının muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu standardın asıl ilgi alanı, mali kar ile ticari kar arasında ortaya çıkan ve ertelenen vergi etkisi yaratan geçici farklardır.

B. GELİR VERGİLERİNE İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDININ KAPSAMI

Ülkemizde beyana dayanan vergileme yöntemleri, Basit usul, Gelir vergisi ve Kurumlar vergisi olarak üç gruba ayrılmaktadır. TMS 12 Standardının amaçlar bölümünde, gelir vergisi, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler olarak açıklanmıştır. Buna göre, TMS 12 standardı, yalnızca kurumlar vergisine tabi işletmeler için uygulanabilir. Kurumlar vergisine tabi işletmeler, Limited şirketler, Hisseli Komandit Şirketler, Anonim şirketler ve ortak dışı işlem yapan Kooperatifler'dir. Buna göre, tek şahıs işletmeleri, şahıs şirketleri ve adi şirketler bu standardı uygulamayacaklardır. Çünkü, şahıs işletmelerinde gelirin şahsi-liği prensibi geçerli olduğundan, ticari defterlerde ödenecek gelir vergisi ile ilgili bir kaydın yapılması mümkün değildir.

C. GELİR VERGİLERİNE İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINDAKİ KAVRAMLAR

TMS 12 standardı, Türk muhasebe literatürüne yeni kavramlar ilave etmekte ve yeni uygulamalar getirmektedir. Bu yeni kavramlar aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

Muhasebe karı; TMS 12'ye göre, vergi gideri öncesi dönem karını ifade eder. Bu kavram, ülkemizde kurumlar vergisine tabi işletmelerin kayıtlarında 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabının bakiyesi olarak karşımıza çıkar. "Ticari Kar" kavramı ile aynıdır.

Vergiye tabi kar; Vergi karı yada mali kar olarak ta bilinen bu kavram, Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre, bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen karı ifade eder.

Vergi gideri; Dönem net karının belirlenmesinde dönem vergisi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder. Vergi karşılıkları olarak bilinen bu kavram, cari dönem için hesaplanan vergilerden ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

Geçici farklar; Türk muhasebe literatürüne yeni giren bir kavram olan geçici farklar, bir varlığın veya borcun mali tablolarındaki defter değeri ile bunun vergi açısından taşıdıkları değerleri arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar, “**vergilelendirilebilir geçici farklar**” ve “**indirilebilir geçici farklar**” olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergilelendirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere ait bir faydalanma veya ödeme yapıldığında, o dönemlerin vergi matrahını artırıcı etki yaparlar. İndirilebilir geçici farklar ise, gelecek dönemlere ait bir faydalanma veya ödeme yapıldığında, o dönemlerin vergi matrahından indirilebilir tutarlarıdır.

Zamanlama farkları; Bazı geçici farklar gelir ve giderin bir dönemin muhasebe karına dahil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi karın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından kaynaklanması durumunda ortaya çıkan farka zamanlama farkı adı verilir.

Ertelenmiş vergi borçları (yükümlülükleri); Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) : İndirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan ve gelecek dönemlerde geri alınacak olan gelir vergisi tutarını ifade eder.

V. TÜRKİYE’DE MUHASEBE KARI İLE VERGİ KARI ARASINDA FARKA NEDEN OLAN HÜKÜMLER

Türk vergi sisteminde muhasebe karı ile vergi karı arasında farklara neden olan bir çok hüküm mevcuttur. Bu hükümlerden bazıları, geçici farka neden olurken, bazıları da sürekli farka sebep olmaktadır (Sipahi, 2004:113). Sürekli farklar, ilgili vergi kanunları gereğince vergiye tabi olmayan gelirler ve kanunen kabul edilmeyen giderlerden kaynaklanırlar. Geçici farklar ise, muhasebenin ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkelerinden, vergi kanunlarının gelirin elde edilmesi ilkesinden kaynaklanır. Sürekli farklar için muhasebede vergi etkisi ile ilgili herhangi bir işlem yapılmazken, geçici farkların vergi üzerindeki etkilerinin mutlaka hesaplanıp mali tablolara yansıtılması ve buna göre dönem net karının düzeltilmesi gerekir.

A. SÜREKLİ FARKLAR

Türk vergi sisteminde sürekli farkları, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür; Ancak bazı durumlarda gelir vergisi kanununun kabul etmediği giderleri, kurumlar vergisi kanunu kabul edebilmektedir. Bu nedenle, bu ayrımın unutulmamasında yarar vardır. Gelir vergisi kanununda kabul edilmeyip kurumlar vergisi kanununda kabul edilen giderler aşağıda sayılmıştır;

- Teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarının işletmeden çektiği değerler (GVK m.41),

- Teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, tazminatlar (GVK m.41),
- Teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarının işletmedeki cari hesapları üzerinden hesaplanacak faizler, koydukları sermaye üzerinden hesaplanacak faizler (GVK m.41),

Bunların dışında, hem gelir vergisi kanununda hem de kurumlar vergisi kanununda gider olarak kabul edilmeyen kalemler aşağıdaki gibidir;

- Para cezaları, trafik cezaları, vergi cezaları, vergi usul kanunundan doğan gecikme cezaları, teşebbüs sahibinin kusurundan doğan tazminatlar, (GVK m.41)(KVK b.15),
- Alkol, alkollü içecekler, tütün, tütün mamulleri ile ilgili ilan ve reklam giderleri (GVK m.41) (KVK m.15),
- Bazı taşıtların giderleri ve amortismanları (GVK m.41) (KVK m.15),
- Basın tazminatları (GVK m.41),
- Yurt dışından Türkiye’ye yönelik yayın yapan kuruluşlara verilen reklam harcamaları (GVK m.41),
- Özsermaye üzerinden ödenen faizler (KVK m.15),
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler (KVK m.15),
- Dağıtılan örtülü kazançlar (KVK m.15),
- Vergiden istisna edilen kazançlar için yapılan harcamalar (KVK m.15),
- 5.yılı doldurmuş ve indirimine konu edilmemiş ya da edilememiş geçmiş yıl zararları

Sürekli farka sebep olan gelirler ise aşağıdaki gibidir;

- İştirak kazançları (KVK m.94\6),
- Risturn istisnası (KVK m.8),
- Yatırım fonları ve Yatırım Ortaklıkları Kazançları İstisnası (KVK m.8),
- Rüçhan Hakkı Satış Kazançları İstisnası (KVK m.8),
- Serbest bölgelerden elde edilen kazançlar istisnası (3218 sayılı kanun m.6),
- Olağanüstü hal bölgesi kazançları istisnası (4325 sayılı kanun m.3),
- Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar istisnası(KVK m.8),
- Banka devir ve birleşmelerinden doğan kazanç istisnası,
- Emeklilik yatırım fonları (KVK m.8),

j. Yazılım ve Ar-Ge İstisnası (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu m.8),

Ancak bu istisnaların ileride değiştirilecek kanunlarla birlikte vergiye tabi olabilecekleri unutulmamalıdır. Bu durumda sürekli farka sebep olmaktan çıkarlar.

