

TMS-12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE ERTELENMİŞ VERGİLER VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Azzem ÖZKAN*

ÖZ

Ulusal ve uluslararası muhasebe standartları mevcut muhasebe uygulamalarımıza bazı önemli farklılıklar getirmektedir. Bunlardan en önemlilerinden biri de TMS-12 Gelir Vergileri Standardıdır. Bu standarda göre, vergi mevzuatının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler sürekli farkları oluşturur. Sürekli farklar ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğurmaz.

Gelir veya gider unsurlarının ortaya çıkma zamanı ile vergi mevzuatı tarafından tanınma zamanı farklı ise muhasebe karı (ticari kar) ile mali kar arasında geçici bir fark oluşur. Geçici farkların vergi etkisi bilançoda ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak; gelir tablosunda ise ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak raporlanır.

Anahtar Kelimeler: TMS-12, Ertelenmiş Vergi Varlığı, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

DEFERRED TAXES AND THEIR ACCOUNTING APPLICATIONS IN COMPLIANCE WITH ACCOUNTING STANDARD OF INCOME TAXES (TMS-12)

ABSTRACT

National and international accounting standards have introduced some important changes into accounting applications. One of these changes is national accounting standard of income taxes. According to this standard, income and expenses that are always deemed untaxable by tax authority form permanent differences. The permanent differences generate neither deferred tax assets nor deferred tax liabilities.

If there is time difference between emergence of income and expense components and their recognition by tax authority, this generates temporary differences between accounting and fiscal profit. Tax effect of temporary differences is reported as deferred tax assets or deferred tax liabilities in balance sheet. In income statement, however, these differences are reported as deferred tax income or deferred tax expenses.

Key Words: Deferred Tax Assets, Deferred Tax Payable

GİRİŞ

Vergi otoritesi; vergi mükelleflerinin muhtemel vergi istismalarını önlemek, vergi alacağını teminat altına almak, bölgesel kalkınma farklarını ortadan kaldırmak, istihdamı artırmak veya bazı sektörleri desteklemek gibi çeşitli sebeplerle işletmelere vergi istisna ve indirimleri uygulayabilir. Bazı gelirlerin tanınma zamanını farklı bir döneme alabilir. Bazı giderleri hiç kabul etmeyebilir veya kabul etme zamanını farklı bir döneme bırakabilir. İşletmelerin sahip oldukları varlık ve borçlara muhasebe ilkelerinin kabul etmiş olduğu değerlendirme ölçülerinin dışında değerlendirme ölçüleri koyabilir. Tüm bu faktörler muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak hesaplanan kar (muhasebe karı) ile vergi mevzuatı göz önüne alınarak hesaplanan kar (mali kar) tutarını farklılaştırır. Bu farklılaşmaya sürekli farklar ve geçici farklar neden olur. Söz konusu sürekli farklar ve geçici farklar ile bunların vergi etkisinin mali tablolara alınması, Türkiye'deki mevcut Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile oluşan uygulamalarımıza birtakım farklılıklar getirmektedir. Konuyla ilgili olarak TMS-12 Gelir Vergileri Standardı (TMS-12) yayımlanmış ve bu standart hakkında da birtakım çalışmalar yapılmıştır. Ancak söz konusu standardın geleneksel uygulamalarımıza getirdiği yenilikler nedeniyle tam olarak anlaşılmadığı gözlemlenmektedir. Bu bakımdan çalışmanın amacı, TMS-12'nin anlaşılmasına katkı sağlamak olarak belirlenmiştir. Standartta yer alan sürekli farklar, geçici farklar ve bu farkların vergi etkisinin mali tablolara yansıtılması, çalışma kapsamında incelenecek konulardır.

I. SÜREKLİ FARKLAR

Muhasebe karı ile mali karın farklılaşmasına vergi mevzuatının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler neden oluyorsa, bu farka **sürekli fark** denir. Örneğin trafik cezaları ve vergi cezaları işletme varlıklarını azaltan ve işletmeden kaynak çıkışına neden olan unsur oldukları için muhasebe ilkeleri bakımından gider olarak kabul edilirken, vergi mevzuatı bunları hiçbir zaman gider olarak kabul etmez. Benzer şekilde iştiraklerden elde edilen temettü gelirleri de işletme varlıklarını artırdığı ve işletmeye kaynak girişi sağladığı için muhasebe ilkeleri bakımından gelir olarak kabul edilmesine rağmen; vergi mevzuatı, söz konusu temettü gelirlerini hiçbir zaman gelir olarak dikkate almaz (Akdoğan, 2006: 2) Dolayısıyla muhasebe karı ile mali kar arasındaki oluşun bu fark, dönemin vergisini etkilemekle birlikte, hiçbir zaman kapanmadığı için gelecek dönemin vergisini etkilemez ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcu oluşmaz (Epstein ve Mirza, 2006: 528). Ertelenmiş vergi varlığı veya borcu oluşmadığı için de herhangi bir işlem yapmaya gerek kalmaz. Bu yüzden de mali kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı -dönemin vergi gideri olarak-, dönem karından indirilir ve net kara ulaşılır.

* Doç. Dr. Erciyes Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

II. GEÇİCİ FARKLAR

Gelir veya gider unsurlarının ortaya çıkma zamanı ile vergi mevzuatı tarafından tanınma zamanı farklı ise muhasebe karı ile mali kar arasında geçici bir fark oluşur. Bu fark, birkaç dönem sonra ortadan kalkar. Geçici farklar vergi mevzuatının bilanço kalemleri için muhasebe ilkelerinden farklı değerlendirilme ölçüsü benimsemesinden (değerleme farkları) ve/veya gelir ve giderleri farklı dönemlerde tanınmasından (zamanlama farkları) kaynaklanır (Gücenme ve Poroy, 2007: 4). Doğal olarak bu farklılıklar, muhasebe karı ile mali karı farklılaştırır. TMS-12, muhasebe ve vergi karını farklılaştıran unsurları indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayırmaktadır (Bezayazlı vd., 2006: 131-134).

A. İNDİRİLEBİLİR GEÇİCİ FARKLAR: ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI

Muhasebe ilkelerine göre cari dönemde gider olarak kaydedilen, ancak vergi mevzuatı tarafından gelecek dönemlerde vergi matrahı hesaplanırken indirilebilen giderler, indirilebilir geçici farkı oluşturur (Dinç, 2007: 29). Örneğin çalışanlar için kıdem tazminatı giderinin muhasebe ilkelerine göre kayda alınması, bu giderin gelirler toplamından indirilmesine ve dönemin muhasebe karının azalmasına neden olur. Halbuki vergi mevzuatınca bu gider henüz ödenmediği için (şimdilik) gider olarak kabul edilmeyecek, ancak ödendiği zaman kabul edilecektir. Vergi mevzuatınca kabul edilmeyen bu gider, vergi matrahı hesaplanırken muhasebe karına eklenecek ve mali kar bulunacaktır. Bu mali kar üzerinden de vergi ödenecektir. Dolayısıyla vergi mevzuatının şimdi kabul etmediği, ileri bir tarihte kabul edeceği giderin vergisi peşin olarak ödenmiş olacaktır*. Gelecek dönemlerde vergi mevzuatının kabul etmesiyle peşin ödenen bu vergi gideri geri kazanılacağı için işletmeye bir alacak doğuracaktır. Zamanlamadan kaynaklanan bu farkın vergi etkisi bilançoda bir duran varlık kalemi gibi **ertelenen vergi varlıkları** olarak raporlanacaktır. Ertelenen vergi varlıklarına neden olan indirilebilir geçici farklara bazı örnekler şunlardır (Örten vd., 2007: 149):

- Kıdem Tazminatı Karşılığı Giderleri
- Diğer Borç ve Gider Karşılığı Giderleri
- Alınan Çekler Reeskont Giderleri
- Vadesiz Alacak Reeskont Giderleri
- Fazla Ayrılan Amortisman Giderleri
- Hisse Senedi Değer Azalış Zararları

- Aktif Karşılık Giderleri (Gelecek Dönemlerde İndirilebilecek)
- Diğer

Örnek-1: ABC Ltd. Şti.'nin 2006 yılı kıdem tazminatı öncesi muhasebe karı 10.000 TL olup, herhangi bir sürekli fark bulunmamaktadır. Dönemin kıdem tazminat gideri ise 2.000 TL'dir.

Burada kıdem tazminatı tutarı muhasebe ilkelerine göre dönem gideri olarak kabul edileceği için işletmenin muhasebe karı 10.000 TL – 2.000 TL = 8.000 TL olacaktır*. Ancak vergi mevzuatınca söz konusu kıdem tazminatı (henüz ödenmemiş olması nedeniyle) gider olarak kabul edilmeyeceği için mali kar 10.000 TL olacak, işletme de bu mali kar üzerinden (10.000 × %20) 2.000 TL vergi ödeyecektir. Halbuki dönemin muhasebe karı 8.000 TL'dir. Dolayısıyla, dönemin vergi giderinin 8.000 × %20 = 1.600 TL olması gerekir. Burada 2.000 TL indirilebilir geçici fark oluşmuştur. İndirilebilir geçici farka cari vergileme oranı uygulanarak ertelenmiş vergi varlığı hesaplanacaktır. Dolayısıyla, indirilebilir geçici farkın vergi etkisi 2.000 × %20 = 400 TL'dir ve şöyle muhasebeleştirilmelidir:

-----/-----	
691 Dönem Karının Vergi Gideri**	1.600 TL
284 Ertelenen Vergi Varlığı***	400 TL
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	2.000 TL
-----/-----	

İndirilebilir geçici farkın vergi etkisi olan ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) ile vergilendirilebilir geçici farkın vergi etkisi olan ertelenmiş vergi yükümlülükleri (borçları) dönem net karını düzelterek şekilde kaydedilir (Dinç, 2008: 37). Günlük defter kaydından da anlaşılacağı gibi, indirilebilir geçici farkın vergi etkisi dönemin vergi giderini azaltmıştır. Zira, işletmenin 2.000 TL vergi borcu doğmasına rağmen, 1.600 TL vergi gideri kaydedilmiştir. Buradaki ertelenen vergi varlığı (400 TL) gelecek dönemlerde gidere dönüşecek bir unsur olup aslında peşin ödenmiş bir giderdir. Yukarıdaki yevmiye kaydı iki kayıt halinde şöyle de yapılabilir (Gücenme ve Poroy, 2007: 9-12; Akdoğan, 2006: 5-6):

* Buradaki kıdem tazminatı giderinin işletmenin araştırma, pazarlama ve yönetim fonksiyonlarında çalışan personellere ait olduğu, üretim faaliyetinde çalışanlara ait olmadığı varsayılmıştır.