B. GEÇİCİ FARKLAR

UMS 12 ve TMS 12'ye göre geçici farklar, vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farklar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farklar, aktif kalemlerin muhasebe defter değerinin (MD), vergiye esas değerinden (VD) daha fazla olmasından ($MD > VD$) ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas tutarından daha düşük olmasından ($MD < VD$) ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır. İndirilebilir geçici farklar ise, aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden küçük olması ($MD > VD$) durumunda ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olması ($MD < VD$) durumunda ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır (Akdoğan, 2006;3). Buna göre ülkemizde geçici farka sebep olan uygulamalara; yenileme fonu uygulaması, faiz geliri tahakkukları, finansal kiralama giderleri, kıdem tazminatı karşılıkları, ödenmeyen SSK, Bağ-Kur primleri, fazla ayrılan amortismanlar, vade farklı satışlar, geçmiş yıl zararları, yararlanılmamış yatırım indirimi, dava safhasına gelmemiş şüpheli alacaklara ayrılan karşılıklar, takdir komisyonundan kararı çıkmamış değeri düşen stoklar için ayrılan karşılıklar, şartları henüz oluşmamış koşullu borçlar için ayrılan karşılıklar örnek olarak gösterilebilir (Ayanoğlu, 2002:25).

Mevcut uygulamada, geçici farka neden olan yukarıdaki kalemler, muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gereğince ortaya çıkarlar. Cari döneme düşen vergi hesaplanarak, vergi yükümlülüğü adı altında bilançoda gösterilmektedir. Ancak, muhasebe kayıtlarında gelir olarak kaydedilmiş ve dönemsellik ilkesi gereği, gelecek dönemlere sarkmış veya gelecek dönemlerde ödemesi ya da tahsilatı yapılacak gelir ve giderlerin cari döneme yazılmış gider ve gelirlerin, vergi üzerindeki etkisi dikkate alınmamaktadır. Bu durum, TMS 12 ile birlikte değişmektedir. Buna göre, yeni uygulamada, gelirin oluşumundaki tahakkuk ve elde etme esasları dikkate alınarak, ihtiyatlılık gereği giderleştirilmiş, dönemsel ayrıma tabi tutulmuş gider ve gelirler nedeniyle, gelecek yıllara ertelenen vergi varlığının (alacağı) ve vergi borcunun (yükümlülüğü) hesaplanarak mali tablolarda gösterilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Türk vergi sisteminde, ticari ve zirai kazançlar üzerinden elde edilen kazançlar tahakkuk esasına bağlanmışken, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul ve menkul sermaye iradları tahsil esasına bağlanmıştır (Şenyüz, 2005:47). Buna göre, ticari bir kazancın vergiye tabi olabilmesi için sadece tahakkuk etmesi yeterlidir. Ancak, bir menkul sermaye iradı olan faizin, gelir

vergisine tabi ücretin, vergiye tabi olabilmesi için tahsil edilmiş olması gerekir. Buna göre, tahakkuk ettiği için gider olarak kaydedilmiş ücretler, kira giderleri, faiz giderleri, serbest meslek erbablarından satın alınan hizmetin bedeli, eğer henüz ödenmemiş iseler cari döneme gider yazılmayıp bilançoda aktif kalem olarak gösterilirler. Bu durum muhasebe değeri ile vergi değeri arasında bir farkın ortaya çıkmasına neden olur.

VI. GEÇİCİ FARKLARIN VERGİ ETKİSİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Geçici fark kavramı, Türk muhasebe uygulayıcıları açısından yeni bir kavram olup, 12 nolu Türk Muhasebe Standardı ile hayata geçmiştir. Ancak, geçici farkın ne olduğu ve vergi etkisinin nasıl hesaplanacağı ve muhasebeleştirileceği hususu henüz netlik kazanmamıştır. Aşağıda bu hususlar açıklanmaya çalışılmıştır.

A. GEÇİCİ FARKLARIN HESAPLANMASI

Geçici farklar, gelir tablosu hesapları esas alınarak hesaplanabildiği gibi, bilanço hesapları esas alınarak ta hesaplanabilmektedir. TMS 12, geçici farkların hesabında bilanço kalemlerinin esas alınmasını önermektedir. Bu durumda, bilançoda yer alan dönem ayırıcı hesaplar, karşılık hesapları, birikmiş amortismanlar, vade farkları, yenileme fonu, gelir tahakkukları ve gider tahakkukları gibi hesapların muhasebede kayıtlı değerleri ile vergi değerlerinin belirlenmesine çalışılır. Bilanço hesaplarının vergi değeri ile kayıtlı değeri arasındaki farka göre, ertelenen vergi borcu veya alacağı hesaplanmaktadır.

Mevcut muhasebe uygulamalarında, muhasebe karı ile vergi karı arasındaki farkın neden olduğu vergi etkisi hesaplanmamakta ve mali tablolarda gösterilmemektedir. Ancak TMS 12'ye göre, vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan vergiler, ertelenen vergi yükümlülükleri olarak bilançoda gösterilmektedir. İndirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanacak vergiler ise, ertelenen vergi varlığı (alacağı) olarak bilançoda gösterilmektedir. Böylece muhasebe karı ile vergi karı arasındaki farkın neden olduğu etki bilançolarda gösterilmiş olmaktadır.

1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar

TMS 12 standardının 15.maddesi ile 23.maddesi arasında vergilendirilebilir geçici farka neden olan uygulamalar anlatılmaktadır. Aşağıda, bu uygulamalardan bazıları verilmiştir.

a. Faiz Gelirleri: Muhasebe kurallarına göre tahakkuk eden faiz, ait olduğu dönemlere yazılmak zorundadır. Vergi kurallarına göre ise faiz ancak tahsil edildiğinde gelir olarak kabul edilmektedir. Bu durumda, tahsil edilmeyen ancak tahakkuk etmiş olan faiz gelirleri, bilançoda gelir tahakkukları adı altında gösterilir.

rilir. Örneğin; 30 Haziran 2006 tarihinde alınan 2 yıl vadeli özel sektör tahvili için 1000 YTL faiz elde edileceği hesaplanmıştır. Faiz geliri henüz tahsil edilmediği için Gelir Tahakkukları Hesabı 1000 YTL borçlandırılır. Yıl sonu itibari ile bu hesabın muhasebe değeri 1000 YTL gözükmektedir, vergi değeri sıfır yeni lira olarak gözükmektedir. Aradaki fark $(1000-0) = 1000$ YTL vergilendirilebilir geçici farktır.

b. Eksik Amortisman Ayırma: Muhasebe karının belirlenmesinde dikkate alınan amortisman ile vergiye tabi karın tespitinde dikkate alınan amortisman aynı olmayabilir. Örneğin, 1000 yeni liraya satın alınmış olan duran varlığa muhasebe standartları gereğince %25 amortisman ayrılmıştır. Vergi kanunları ise amortisman oranını %33 olarak belirlemiş olsun. Bu durumda, duran varlığın net muhasebe değeri $(1000-250=)$ 750 yeni lira iken, net vergi değeri $(1000-330=)$ 670 yeni liradır. Duran varlığın muhasebe değeri, vergi değerinden yüksek olduğundan aradaki fark 80 yeni lira vergilendirilebilir geçici fark olarak belirlenir.