** Tekdüzen muhasebe sisteminde bu hesabın adı 691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları olarak yer almaktadır. Ancak tarafımızca hesabın adının Dönem Karının Vergi Gideri olarak değiştirilmesinin uygun olacağı düşünüldüğünden, söz konusu hesabın adı değiştirilerek kullanılmıştır.

*** Bu hesap, tekdüzen hesap planında bulunmamaktadır. Ancak çeşitli kaynaklarda, Ertelenen Vergi Varlığı veya Ertelenen Vergi Alacağı olarak önerilmektedir.

* Burada gider üzerinden ödenen bir vergi yoktur. Gider kabul edilmediği için mali kar yüksek çıkmakta ve bu

-----/-----		
284 Ertelesen Vergi Varlığı	400 TL	
691 Dönem Karının Vergi Gideri	400 TL	
-----/-----		
-----/-----		
691 Dönem Karının Vergi Gideri	2.000 TL	
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yas. Yük. Karş.	2.000 TL	
-----/-----		

Örnek-1'le bağlantılı olarak işletmenin 2007 yılı muhasebe karının 14.000 TL olduğunu, herhangi bir sürekli fark bulunmadığını ve kıdem tazminatı borcunun da ödendiğini varsayalım. Bu durumda işletme önceki dönem gider yazdığı, fakat ödenmediği için indiremediği 2.000 TL'yi, 2007 yılının karından indirecek ve vergi matrahına ulaşacaktır. Bu durumda muhasebe karı 14.000 TL olmasına rağmen, mali kar 12.000 TL olacaktır. Tabiiyatıyla dönemin vergi gideri 14.000 TL \times %20 = 2.800 TL, dönemin vergi borcu 12.000 \times %20 = 2.400 TL olacak ve önceki dönemde peşin ödenen vergi alacağı (varlığı) bu dönemde gidere dönüşecektir:

-----/-----		
691 Dönem Karının Vergi Gideri	2.800 TL	
284 Ertelesen Vergi Varlığı	400 TL	
370 Dön. Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	2.400 TL	
-----/-----		

Bu uygulama ile dönemsellik kavramına uyulmuş, her dönemin gelir ve gideri ayrı raporlanmış ve dönemin net karı da daha sağlıklı hesaplanmış olmaktadır. Nitekim işletmenin 2006 yılında muhasebe standartlarına göre raporladığı net dağıtılabilir karı 8.000 – 1.600 = 6.400 TL iken, mevcut uygulamalarımıza göre net dağıtılabilir kar 8.000 – 2.000 TL = 6.000 TL'dir. Benzer şekilde 2007 yılının muhasebe standartlarına göre hesaplanmış net karı 14.000 – 2.800 = 11.200 TL iken, mevcut uygulamalarımıza göre 14.000 – 2.400 = 11.600 TL'dir. Her iki yılın (2006 – 2007) sonucu birlikte değerlendirildiğinde ise hem muhasebe standartlarına göre hem de mevcut uygulamalarımıza göre net dağıtılabilir kar 17.600 TL'dir. Çünkü ilk yıl vergi mevzuatının kabul etmediği gider, ertesi yıl kabul edilmiş ve böylece geçici fark ortadan kalkmıştır.

İşletme dönem sonunda sahip olduğu varlıkları değerlerken vergi değerinden daha düşük olan değeri esas aldığı bir gider kaydetmiş olur. Tabiiyatıyla bu da muhasebe karı ile mali karın farklılaşmasına neden olur. Eğer gider olarak kaydedilen tutar gelecek dönemlerde vergi mevzuatınca kabul edilebilir ise indirilebilir geçici fark oluşur, bu da ertelenen vergi varlığı doğurur. Dolayısıyla indirilebilir geçici farklar bilanço kalemlerinden hareketle de hesaplanabilir.

Söyle ki (Kaval, 2005: 411; Gücenme Gençoğlu, 2007: 99):

Aktifin Muhasebe Değeri < Aktifin Vergi Değeri = İndirilebilir

Geçici Fark

(1)

Örnek-2: İşletmenin 3.600 TL'ye satın almış olduğu hisse senedinin dönem sonu değeri 3.000 TL'ye düşmüştür. Bu durumda işletme 600 TL değer azalışını gider olarak kaydedecek ve işletmenin muhasebe karı 600 TL azalacaktır. Ancak vergi mevzuatı bu gideri şimdilik kabul etmeyecek, hisse senedi satıldığında ve değer azalış zararı gerçekleştiğinde kabul edecektir. Dolayısıyla muhasebe karı ile mali kar burada da farklılaşacaktır. Bu farkın vergi etkisi de şimdiden ödenmiş olacağından yine ertelenmiş vergi varlığı olarak bilançoda yerini alacaktır.