c. Geliştirme Giderleri: Geliştirme giderleri, muhasebe kurallarına göre aktifleştirilip dönemler itibari ile amortisman tabi tutulabilir. Vergi kurallarına göre ise, geliştirme giderleri ortaya çıktığında tamamı gider yazılabilir. Böyle durumda geçici fark ortaya çıkar. Örneğin, 500 yeni lira ödenerek yapılan geliştirme faaliyetleri önce aktifleştirilmiş ve yıl sonunda %20 amortisman tabi tutulmuştur. Vergiye tabi kar belirlenirken 500 yeni liranın tamamı gider olarak kabul edilmiştir. Bu durumda, net değerler dikkate alındığında muhasebe değeri $(500-100=)$ 400 yeni lira iken, vergi değeri $(500-500) = 0$ sıfır çıkmaktadır. Muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark olan 400 yeni lira ise vergilendirilebilir geçici farktır.

d. Duran Varlıklarda Değer Artırımı: Duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu muhasebe değeri de artar. Ancak vergi değerinin artıp artmayacağı vergi kurallarına bağlıdır. Eğer vergi kuralları bu artışı kabul eder ve fon olarak yazılmasını isterse vergi değeri de aynı oranda artacağı için geçici fark ortaya çıkmaz. Ancak, vergi kuralları bu değer artışını kabul etmez ise o zaman vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Örneğin, 100 yeni lira maliyetli duran varlık %50 oranında değer artışına tabi tutularak değeri 150 yeni liraya çıkartılmıştır. Vergi kuralları yeniden değerlemeyi kabul etmemektedir. Buna göre, duran varlığın muhasebe değeri 150 yeni lira iken vergi değeri 100 yeni lira olarak görünür. Aradaki 50 yeni liralık fark ise vergilendirilebilir geçici fark olarak tanımlanır.

e. Vadeli Satışlar: TMS 18 "Hasılat" adlı muhasebe standardında, vadeli satışlarda, hesaplanan vade farkı faiz geliri olarak kabul edilmekte ve ertelenmiş gelirler adı altında ayrı bir alacak hesabı şeklinde gösterilmesi istenmektedir. Aynı standartta, tahsilat gerçekleştiğinde ertelenmiş gelirlerin kapatılıp faizi

geliri olarak kaydedilmesi gerektiği belirtilmektedir. Vergi kuralları ise, satış gelirinin tahakkuk etmesi için teslimin gerçekleşmesinin yeterli olduğu kabul edilmektedir. Bu durumda ortaya geçici bir fark çıkar. Örneğin, peşin fiyatı 400 lira olan emtia aralık ayında vadeli olarak 600 liraya satılmıştır. Muhasebe standartlarına göre 200 liralık vade farkının gelecek yıla gelir kaydedilmesi gerekir. Bu durumda satışın muhasebe değeri 400 iken vergi değeri 600 olacaktır. Aradaki fark ise 200 lira vergilendirilebilir geçici farktır.

f. Yenileme Fonu: VUK 328 ve 329 nolu maddeleri, yenileme amaçlı satılan duran varlıklardan elde edilen karların, üç yıl süreyle vergilendirilmeyeceği, bu süre içinde bu karların yenilenen duran varlık için ayrılacak amortisman payları ile yok edilebileceği belirtilmiştir. Üç yıl içinde yok edilemeyen yenileme fonları, üçüncü yıl sonunda tekrar gelir olarak yazılıp vergilendirilmeleri gerekir. Elde edilen satış gelirinin, yenileme fonu olarak yazılıp sonraki dönemlere devredilmesi, vergilendirilebilir geçici farkların doğmasına neden olur.

2. İndirilebilir Geçici Farklar

TMS 12 standardının 24-36. maddelerinde indirilebilir geçici farka neden olan uygulamalar anlatılmaktadır. Aşağıda, indirilebilir geçici farka neden olabilecek bazı uygulamalar verilmiştir.

a. Şüpheli Ticari Alacaklar: Muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gereğince, bir alacağa karşılık ayrılması için dava ve icra aşamasına gelinmesi beklenmeyebilir. İhtiyatlılık ilkesi gereğince, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması mümkündür. Muhasebe kuralları gereğince karşılık ayrılan alacak, mahkeme yada icra safhasına gelinmediği için vergi kuralları tarafından kabul edilmeyebilir. Bu durumda, envanter gününde, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark oluşur. Örneğin, vadesinde ödenmeyen 100 yeni liralık alacak için 100 yeni liralık karşılık ayrılmıştır. Ancak bu alacak için henüz ihtar çekilmemiştir. Bu durumda, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 100 yeni lira iken vergi değeri sıfırdır. Aradaki fark ise 100 yeni lira indirilebilir geçici farkı tanımlar.

b. Stok Değer Düşüklüğü: Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince değeri düşen stoklar için karşılık ayrılması mümkündür. Ancak, ayrılan karşılıkların vergi kurallarınca kabul edilmesi belli koşullara bağlanmıştır. Bu durumda, ayrılan karşılığın muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark ortaya çıkar. Örneğin 120 yeni lira maliyetli emtia, moda geçmesi nedeniyle piyasa değerinin 80 yeni liraya düştüğü belirlenmiştir. Ancak, vergi kuralları gereğince takdir komisyonundan değer tespiti yapılmadığı için ayrılan karşılık vergi idaresince kabul edilmemektedir. Buna göre, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 40 yeni lira iken, vergi değeri sıfırdır. Aradaki 40 yeni liralık fark ise indirilebilir geçici farktır.

c. Kıdem Tazminatları: TMS 1'e (Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı) göre işverenler, bir tam yılı doldurmuş tüm işçiler için kıdem tazminatı ayırmak zorundadırlar. Ancak gelir vergisi kanununun 40. maddesi 3. bendinde, ayrılan kıdem tazminatlarının ödenmedikçe vergiden düşülemeyeceği belirtilmektedir. Bu durumda, muhasebe standartları gereğince kıdem tazminatı karşılığı ayrılrsa bile vergi kanunlarına göre ödeme gerçekleşmediği için gider olarak kabul edilmemektedir. Örneğin; çalışmaya devam eden bir işçi için 150 yeni lira yıllık kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır. Ayrılan karşılığın muhasebe değeri 150 yeni liradır. Ancak ödeme gerçekleşmediği için bu karşılığın vergi değeri sıfır olarak kabul edilir. Bu durumda aradaki 150 yeni liralık fark indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır.

d. Geçmiş Yıl Zararları: Kurumlar vergisi kanununun 14.maddesinin 7.bendinde 5 yıl içinde vergi kurallarına göre hesaplanmış kurum zararlarının vergi matrahından düşülebileceğini kabul etmiştir. Ancak, her yılın zararının ayrı ayrı raporlanması zorunluluğu getirilmiştir. Geçmiş yıl zararlarının indirilmeyip gelecek dönemlere devredilmesi durumunda muhasebe karı ile vergi karı arasında geçici bir fark doğmaktadır. 5 yılı doldurduğu halde kardan mahsup edilemeyen geçmiş yıl zararları ise vergi kanunlarına göre bir daha vergi matrahından indirilememektedir. Bu durumda, 5 yıldan sonra indirilemeyen geçmiş yıl zararları sürekli fark sebep olduklarından bunların vergi etkisi yoktur.

e. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri: Muhasebe ilkelerine göre işverence SSK'ya ödenecek sosyal güvenlik kesintilerinin ilgili aya kaydedilmesi için tahakkuk etmesi yeterlidir. Ancak 3917 sayılı kanunla getirilen hükme göre, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintileri gider olarak kabul edilmemektedir. Bu durumda, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerinin gider olarak kaydedilmesi durumunda, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında fark ortaya çıkar. Bu fark indirilebilir geçici fark olarak kabul edilir.

f. Koşullu Borçlar: TMS 37'ye (Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu aktifler Standardı) göre işletme lehine açılmış ve gelecekte işletme aleyhine bir yükümlülük doğurması muhtemel davalarda ortaya çıkabilecek tazminat tutarı üzerinden bir karşılık ayırmak mümkündür. Vergi kanunlarında, bu tür tazminatların gider olarak yazılabileceği kabul edilmiş, ancak ödeme zorunlu şart olarak konulmuştur. Bu durumda, muhasebe kurallarına göre karşılık ayrılmasına rağmen, ayrılan bu karşılık ödeme gerçekleşmediği için vergi kurallarınca gider olarak kabul edilmez.

g. Kira Gideri: Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği tüm kira giderleri ait oldukları dönemlere kaydedilmek zorundadır. Ancak vergi kurallarına göre, gayrimenkul sermaye iradalarında gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Bu nedenle, döneme kaydedilen kira giderinin, ödenmemesi durumunda bunun vergi matrahından düşülmesi mümkün değildir. Bu durumda muhasebe

değeri ile vergi değeri arasında fark ortaya çıkar. Bu fark, indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır.

B. GEÇİCİ FARKLARIN VERGİ ETKİSİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Sürekli ve Geçici farkların tamamı dikkate alınarak, cari dönemin vergi gideri karşılığı için hesap yapılır. Cari dönemin vergi gideri karşılığı (vergi yükümlülük karşılığı) kaydı yapıldıktan sonra, geçici farkların vergi etkisinin izlenmesi ile ilgili hesaplar yapılır ve kayıtlara alınır. Aşağıda bu iki aşamaya yer verilmiştir.

1. Cari Dönem Vergi Borcu (Yükümlülük) ve Alacaklarının (Varlık) Muhasebeleştirilmesi

TMS 12'nin 12.maddesinde açıklanan uygulamaya göre, cari dönemin ve önceki dönemlerin ödenmemiş vergileri borç olarak muhasebeleştirilebilir. Eğer cari dönem ve önceki dönemde ödenen vergiler, bu dönemlere ait hesaplanan vergilerden fazla ise, aradaki fark varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirilir. MSUGT 1'de (Tekdüzen muhasebe sisteminde), dönem vergi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesaplar aşağıdaki gibidir.

- 691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı
- 370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı
- 371 Dönem Karı Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı
- 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı
- 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı

TMS 12'nin 12.maddesi gereğince yıl içinde peşin ödenen vergiler 193 nolu hesabın borcuna kaydedilmesi gerekir. Yıl sonunda ise 193 nolu hesaptan 371 nolu hesaba devredilerek kapatılır. Dönem sonu itibariyle cari dönem için hesaplanan vergiler ise 691 nolu hesabın borcu karşılığında 370 nolu hesap alacaklandırılarak kayıt altına alınır.

TMS 12'nin 12.maddesinin ikinci cümlesinde cari dönemde ödenen vergilerin bu dönemlere ait vergiden fazla olması halinde aşan kısmın vergi varlığı olarak düşünülmesi gerektiği ifade edilmektedir. Buna göre, hesaplanan cari dönem vergi yükümlülüklerinin, peşin ödenen vergilerden az olması durumunda aradaki fark vergi varlığı ya da vergi alacağı olarak kaydedilmelidir. Bunun için en uygun hesap 13 nolu Diğer Alacaklar Hesap Grubu içinde yer alan boş hesaplardan biri, örneğin 134 nolu hesap "Peşin Ödenen Vergilerden Alacaklar Hesabı" olarak kullanılabilir. Bu durumda, vergi beyan döneminde yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur.

Örnek 1: X Limited şirketi, 2006 yılı içinde 3000 YTL peşin vergi ödemiştir. Dönem için hesaplanan vergi yükümlülüğü ise 2500 YTL dir.

| | |
|---|------|
| 370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI | 2500 |
| 134 PEŞİN ÖDENEN VERGİLERDEN ALACAKLAR | 500 |
| 371 DÖNEM KARI PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER HS | 3000 |

Vergi beyan döneminde cari dönem için hesaplanan vergi yükümlülükleri, cari dönemde ödenen vergilerden fazla ise aradaki fark 360 nolu “Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı”na alacak kaydedilir.

Örnek 2: X Limited şirketi 2006 yılı içinde 3000 YTL peşin vergi ödemiştir. Dönem için hesaplanan vergi yükümlülüğü ise 4000 YTL dir.

| | |
|---|------|
| 370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI | 4000 |
| 371 DÖNEM KARI PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜM. HS | 3000 |
| 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLARHS | 1000 |

2. Ertelenmiş Vergi Borçları ve Alacaklarının Muhasebeleştirilmesi

Geçici farkların doğrudan muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Buna göre, yıl sonu itibari ile envanter döneminde vergi karşılıkları hesaplanırken, geçici farka neden olan varlık ve borçlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri (borçları) hesaplanır. Hesaplanan ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) ve yükümlülükleri (borçları), dönem net karını düzelterek şekilde kaydedilir.

Ülkemizde uygulanan tekdüzen hesap planındaki hesap grupları incelendiğinde, ertelenmiş vergi alacakları ve borçları için en uygun hesap grubunun ne olacağı konusunda, Ayanoğlu (2002) ve Akdoğan (2006) yazdıkları makalelerinde, dönemsellik ilkesini bünyesinde barındıran 18-28-38 ve 48 nolu hesap gruplarının uygun olduğunu belirtmişlerdir. Bu düşüncenin doğru olduğu kanısındayız. Ayrıca, bu iki yazar aynı makalelerinde hesaplanacak ertelenmiş vergi alacakları ve vergi borçlarının gelir tablosu ile ilişkilendirilmesinde, en uygun hesap grubunun 69 nolu hesap grubu içindeki 691 nolu hesap olduğunu belirtmişlerdir. Anılan yazarlara göre, ertelenen vergi varlığı ve ertelenen vergi alacakları 691 nolu hesabın altında açılacak yardımcı hesaplarla izlenmesi gerekir. Ertelenen vergi etkisini izlemekte kullanılacak hesaplar aşağıda verilmiştir.

| |
|--|
| 691.01 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılığı Hesabı |
| 691.02 Dönem Karı Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı |
| 691.03 Dönem Karı Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı |
| 692 Dönem Net Kar veya Zararı Hesabı |
| 590 Dönem Net Karı |
| 591 Dönem Net Zararı |
| 182 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı |
| 282 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı |
| 382 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı |
| 482 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı |

Bu hesapların kullanış biçimleri ile ertelenmiş vergi alacakları ve borçlarının hesaplanış şekilleri aşağıda daha ayrıntılı bir örnekle gösterilmiştir.* TMS 12'nin 15.maddesinde, tüm vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle hesaplanacak ertelenmiş vergi borçlarının muhasebeleştirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ancak, a. Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, b. İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler sonucunda oluşan bir varlık ve borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, c. Oluşmasının ne muhasebe karını nede vergi karını etkilemeyen işlemler sonucunda oluşan bir varlık ve borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borçları muhasebeleştirilmemektedirler.