Yukarıda varlığın muhasebe değerinin vergi değerinden küçük olması durumunda indirilebilir geçici fark doğacağı belirtilmişti. Benzer şekilde pasifin muhasebe değeri vergi değerinden büyük olması durumunda indirilebilir geçici fark oluşur (Mısırlıoğlu, 2005: 72):

Pasifin Muhasebe Değeri > Pasifin Vergi Değeri = İndirilebilir

Geçici Fark

(2)

Örnek-1'de yer alan kıdem tazminatı için ayrılan karşılık, bilançonun pasifinde bir borç olarak yer alır. Bu karşılığın bir muhasebe değeri olmasına rağmen, vergi mevzuatı bu gideri ödenmeden kabul etmediği için vergi değeri sıfırdır. Dolayısıyla, geçici farklar bilanço kalemleri incelenerek, her bir kalemin muhasebe değeri ve vergi değeri karşılaştırılarak da tespit edilebilir. O halde indirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farkların tespiti gider veya gelirin muhasebe ilkelerine göre kaydı sırasında yapılabildiği gibi dönem sonunda bilanço kalemlerinin muhasebe ve vergi değerleri karşılaştırılarak da yapılabilir.

B. VERGİLENDİRİLEBİLİR GEÇİCİ FARKLAR: ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Muhasebe ilkelerine göre cari dönemde gelir olarak kaydedilen, ancak vergi mevzuatı tarafından gelecek dönemlerde kabul edilecek gelirler, vergilendirilebilir geçici farkı oluşturur. Mesela işletmenin alım satım amacıyla satın almış olduğu hisse senetlerinin dönem sonunda gerçeğe uygun değerle değerlendirildiğinde borsa değer artış karı oluşabilir. Bu değer artış karı muhasebe ilkeleri bakımından dönemin geliri içine girecek, fakat vergi mevzuatı tarafından kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla vergi matrahı hesaplanırken muhasebe karından değer artış karı indirilecek ve matrah bulunacaktır. Gelecek dönemlerde hisse senedinin satışıyla bu değer artış karı gerçekleştiğinde ise muhasebe karı etkilenmeyecek, ancak vergi matrahı hesaplanırken bu tutar hesaba katılacak ve muhasebe karına eklenerek vergi hesaplanacaktır. Tabiiyatıyla değer artış karının muhasebe ilkelerine göre kayıtlı olduğu yıl yüksek muhasebe karı raporlanmasına

rağmen, daha düşük bir tutar üzerinden vergi ödenecektir. Ancak vergi mevzuatının kabul etmediği bu tutar ertesi yıllarda kabul edildiğinde daha yüksek bir kar üzerinden vergi ödenecektir. Bu da vergilendirilebilir geçici bir fark doğurmaktadır. Bu farkın vergi etkisi bilançoda uzun vadeli bir yabancı kaynak olarak **ertelenen vergi yükümlülükleri** olarak raporlanacaktır. Vergilendirilebilir geçici farklara bazı örnekler şunlardır (Örten vd, 2007: 150; Dinç, 2007: 32-33):

- Hisse Senetleri Değer Artış Kazançları
- Verilen Çekler Reeskont Gelirleri
- Vadesiz Borçlar Reeskont Gelirleri
- Varlık Değer Artış Kazançları (Gelecek Dönemlerde Vergilendirilecek)
- Geliştirme Giderleri
- Yenileme Fonu
- Diğer

Vergilendirilebilir geçici farklar bilanço kalemlerinden de hesaplanabilir. Şöyle ki;

Aktifin Muhasebe Değeri > Aktifin Vergi Değeri = Vergilendirilebilir Geçici Fark (3)

Dönem sonunda yapılan değerlemede varlığın muhasebe değeri, vergi değerinden yüksek ise tabiatıyla işletmenin muhasebe karı, mali karından yüksek gerçekleşir. Bu da vergilendirilebilir geçici fark doğurur.

Bilindiği gibi hisse senetleri dönem sonunda vergi mevzuatına göre alış bedeliyle değerlendirilir. Alış bedeliyle değerlendirildiği için hisse senedinde meydana gelen değer artışı veya azalışı dikkate alınmaz. Fakat muhasebe standartlarına göre alım satım amaçlı hisse senetleri gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Gerçeğe uygun değerdeki artış da hisse senedinin değerine ilave edilir ve gelir tablosu hesaplarına da gelir olarak kaydedilir. Bu da muhasebe karı ile mali kar arasında bir fark oluşturur. Bu fark, takip eden dönemlerde hisse senedinin satılarak karın realize (gerçekleşmesiyle) olmasıyla ortadan kalkar. Dolayısıyla, söz konusu farkın vergi etkisi bilançoda ertelenmiş vergi yükümlülükleri olarak raporlanır.

Örnek-3: ABC işletmesinin 2006 yılı hisse senedi değer artış karı öncesi muhasebe karı 5.000 TL'dir. Ayrıca işletme alış değeri 3.200 TL olan hisse senedini dönem sonunda gerçeğe uygun değeriyle değerlemiş (borsa değeri 4.000 TL) ve 800 TL kar kaydetmiştir. Değer artış karıyla işletmenin 2006 yılı karı 5.800 TL olmuştur.