* Örnek tamamıyla bu çalışmanın yazarı tarafından geliştirilmiştir.

Örnek: X Ticaret İşletmesinin 31.12.2006 tarihli geçici mizanı aşağıdaki gibidir.

| | Borç | Alacak | Borç | Alacak |
|--|---------|---------|--------|--------|
| 100 Kasa | 20.000 | 8.000 | 12.000 | 0 |
| 120 Alıcılar | 5.000 | 1.000 | 4.000 | 0 |
| 128 Şüpheli Ticari Alacaklar | 2.000 | 0 | 2.000 | 0 |
| 129 Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı | 0 | 2.000 | 0 | 2.000 |
| 153 Ticari Mallar | 15.000 | 9.000 | 6.000 | 0 |
| 157 Diğer Stoklar | 1.000 | 0 | 1.000 | 0 |
| 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı | 0 | 1.000 | 0 | 1.000 |
| 180 Gelecek Aylara Ait Giderler | 1.000 | 0 | 1.000 | 0 |
| 181 Gelir Tahakkukları | 1.000 | 0 | 1.000 | 0 |
| 255 Demirbaşlar | 5.000 | 0 | 5.000 | 0 |
| 257 Birikmiş Amortismanlar | 0 | 3.000 | 0 | 3.000 |
| 580 Geçmiş Yıl Zararları | 4.000 | 0 | 4.000 | 0 |
| 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri | 0 | 3.000 | 0 | 3.000 |
| 370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı | 0 | 2.000 | 0 | 2.000 |
| 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı | 0 | 5.000 | 0 | 5.000 |
| 374 Koşullu Borç Karşılıkları | 0 | 2.000 | 0 | 2.000 |
| 381 Gider Tahakkukları | 0 | 2.000 | 0 | 2.000 |
| 382 Ertelemiş Gelirler | 0 | 2.000 | 0 | 2.000 |
| 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar | 1.500 | 7.000 | 0 | 5.500 |
| 302 Ertelemiş Finansal Kiralama Borç Maliyetleri | 2.000 | 500 | 1.500 | 0 |
| 500 Sermaye | 0 | 6.000 | 0 | 6.000 |
| 549 Yenileme Fonu | 0 | 1.000 | 0 | 1.000 |
| 600 Yurt İçi Satışlar | 20.000 | 20.000 | 0 | 0 |
| 621 Satılan Ticari Malların Maliyeti | 10.000 | 10.000 | 0 | 0 |
| 632 Genel Yönetim Giderleri | 5.000 | 5.000 | 0 | 0 |
| 690 Dönem Kar Veya Zararı | 20.000 | 20.000 | 0 | 0 |
| 691 Dönem Karı Vergi Ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları | 2.000 | 2.000 | 0 | 0 |
| 692 Dönem Net Kar Yada Zararı | 0 | 3.000 | 0 | 3.000 |
| | 114.500 | 114.500 | 37.500 | 37.500 |

Envanter Bilgileri:

1. Tamamına karşılık ayrılmış olan şüpheli ticari alacakların, henüz dava ve icra safhasında olmadığı belirlenmiştir.
2. Tamamına karşılık ayrılmış olan modası geçmiş stoklar için henüz takdir komisyonundan rapor gelmediği belirlenmiştir.
3. Gelecek aylara ait giderlerin, peşin ödenmiş ücret olduğu belirlenmiştir.

4. 1.1.2006 tarihinde satın alınan 2 yıl vadeli tahviller karşılığında, 2006 yılına düşen faiz için tahakkuk kaydı yapıldığı belirlenmiştir. Tahviller vade sonu ödemelidir.
5. Tamamı bu döneme ait birikmiş amortismanların 1.000 yeni liralık kısmının vergi kanunlarına göre fazladan hesaplandığı belirlenmiştir.
6. Kıdem tazminatlarının 3.000 yeni liralık kısmının henüz ödenmediği belirlenmiştir.
7. Geçmiş yıl zararlarının, 1000 yeni liralık kısmının 2000 yılından kalma olduğu, 3000 yeni liralık kısmın 2004 yılından olduğu belirlenmiştir.
8. Ödenecek sosyal güvenlik kesintilerinin tamamının cari döneme gider yazıldığı ancak henüz ödenmediği belirlenmiştir.
9. Gider olarak kaydedilmiş 1000 yeni lira değerindeki koşullu borç karşılıklarının, henüz ödenmediği belirlenmiştir. Diğer 1000 yeni liralık koşullu borç karşılığının ise karşılık ayırma koşullarını sağlamadığı belirlenmiştir.
10. Yenileme fonunun 2005 yılında oluştuğu belirlenmiştir.
11. Gider tahakkuklarının tamamen kira giderlerinden oluştuğu ve yarısının henüz ödenmediği belirlenmiştir.
12. Ertelenmiş gelirlerin, bu dönemde yapılan vadeli satışlar sebebiyle oluşan 2000 yeni liralık vade farkı olduğu ve vade farklarının gelecek döneme ait oldukları belirlenmiştir.
13. Ertelenmiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinden, giderleştirilen kısmın 100 yeni liralık kısmının henüz ödenmediği belirlenmiştir.

Çözüm:

1. Dönemde ayrılan 2000 yeni liralık karşılığın, henüz dava ve icra safhasına gelmediği, bununla ilgili işlemlerin bir sonraki yıla sarktığı anlaşıldığından, karşılığın muhasebe değeri 2000 yeni lira, vergi değeri ise sıfır yeni lira olarak belirlenir. İkisi arasındaki fark 2000 yeni lira indirilebilir geçici fark (İGF) olarak tanımlanır. Vergi oranının %30 olduğu kabul edilirse, (İGF x %30) 600 yeni lira ertelenen vergi varlığıdır.
2. Envanter gününde değerini kaybetmiş olan emtiaya, 1000 yeni lira karşılık ayrılmıştır. Ancak takdir komisyonundan rapor gelmediği için, bu karşılık vergi kanunlarıca kabul edilmez. Bu nedenle Muhasebe Değeri, 1 000 yeni lira, vergi değeri sıfır yeni lira olarak kabul edilir. Bu durumda aradaki fark kadar indirilebilir geçici fark doğar. Vergi oranının %30 olduğu kabul edilirse, 300 yeni lira (İGFx%30) ertelenen vergi varlığının (alacağı) doğduğu söylenir.

3. Buna göre, peşin ödenmiş ücretin muhasebe değeri sıfır olarak görülürken, vergi değeri 1000 yeni lira olarak görülmektedir. Bu durumda muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır. %30 vergi oranına göre, $(1000 \times \%30)$ 300 yeni lira ertelenen vergi varlığı (alacağı) hesaplanır.
4. 1000 yeni liralık gelir tahakkuk etmiştir. Bu hesap, faiz gelirinin dönemsellik ilkesi gereği cari döneme düşen faiz geliri için kullanılmıştır. Oysa, bu gelir, vergi kanunları açısından henüz elde edilmiş sayılmadığından gelir olarak kabul edilmez. Bu durumda, tahakkuk ettirilen faiz gelirinin muhasebe değeri 1000 yeni lira, vergi değeri ise sıfır yeni liradır. Aradaki fark indirilebilir geçici farktır. İndirilebilir geçici farkın %30'u $(1000 \times \%30)$ olan 300 yeni lira ise ertelenen vergi varlığı (alacağı) dır.
5. 3000 yeni lira tutarında amortisman ayrıldığı, bunun 1000 yeni liralık kısmının kanunen kabul edilmediği belirtilmektedir. Bu durumda, amortismanın muhasebe değeri 3000, vergi değeri ise 2000 yeni liradır. Aradaki fark ise indirilebilir geçici farktır. %30 vergi oranına göre $(1000 \times \%30)$ 300 yeni lira ertelenmiş vergi varlığının bilançoda gösterilmesi gerekir.
6. Ayrılan 5000 yeni lira tutarındaki kıdem tazminatı karşılığının tamamının dönemde ayrıldığı kabul edilirse, kıdem tazminatı karşılığının muhasebe değeri 5000 yeni lira, Vergi değeri ise 2000 yeni lira olarak belirlenir. Muhasebe değeri ile Vergi değeri arasındaki 3000 yeni liralık fark ise indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır. 3000 yeni liralık indirilebilir geçici farkın %30 olan vergi oranı ile çarpımı sonucu bulunan 900 yeni lira ise Ertelenen vergi varlığı (alacağı) olarak kabul edilir.
7. Geçmiş yıl zararlarının 1000 yeni liralık kısmı 2000 yılına ait olduğundan sürekli farkın ortaya çıkmasına neden olur. Bu nedenle, bunun vergi etkisi hesaplanmaz. 2004 yılından gelen 3000 yeni liralık geçmiş yıl zararı ise henüz 5 yılı doldurmadığı için, kardan düşülmeyip gelecek yıla devredilen kısmı indirilebilir geçici farkın doğmasını neden olur. Buna göre, 3000 yeni liralık geçmiş yıl zararının muhasebe değeri 3000 yeni lira, vergi değeri ise sıfır yeni lira olarak görülmektedir. Buna göre aradaki fark olan 3000 yeni liranın %30'u ertelenen vergi varlığı olarak kaydedilir.
8. Ödenecek sosyal güvenlik kesintisinin muhasebe değerinin 3000 yeni lira olduğu, vergi değerinin ise sıfır olduğu görülmektedir. Bu durumda, indirilebilir geçici fark 3000 olarak çıkacaktır. Ertelenen vergi varlığı ise $(3000 \text{ yeni lira} \times \%30)$ 900 olarak hesaplanır.

9. Toplam 2000 yeni liralık koşullu borç karşılığı ayrılmıştır. Ancak bunun 1000 yeni liralık kısmı gerekli şartları taşımadığından kanunen kabul edilmeyen gider olarak tanımlanır ve sürekli fark olarak tanımlandığından vergi etkisi hesaplanmaz. Koşullu borç karşılığının kalan kısmı ise vergi kanunlarında belirtilen koşulu sağlamış olduğundan, karşılığın muhasebe değeri 1000 yeni lira olarak görülmektedir. Tazminat henüz ödenmemiş olduğundan kaydedilmiş olan karşılığın vergi değeri sıfır olarak kabul edilir. Buna göre muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark indirilebilir geçici fark olarak dikkate alınır. Bu durumda, indirilebilir geçici farkın %30'u $(1000 \times \%30)$ 300 yeni lira ertelenen vergi varlığı olarak kaydedilir.
10. 1000 yeni liralık yenileme fonu mevcuttur. Bu, yıl içinde yok edilemediği için sonraki döneme devredilmiştir. Yenileme fonunun muhasebe değeri 1000 yeni lira iken, vergi değeri sıfır olarak görülmektedir. Bu durumda aradaki fark, vergilendirilebilir geçici farktır. Bu geçici fark üzerinden hesaplanan vergi ise $(1000 \times \%30)$ ertelenen vergi yükümlülüğü olarak kaydedilir.
11. 2000 yeni liralık kiranın yalnızca 1000 yeni liralık kısmının ödendiği belirlenmiştir. Bu durumda giderin muhasebe değeri 2000 yeni lira iken, vergi değeri 1000 yeni lira olarak ortaya çıkar. Aradaki fark, $(2000 - 1000 =)$ 1000 yeni lira indirilebilir geçici farktır. Bu fark üzerinden %30 vergi hesaplanır. Buna göre, $(1000 \times \%30)$ 300 yeni lira ertelenen vergi varlığıdır.
12. Ertelenmiş gelirler hesabında 2000 yeni lira tutarında kayıt görülmektedir. Oysa hesapta görülen gelirin tamamı vergi kanunlarına göre bu döneme ait gelir olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, ertelenmiş gelirlerin muhasebe değeri sıfır iken, vergi değeri 2000 yeni lira olarak görülmektedir. Muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark ise vergilendirilebilir geçici fark olarak tanımlanır. %30 vergi oranına göre $(2000 \times \%30 =)$ 600 yeni lira ertelenen vergi yükümlülüğü ortaya çıkar.
13. Ertelenmiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin 1500 yeni lira olarak giderleştirildiği görülmektedir. Ancak gider kaydedilen bu tutarın 100 yeni liralık kısmı henüz ödenmediği için ödenmeyen kısım cari dönemde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilir. Buna göre, muhasebe değeri 1500 iken, vergi değeri 1400 yeni lira olarak kabul edilir. Aradaki 100 yeni liralık fark, indirilebilir geçici farktır ve bu fark üzerinden $(100 \times \%30 =)$ 30 yeni lira ertelenen vergi varlığı hesaplanır.