Burada vergi mevzuatınca 800 TL hisse senedi değer artış karı, gelir olarak kabul edilmeyecek ve 5.000 TL üzerinden vergi hesaplanacaktır. Muhasebe

standartlarına göre oluşan kar 5.800 TL olduğuna göre dönemin vergi gideri $5.800 \text{ TL} \times \%20 = 1.160 \text{ TL}$ olacaktır. Vergi mevzuatına göre ödenecek vergi tutarı ise $5.000 \times \%20 = 1.000 \text{ TL}$ 'dir. Dolayısıyla bu geçici farkın vergi etkisi mali tablolara alınmalıdır. Buna göre geçici farkın vergi etkisi $800 \text{ TL} \times \%20 = 160 \text{ TL}$ olup, işletme açısından ertelenmiş vergi yükümlülüğüdür. Bu şöyle kaydedilebilir:

-----/-----	
691 Dönem Karının Vergi Gideri	1.160 TL
484 Ertilenen Vergi Yükümlülüğü	160 TL
370 Dön. Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	1.000 TL
-----/-----	

İşletmenin 2007 yılında hisse senetlerini sattığını ve değer artış karını realize ettiğini kabul edelim. Ayrıca 2007 yılı muhasebe karının ise 7.000 TL olduğunu varsayalım. Buna göre üzerinden vergi hesaplanacak tutar 7.800 TL olacaktır. Çünkü dönemin muhasebe karı 7.000 TL olmakla birlikte, geçen dönem muhasebe ilkelerine göre gelir yazılan hisse senedi değer artış karı, vergi mevzuatınca kabul edilmemişti. Söz konusu hisse senedi değer artış karı bu dönem gerçekleşmiştir, ancak dönemin muhasebe karı içine girmemiştir. Dolayısıyla bu dönemde hisse senetlerinin satışı ile gerçekleşen karın vergi matrahına ilave edilmesi gerekecektir.

Muhasebe ilkelerine göre dönemin vergi gideri $7.000 \text{ TL} \times \%20 = 1.400 \text{ TL}$, vergi mevzuatına göre vergi borcu ise $7.800 \times \%20 = 1.560 \text{ TL}$ olacaktır. Ancak önceki dönemde gider yazılan ertelenmiş vergi yükümlülüğü, bu dönemde gerçekleştiği için gelir yazılacaktır. Bu tutarı gelir yazmak yerine, dönemin vergi giderini azaltacak şekilde aşağıdaki gibi kaydedilebilir.

-----/-----	
691 Dönem Karının Vergi Gideri	1.560
370 Dön. Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	1.560 TL
-----/-----	
484 Ertilenen Vergi Yükümlülüğü	160 TL
691 Dönem Karının Vergi Gideri	160 TL
-----/-----	

Bu işlem tek bir yevmiye kaydıyla şöyle de muhasebeleştirilebilir:

-----/-----	
691 Dönem Karının Vergi Gideri	1.400 TL
484 Ertilenen Vergi Yükümlülüğü	160 TL
370 Dön. Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	1.560 TL
-----/-----	

Dönem sonunda bilanço kalemlerinin değerlemesi sırasında pasifin muhasebe değeri vergi değerinden daha düşük ise, vergilendirilebilir geçici fark oluşmuş demektir. Şöyle ki:

Pasifin Muhasebe Değeri < Pasifin Vergi Değeri = Vergilendirilebilir

Geçici Fark

(4)

Burada, pasif muhasebe ilkelerine göre düşük değerlenmiştir ve işletmenin karı daha yüksek çıkmıştır. Ancak bu daha yüksek kar şimdilik vergi mevzuatınca kabul edilmemektedir, ileride kabul edilecek ve vergilendirilecektir. Örneğin muhasebe ilkelerine göre 1.000 TL amortisman ayrılırken, vergi mevzuatına göre 1.500 TL amortisman hesaplanması, bir vergi ertelenmesi doğurur. Zira dönemin muhasebe karı yüksek olmakla birlikte, daha az bir mali kar üzerinden vergi ödenmesi sağlanır. Bu da şimdi tasarruf edilen verginin ertesi dönemlerde doğacağına işaret eder. Bu bakımdan vergi gideri hesaplanırken muhasebe karı üzerinden hesaplanmalı ve geçici farkın vergi etkisi kayda alınmalıdır.

Örnek-4: İşletmenin amortisman ve vergiden önceki karının 5.400 TL olduğunu kabul edelim. Ayrıca işletmenin 10.000 TL değerinde bir duran varlığı bulunduğunu ve faydalı ömrünün de 5 yıl olduğunu kabul edelim. İşletmenin muhasebe ilkeleri doğrultusunda %20 normal amortisman hesapladığını, fakat vergi avantajından yararlanmak için söz konusu duran varlığı %40 amortisman tabi tuttuğunu göz önüne alalım (hızlandırılmış amortisman).

	Muhasebe İlkesi	Vergi Mevzuatı
Amortisman ve Vergi Öncesi Kar	5.400 TL	5.400 TL
Amortisman Gideri	2.000 TL	4.000 TL
Muhasebe Karı/ Mali Kar	3.400 TL	1.400 TL

Bu örnekte işletmenin 3.400 TL muhasebe karı, 1.400 TL mali karı vardır. Dönemin vergi gideri muhasebe ilkesi doğrultusunda hesaplanan 3.400 TL muhasebe karı üzerinden, dönemin vergi borcu da 1.400 TL olan vergi karı üzerinden hesaplanacaktır. Tabiatıyla buradaki vergilendirilebilir geçici fark 2.000 TL olacaktır. Bu da muhasebe değeri 2.000 TL olan birikmiş amortismanın, vergi değeri olan 4.000 TL'den daha düşük olmasından kaynaklanmıştır. Yani şimdilik 2.000 TL gider yazılmasına rağmen, vergi matrahı hesaplanırken 4.000 TL gider indirilmiştir. Bu durum dönemin muhasebe karının mali kardan fazla çıkmasına neden olmuştur. Fazla çıkan bu muhasebe karı gelecek dönemlerde vergilendirileceği için (vergilendirilebilir geçici fark) ertelenmiş geçici vergi yükümlülüğü doğacaktır. Şöyle ki;