Yukarıda örnekte, hesaplanan ertelenen vergi etkilerini aşağıdaki tek bir tabloda toplamak mümkündür.

| | M.D | V.D | Fark | EVV | EVY |
|--|-------|------|---------------------|------|------|
| 129 Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı | 2.000 | 0 | 2000 İGF | 600 | 0 |
| 158 Ştok Değer Düşüklüğü Karşılığı | 1.000 | 0 | 1000 İGF | 300 | 0 |
| 180 Gelecek Aylara Ait Giderler | 0 | 1000 | 1000 İGF | 300 | 0 |
| 181 Gelir Tahakkukları | 1.000 | 0 | 1000 VGF | 0 | 300 |
| 257 Birikmiş Amortismanlar | 3.000 | 2000 | 1000 İGF | 300 | 0 |
| 361 Ödenecek Sos. Güvenlik Kesintileri | 3.000 | 0 | 3000 İGF | 900 | 0 |
| 372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları | 5.000 | 2000 | 3000 İGF | 300 | 0 |
| 374 Koşullu Borç Karşılıkları | 2.000 | 0 | 1000 İGF 1000 SF | 300 | 0 |
| 381 Gider Tahakkukları | 2.000 | 1000 | 1000 İGF | 300 | 0 |
| 382 Ertelemiş Gelirler | 0 | 2000 | 2000 VGF | 0 | 600 |
| 302 Ertelemiş Finansal Kiralama Borç Maliyetleri | 1.500 | 1400 | 100 İGF | 30 | 0 |
| 549 Yenileme Fonu | 1.000 | 0 | 1000 VGF | 0 | 300 |
| 580 Geçmiş Yıl Zararları | | | | | 0 |
| 2000 Yılı Zararı | 1.000 | 0 | 1000 SF | | |
| 2004 Yılı Zararı | 3.000 | 0 | 3000 İGF | 900 | |
| | | | Toplam | 4230 | 1200 |

MD: Muhasebe değeri, VD: Vergi Değeri, İGF: İndirilebilir Geçici Fark,
VGF: Vergilendirilebilir Geçici Fark, EVV: Ertelenen Vergi Varlığı
EVY: Ertelenen Vergi Yükümlülüğü

Buna göre, ertelenen vergi varlıkları (EVV) toplamı 4230 yeni lira, ertelenen vergi yükümlülükleri (EVY) toplamı 1200 yeni lira olarak hesaplanmıştır. Bu verilere göre aşağıdaki kayıtların yapılması gerekir.

| | | |
|---|------|------|
| 283 ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI HESABI | 4230 | |
| 691 DÖN.KARI. VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞ. HS | | 4230 |
| 03.Dön Karı Ertelemiş Vergi Varlığı | | |
| 691.DÖN. KARI. VERGİ VE YASAL YÜK. KARŞILIĞI HESABI | 1200 | |
| 02.Dönem Karı Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü | | |
| 482 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI | | 1200 |

Yukarıdaki kayıtlardan sonra vergi karşılıklarının mahsubu kaydı yapılır.

| | | |
|--|------|------|
| 690 DÖNEM NET KAR YADA ZARARI HESABI | 3000 | |
| 691 DÖN.KARI.VERGİ VE YASAL YÜK.KARŞILIĞI HESABI | 4230 | |
| 03 Dönem Karı Ertelemiş Vergi Varlığı Hesabı | | |
| 691.DÖN.KARI.VERGİ VE YASAL YÜK.KAR. HS | | 1200 |
| 02 Dönem Karı Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü | | 6030 |
| 692 DÖNEM NET KAR/ZARARI HS (DÜZELTİLMİŞ) | | |
| 692 DÖNEM NET KAR YADA ZARARI HS(DÜZELTİLMİŞ) | 6030 | |
| 590 DÖNEM NET KARI HESABI | | 6030 |

Ertelemiş verginin hesaplanmasında ve muhasebeleştirilmesi konusunda farklı yazarlar tarafından farklı yöntemler kullanılmıştır. Ancak bu yöntemlerin hepsi aynı sonucu vermektedir. Yukarıda yapılan hesaplamalarda, mizandaki hesaplar aktif pasif ayrımına tabi tutulmayıp topluca değerlendirilmiş ve tek bir tabloda tüm hesaplamalar gösterilmeye çalışılmıştır. Bu yol yerine, hesapları aktif ve pasif ayrımına tabi tutup geçici farkları hesaplamak daha sonra ise netleştirme yaparak aynı sonuca ulaşmakta mümkündür (Bakınız: Mısırlıoğlu, 2005:51; Sipahi, 2004:113).

3. Ortadan Kalkan Geçici Farkların Muhasebeleştirilmesi

TMS 12'ye göre geçici farkın ortadan kalktığı yıl, bir önceki yılsonunda bunun için açılan hesapların kapatılması gerekir.

Örneğin, 2006 yılı için gider olarak kaydedilen ancak henüz daha tahsil edilmeyen kira gelirleri için, 2006 yılı sonunda aşağıdaki kayıt yapılır.

| | | |
|---|-----|-----|
| 183 ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI HESABI | 600 | |
| 691.DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜK.KARŞ HS | | 600 |
| 03.Dönem Karı Ertelemiş Vergi Varlığı | | |

2007 yılında, yukarıda belirlenen 2000 yeni liralık kiranın ödenmesi durumunda, geçici fark ortadan kalkacağı için aşağıdaki kayıtla geçici farkın kapatılması gerekir.

| | | |
|--|-----|--|
| 691.DÖN.KARI.VERGİ VE YASAL YÜK.KARŞILIĞI HS | 600 | |
| 03 Dönem Karı Ertelemiş Vergi Varlığı | | |
| 183 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI HESABI | | |

4. Sürekli ve Geçici Farkların Vergi Etkisinin Mali Tablolara Yansıtılması

TMS 12'ye göre kayıtlara aktarılan vergi etkilerinin mali tablolara yansıtılması gerekir. Bilançoların oluşturulmasında, gelecek dönem ortadan kalkacak olan geçici farklar üzerinden hesaplanan ertelenen vergi varlıkları 183 nolu hesapta, daha uzun dönemli hesaplanan ertelenen vergiler ise 283 nolu Ertelemiş Vergi Varlığı Hesabı adı altında bilançonun aktif tarafında, gelecek dönem ortadan kalkacak olan geçici farklar üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri 383 nolu hesapta, daha uzun dönemli hesaplanan vergi etkisi ise 483 nolu Ertelemiş Vergi Yükümlülükleri Hesabı adı altında bilançonun pasifinde yer alır. Ayrıca 370 nolu hesap Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı Hesabı ile 371 nolu Dönem Karı Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülük Hesabı pasif tarafta gösterilir.

Gelir tablosunun düzenlenmesinde, Dönem Karı veya Zararı Hesabı'ndan sonra 691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı Hesabı altında, cari dönem vergi yükümlülükleri, Dönem Karı Ertelemiş Vergi Varlıkları ve Dönem Karı Ertelemiş Vergi Yükümlülüklerinin toplamı gösterilir. Bu hesaplardan sonra ise Düzeltilmiş Dönem Net Kar veya Zararı Hesabı yer alır.

VII. TMS 12'DEN KAYNAKLANABİLECEK MUHTEMEL SORUNLAR

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından oluşturulan standartların tüm ülke genelindeki işletmeler tarafından mı yoksa yalnızca Sermaye Piyasası Kuruluna tabi şirketler tarafından mı uygulanacağı konusunda tereddütler vardır. Normalde, TMSK'nın tüm ülke genelinde standart yayınlayan bir kurul olduğu düşünülürken, yayınlanan standartların da tüm ülkedeki bilanço usulüne göre defter tutan işletmeler tarafından uygulanması gerektiği söylenebilir. Ancak, ülkedeki tüm işletmelerin bu standartları uygulamaları mümkün değildir.

TMS 12 incelendiğinde, bu standardın hangi işletmeleri kapsadığı açık değildir. Bu nedenle kafalarda soru işaretleri oluşmaktadır. Kanımızca, bu standardı kurum kimliğine sahip işletmeler, yani Limited şirketler, Anonim şirketler, Hisseli Komandit şirketler, Kooperatifler gibi işletmeler uygulayabilirler. Adi şirketler ve şahıs işletmelerinin bu standardı uygulamaları mümkün değildir. Çünkü, şahıs işletmelerinde gelirin şahsiliği prensibi geçerlidir. Bu sebeple her şahıs kendi gelirini kendi beyan eder. Bu nedenle şahıs işletmelerinin bilançolarında, vergi yükümlülüğü gözükmez. Bu durumda, geçici farkların vergi etkisinin bilançoda gösterilmesi mümkün değildir. Kurumlar vergisine tabi işletmelerde kurum kavramı ön planda olduğundan, kurum adına vergi beyan edilir. Bu nedenle, kurum adına hazırlanan mali tablolarda vergi yükümlülüğü rahatlıkla gösterilebilmektedir. Bu itibarla geçici farkların vergi etkisinin de mali tablolarda gösterilmesi mümkün olmaktadır.

TMS 12, muhasebe uygulayıcılarının karşısına bir çok yeni kavram ve uygulama çıkarmaktadır. Bazı kavramların açıklamaları ise yetersiz kalmaktadır. TMSK tarafından yayınlanan 31 sıra nolu tebliğe göre; 2006 yılı sonu itibari ile hazırlanacak mali tablolar TMS 12'ye göre hazırlanması gerekmektedir. Ancak uygulayıcılar bu standardın nasıl uygulanacağı konusunda yeterli bilgiye sahip değildir. Bu nedenle, standardın uygulanmasında bazı zorluklarla karşılaşılacağı düşünülmektedir. Ayrıca, TMS 12'nin uygulanabilmesi için gerekli hesaplar tekdüzen hesap planında mevcut değildir.

SONUÇ

20.yüzyılın başlarından itibaren Anglo Saxon ülkelerdeki muhasebe mesleğinin bağımsız örgütlenmesi yaklaşımı tüm dünyada kabul görmeye başlamış ve bu bağlamda Uluslararası Muhasebe Standartları, hem Avrupa Birliği ülkelerinde hem de diğer deniz aşırı ülkelerde uygulamaya girmiştir.

Türkiye'de vergi hesaplamalarında, muhasebe ve vergi kuralları arasındaki çatışmadan kaynaklanan sürekli farklar dikkate alınmakta, ancak geçici farkların vergi etkisi dikkate alınmamaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ise, mali tabloların hazırlanmasında tek düzeliği sağlamak amacıyla yayınladığı UMS 12 standardı, geçici farkların yarattığı vergi etkisinin mali tablolarda gösterilmesi yaklaşımını kabul etmiştir. Bu doğrultuda aynı standart TMS 12 olarak ülkemizde 28.03.2006 tarihinde 26122 sayılı Resmi Gazetede yayınp yürürlüğe girmiştir. Buna göre, ülkemizde de, finansal tablolarda cari dönemin vergi yükümlülüğü yanında geçici farkların oluşturduğu vergi etkisi de gösterilecektir.

TMS 12, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde yeni uygulamalar getirmektedir. Özellikle geçici farkların belirlenmesi ve geçici farkların vergi etkisinin hesaplanarak kayıtlara aktarılması, meslek elemanları için çok yeni ve karışık bir uygulamadır. Ancak, uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda kararlı olan Türkiye, bu standardın uygulanmasında mutlaka bir ihtiyarlık sistemini getirmesi gerekir. Çünkü, bu standardın şahıs işletmelerinde uygulanması mümkün değildir. Ayrıca, sermaye şirketleri içinde küçük işletme niteliğinde olan kurumlara da büyük yük getirecektir. Uluslararası muhasebe standartlarının temel amacı, uluslararası ticaretle uğraşan sermaye piyasalarına tabi işletmelerin muhasebe sorunlarını ortadan kaldırmak ve mali tabloların hazırlanmasında birlik sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda, uluslararası ticaret yapmayan ve sermaye piyasasına tabi olmayan işletmeler bu standardın uygulama alanı dışında tutulabilirler.

TMS 12'nin uygulanabilmesi için tekdüzen hesap planına standardın gerektirdiği hesapların eklenmesi gerekmektedir. TMS 12 Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardının, mantığının uygulayıcılara çok ters geleceği, standart da yer alan bazı kavramların algılanmasında zorluk çekileceği açıktır. Bu nedenle, bu standardı uygulamak zorunda olan uygulayıcılara yönelik çeşitli seminerlerle konunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan; (2006), “UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, 5(17), ss.1-18.
- Blake, John; Katarina Akerfeldt, Hilary J. Fortes ve Catherine Gowthorpe;(1997), “The Relationship Between Tax And Accounting Rules-The Swedish Case”, **European Business Review**, 97(2), ss. 85-91.
- SİPAHİ, Barış; (2004), “Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları İçerisinde Ertelenmiş Vergi”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 6 (2), ss.113-128.
- MISIRLIOĞLU, İsmail Ufuk; (2005), “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması”, **İSMMMO Mali Çözüm**, 72 (4), ss.51-65.
- HOPWOOD, Anthony G.; (1994), “Some Reflections of The Harmonization of Accounting Within The EU”, **The European Accounting Review**, 3(2), ss. 241-253.
- UYSAL, Özgür Ö.; (2006), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci:İASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, 17 (1), ss.87-106.
- AYANOĞLU, Yıldız; (2002) “12 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı (Kurumlar vergisinin muhasebesi) ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 4(2), ss.25-46.
- GALLEGO Isabel. (2004), “The Accounting and Taxation Relationship in Spanish Listed Firms”, **Managerial Auditing Journal**, 19(6), ss. 796-819.
- SENSOY, Nejdet; (2002), “Muhasebede Gerçekleşme Kavramı ve Yansımaları, Kapsamlı Kar”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 4 (2), ss.25-46.
- ŞENYÜZ, Doğan; (2005), **En son değişikliklere göre Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- TMSK ;(2006) **Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı(TMS 20) Hakkında Tebliğ**,15.02.2006 tarih 26081 sayılı Resmi Gazete
- TMSK; (2006) **Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı(TMS10) Hakkında Tebliğ**,09.12.2005 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazete

- TMSK;(2006), **Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı(TMS16) Hakkında Tebliğ**, 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete
- TMSK;(2006) **Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı(TMS12) Hakkında Tebliğ**, 28.03.2006, 26122 sayılı Resmi Gazete,
- Gelir Vergisi Kanunu, Kanun No: 193, 31.12.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete
- Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun No: 5422, 10.06.1949 Tarih ve 7229 Sayılı Resmi Gazete