Dönemin Vergi Gideri	$3.400 \times \%20$	=	680 TL
Vergilendirilebilir Geçici Fark	$4.000 - 2000$	=	2.000 TL
Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü	$2.000 \text{ TL} \times \%20$	=	400 TL
Dönemin Vergi Borcu	$1.400 \text{ TL} \times \%20$	=	280 TL

Dönemin vergi gideri, olduğu için gelir tablosunda kardan indirilecek ve kalan tutar ortaklara dağıtılacaktır. Söz konusu gider ve geçici farkın vergi etkisi ile kurumun toplam vergi borcu şöyle kaydedilecektir:

-----/-----			
691 Dönem Karının Vergi Gideri		680 TL	
484 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü			400 TL
370 Dön. Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.			280 TL
-----/-----			

Yevmiye kaydından da anlaşılacağı gibi, muhasebe karı üzerinden hesaplanan vergi gideri gelir tablosu hesabına kaydedilerek (691 hesap), dönemin net karı azaltılmış; mali kar üzerinden hesaplanan vergi borcu da kısa vadeli yabancı kaynak olarak dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları hesabına (370 hesap) aktarılmıştır. Bu dönemi ilgilendiren fakat vergi mevzuatının ne zaman kabul edeceği belli olmayan vergilendirilebilir geçici farka ait vergi yükümlülüğü ise; uzun vadeli yabancı kaynaklarda ertelenen vergi yükümlülüğü (484 hesap) olarak kaydedilmiştir.

III. DÖNEMİN VERGİ GİDERİ

Vergi gideri, sürekli farkın etkisi giderildikten sonra muhasebe karına vergi oranı uygulanarak hesaplanır ve gelir tablosunda bir gider olarak raporlanır (Civan, 2008: 10). Örneğin, işletmenin 2008 yılı muhasebe karının 6.900 TL olduğunu, bunun içinde 500 TL iştirak kazancı bulunduğunu (sürekli fark), ayrıca bu karın oluşumunda 700 TL kıdem tazminatı gideri kaydedildiğini kabul edelim. Bu durumda **dönemin vergi gideri** şöyle hesaplanacaktır:

Dönemin Muhasebe Karı	6.900 TL
(-) İştirak Kazançları İstisnası (sürekli fark)	<u>500 TL</u>
Kalan	6.400 TL
Dönemin Vergi Gideri ($6.400 \times \%20$)	1.280 TL

Hesaplamadan da anlaşılacağı gibi dönemin vergi gideri, sürekli farkın etkisi giderildikten sonra muhasebe karına vergi oranı uygulanarak hesaplanmıştır.

Burada muhasebe ilkelerine göre hesaplanan dönemin vergi gideri 1.280 TL olmasına rağmen, **ödenecek vergi tutarı** 1.420 TL'dir. Şöyle ki;

Dönemin Muhasebe Karı	6.900 TL
(-) İştirak Kazançları İstisnası (sürekli fark)	500 TL
(+) Kıdem Tazminatı Karşılığı	<u>700 TL</u>
Vergi Matrahı	7.100 TL
Vergi Borcu (7.100 × %20)	1.420 TL

Burada 700 TL kıdem tazminatı giderini şimdilik vergi mevzuatı kabul etmediği ve ödeme şartına bağladığı için gelecek dönemlerde indirilebilecek bir gider oluşmuştur. Bu gelecek dönemlerde indirilebilecek giderin (indirilebilir geçici fark) %20 vergi etkisi ise 140 TL'dir. Bunu şöyle kaydedebiliriz:

691 Dönem Karının Vergi Gideri	1.280 TL
284 Ertelelen Vergi Varlıkları	140 TL
370 Dön. Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	1.420 TL

Standarda göre geçici farkların vergi etkisi, ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak gelir tablosunda; ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülükleri olarak da bilançoda raporlanır (Güçenme ve Poroy, 2007: 5). Bir muhasebe döneminde indirilebilir geçici fark vergilendirilebilir geçici farktan fazla çıkarsa, doğal olarak bunun vergi etkisi de ertelenmiş vergi varlığı, tersi durumda ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak bilançoda yer alır. Ertelelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü bilançoda ayrı ayrı raporlanmak yerine netleştirilerek raporlanabilir.

IV. DEĞERLEME FARKLARI ÖZ KAYNAKLARDA MUHASEBELEŞTİRİLEN UNSURLAR

Muhasebe standartları, bazı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinde ortaya çıkan değer artış veya azalışının, gelir-gider tablosunda muhasebeleştirilmesi yerine, bilançoda öz kaynaklar içinde muhasebeleştirilmesini benimsemiştir. Mesela; satışa hazır menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde ortaya çıkan artış veya azalışlar öz kaynaklar içinde muhasebeleştirilir. Benzer şekilde maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi halinde ortaya çıkan değer artışları da öz kaynaklarda muhasebeleştirilir. Tabiiyle öz kaynaklarda meydana gelen bu artış veya azalışlar (kapsamlı kar hariç) dönem karını etkilemez. Dolayısıyla dönem karını etkilemeyen unsurların vergi etkilerinin de vergi gideri veya vergi geliri olarak değil, öz kaynaklara ilave veya indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekir.

Örnek-5: ABC işletmesinin 5.500 TL'ye satın almış olduğu satışa hazır menkul kıymetlerini yıl sonunda gerçeğe uygun değerle değerlemiştir. Söz konusu menkul kıymetin gerçeğe uygun değeri 5.900 TL'dir.

Buradaki değer artış kazancı (5.900 TL – 5.500 TL = 400 TL), bilançoda hesaplarına şöyle kaydedilebilir:

240 Bağlı Menkul Kıymetler	400	
525 Satışa Hazır Menkul Kıymet Değer Artışları		400

Bu örnekte, menkul kıymetlerde meydana gelen değer artışı, dönemin gelirleri içerisinde kaydedilmediği için vergi etkisinin de dönemin giderleri arasında kaydedilmemesi gerekir. Dolayısıyla öz kaynaklara kaydedilen değer artışının vergi etkisi (400 × %20=80 TL) şöyle muhasebeleştirilebilir:

525 Satışa Hazır Menkul Kıymet Değer Artışları	80	
484 Ertelelenmiş Vergi Yükümlülükleri		80

Günlük defter kaydından da anlaşılacağı gibi varlıkta meydana gelen değer artışının vergi etkisi daha önceki alım satım amaçlı menkul kıymet örneğinde olduğu gibi vergi gideri olarak muhasebeleştirilmemiş, öz kaynakları azaltan bir unsur olarak kaydedilmiştir.

V. GEÇİCİ FARKLARIN BİLANÇO KALEMLERİNDEN TESPİTİ

İndirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar, TMS-12'nin benimsediği şekliyle dönem sonunda bilanço kalemlerinden yola çıkarak da belirlenebilir. Bunun için ilgili bilanço kaleminin muhasebe değeri ve vergi değeri karşılaştırılır. Örnek olarak ABC işletmesinin bilanço kalemleri ve bunların muhasebe ve vergi değerleri aşağıdaki gibi olsun (örnek anlaşılabilir olması için çok basite indirgenmiştir):

Aktif Hesaplar	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	İndirilebilir Geçici Fark
Kasa	500	500		
Banka	1.200	1.200		
Hisse Senetleri	1.500	1.200	300 (a)	
Alacak Senetleri	700	700		
Şüpheli Alacaklar	1.900	1.900		
Ticari Mallar	4.000	4.000		
Makinalar	2.000	2.000		
Aktif Toplamı	11.800			

Pasif Hesaplar	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	İndirilebilir Geçici Fark
Borç Senetleri	1.500	1.500		
Birikmiş Amortisman	100	300	200 (b)	
Şüpheli Alacaklar Karşılığı	400	150		250 (c)
Satıcılar	2.100	2.100		
Kıdem Tazminatı Karşılığı	350	0		350 (d)
Sermaye	7.350	7.350		
Toplam	11.800		500	600

Açıklamalar:

(a) Dönem sonunda hisse senetleri gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş ve alış bedeli 1.200 TL olan hisse senedinin gerçeğe uygun değerinin 1.500 TL olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla 300 TL hisse senedi değer artış karı bu dönemin gelirleri arasına yazılmıştır. Bu gelir, vergi mevzuatınca kabul edilen bir gelir olmayıp, gelecek dönemlerde gerçekleştiği zaman vergiye tabi olacaktır. Bu bakımdan vergi matrahı bulunurken dönemin muhasebe karından indirilecek, ancak vergilendirilebilir geçici bir fark oluşacaktır.

(b) Tablodan da anlaşılacağı gibi bir pasif hesap olan birikmiş amortismanların muhasebe değeri 100 TL; vergi değeri ise 300 TL'dir. Bu fark, muhasebe ilkelerine göre 100 TL gider kaydedilirken, vergi mevzuatına göre 300 TL amortismanın dönem matrahından düşülmesinden kaynaklanmıştır. Dolayısıyla vergi mevzuatına göre daha fazla bir büyüklük dönem karından düşülmüş ve daha az bir kar üzerinden vergi ödenmiştir. Yani vergi ertelenmiştir. Ertelenen vergi ileri tarihlerde ödenecektir. Bu bakımdan vergilendirilebilir bir fark ortaya çıkmıştır.

(c) İşletme henüz yasal şartları taşımayan alacak için 250 TL karşılık ayırmış ve gider kaydetmiştir. Bu şüpheli alacaklar karşılığı gelecek dönemlerde dava ve icra aşamasına geldiğinde vergi idaresince kabul edilebilir duruma gelecektir. Dolayısıyla şimdi gider yazılan, fakat vergi idaresince kabul edilmeyen bu tutar dönemin muhasebe karından indirilerek kar hesaplanmıştır. Söz konusu gider vergi mevzuatınca ileri bir tarihte indirilebilir aşamaya geleceği için indirilebilir geçici fark oluşmuştur.

(d) Kıdem tazminatları muhasebe ilkeleri bakımından dönemsellik kavramı gereği kayıt altına alınan, fakat vergi mevzuatı ödendiği zaman kabul edilen bir giderdir. İşletme muhasebe ilkelerine göre gideri kayda almış, ancak vergi idaresi kabul etmediği için vergi hesaplarken bu gideri gerçekleştirilmemiş kabul etmiştir. Dolayısıyla ileride vergi idaresince kabul edilecek bu gider indirilebilir geçici bir fark olarak ortaya çıkmıştır. İndirilebilir geçici fark tabiatıyla vergi varlığı doğuracaktır.

Tablodan da anlaşılacağı gibi indirilebilir geçici farklar 600 TL, vergilendirilebilir geçici farklar ise 500 TL'dir. Dolayısıyla indirilebilir geçici fark vergilendirilebilir geçici farktan 100 TL daha fazladır. Bu da ertelenmiş vergi varlığı doğurur. Buna göre 100 TL indirilebilir geçici farkın, vergi etkisi $100 \times \%20 = 20$ TL, bilançoda yer alacaktır.

Dönemin muhasebe karına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi, vergiye tabi olmayan gelirlerin çıkarılması sonucu bulunan mali kar üzerinden hesaplanan vergi borcu 235 TL ise, şu kayıt yapılmalıdır:

-----/-----	
691 Dönem Karının Vergi Gideri	215 TL
284 Erteleilmiş Vergi Varlığı	20 TL
370 Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yük. Karş.	235 TL
-----/-----	

Buradaki ertelenmiş vergi varlığı gelecek dönemlerde giderleşecektir. Zira döneme ait olan, ancak vergi idaresince kabul edilmeyen giderlerden dolayı ilk yıllarda fazla ödenen, fakat daha az gider kaydedilen, peşin ödenen vergiler, daha sonraki yılların gideri olacaktır.

SONUÇ

Vergi mevzuatının bazı gelir ve giderleri hiçbir zaman tanımaması, bazı gelir ve giderleri ise muhasebe ilkelerinin tanıdığı farklı bir dönemde tanınması, bazı varlık ve kaynaklar için muhasebe ilkelerinden farklı değerlendirme ilkesi benimsemesi, muhasebe karı ile vergi karını farklılaştırır. Bu farklılığa vergi mevzuatının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler neden oluyorsa, bu farka sürekli fark denir ve bu fark hiçbir zaman kapanmaz. Dolayısıyla bunun vergi etkisi de mali tablolarda raporlanmaz. Ancak gelir veya gider unsurlarının orta-

ya çıkma zamanı ile vergi mevzuatı tarafından tanınma zamanı farklı ise muhasebe karı ile vergi karı arasında fark oluşur ve bu fark da birkaç dönem sonra ortadan kalkar. Bu farka geçici fark denir.

Geçici farkların vergi etkisi bilançoda ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak raporlanırken, gelir tablosunda da ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak raporlanır.

Geçici farkların vergi etkisinin raporlanması işlemi sadece kurumlar vergisi mükellefleri için geçerlidir. Zira gelir vergisinin mükellefi, tüzel kişilik ya da işletme değildir, işletme sahibi ya da ortaklardır.

Ayrıca kaynağında kesilen vergiler (stopaj) standardın kapsamında değildir. Çünkü kaynağında kesilen vergiler kurumlara yasal sorumluluk yükleyen, ortaklara ödenen kar payını azaltan bir vergi türü olup, gider niteliği taşımayan, kar dağıtım işlemidir.

Dönemin ödenecek vergisi, muhasebe karına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve vergiye tabi olmayan gelirlerin indirilmesiyle bulunan mali kar üzerinden hesaplanır. Dönemin vergi gideri ise, cari dönemin vergisi ile geçici farklardan kaynaklanan ertelenen vergi giderini de kapsar. Yani dönem kazancı üzerinden hesaplanan vergiye ertelenmiş vergi borçlarının eklenmesiyle elde edilir.

Bu standart kapsamında geleneksel uygulamalarımızdan farklı olarak işletmenin vergi geliri de söz konusu olabilir. Zira faaliyet dönemini mali zararla kapatan işletme, söz konusu zararı gelecek beş yıl içinde elde edilecek kardan mahsup etmeyi bekliyorsa ertelenmiş vergi geliri doğacaktır.

TMS-12 gelir vergileri standardının geleneksel uygulamalarımıza getirdiği birçok yeniliğin muhasebeciler tarafından ilk bakışta yadırganması doğal karşılanabilir. Ancak söz konusu standardın getirdiği yenilikler dikkatlice incelendiğinde, mali tabloların gerçeği yansıtmasına katkı sağlayan ve dönem karını daha doğru göstermeyi amaçlayan bir standart olduğu, muhasebenin sosyal sorumluluğu göz önüne alındığında, muhasebe uygulayıcılarının söz konusu standardı özümsemesi gerektiği söylenebilir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan; (2006), “UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Erteleilmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 5(17), ss.1-18.
- BEYAZITLI, Ercan, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ; (2006), **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Tesmer Yayın No:67, Ankara.
- CIVAN, Mehmet; (2008), **TMS-12 Gelir Vergileri Standardı Uygulama Rehberi**, Tesmer Yayını, No: 82, Ankara.
- DİNÇ, Engin; (2007), “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 28, ss.21-48.
- EPSTEIN, Barry J and Abbas Ali Mirza; (2006), **Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards**, John Wiley&Sons Inc.
- GÜCENME GENÇOĞLU, Ümit; (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi Yayınları, İstanbul.
- GÜCENME Ümit ve Aylin POROY; (2007), “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 6(21), ss.1-16.
- KAVAL, Hasan; (2005), **Muhasebe Denetimi-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle**, Gazi Kitabevi Yayını, Ankara.
- MISIRLIOĞLU, İsmail Ufuk; (2005), “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması”, **İSMMMO Mali Çözüm**, ss.51-65.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR; (2007), **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS – TFRS)**, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.
- TMSK, Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-12) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 31; Resmi Gazete, 28.03.2006 – 26122.