

TMS 12 INCOME TAX STANDARD SCOPE DEFERRED TAX AND ACCOUNTING

Yıldırım Ercan ÇALIŞ*, Yaprak ÖZÖNCEL**

* Doç. Dr., Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi,

** İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,

E-mail: ecalis@marmara.edu.tr, yaprak.ozoncel@hotmail.com

Copyright © 2017 Yıldırım Ercan ÇALIŞ, Yaprak ÖZÖNCEL. This is an open access article distributed under the Eurasian Academy of Sciences License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

ABSTRACT

If there is difference between time for revenue and expenditure to emerge and the accepted valid time given by tax legislation, it can be temporary difference between accounting profit and financial profit. Tax effect of temporary difference is reported as deferred tax or delayed tax obligation in balance sheet whereas in the income statement delayed tax expenditure or delayed tax income.

In this study, occurrence of the delayed tax assets and the delayed tax obligations is explained with sample practices and how these taxes can be reflected in income statement is discussed in different case studies. In addition to these, how can be offset of the delayed tax assets and obligations is shown by case studies.

Keywords: Delayed Tax, Income Tax Standard, Delayed tax Assets, Delayed Tax Obligations, Delayed Tax Deducted, IAS 12

JEL Classification: M40, M41

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA ERTELENMİŞ VERGİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ÖZET

Gelir ve giderlerin ortaya çıkma zamanı ile vergi mevzuatı tarafından geçerli kabul edilme zamanı farklı ise muhasebe karı ile mali kar arasında geçici farklar oluşmaktadır. Geçici farkların vergi etkisi bilançoda ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak; gelir tablosunda ise ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak raporlanmaktadır.

Bu çalışmada ertelenmiş vergi varlıklarının, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin nasıl oluştuğu örnek uygulamalar ile açıklanmış ve bunların finansal tablolara nasıl yansıtılacağı farklı vaka çalışmaları ile ele alınmıştır. Ertenilmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin nasıl mahsup edileceği de çalışmada örnek olaylarla açıklanmıştır.



Anahtar Kelimeler: Ertelenmiş Vergi, Gelir Vergisi Standardı, Ertelenmiş Vergi Varlığı, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü, Ertelenmiş Vergi Mahsubu, TMS 12

1. GİRİŞ

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

Bu durumun ortaya çıkmasına sebep olan farklar geçici farklar ve sürekli farklar olmak üzere iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan farkların geçici olması durumunda, TMS-12 Gelir Vergileri Standardına göre, geçici farkların vergi etkilerinin işletmenin finansal tablolara yansıtılabilmesi ve işletmenin gerçek finansal durumunun görülebilmesi için ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla ertelenmiş vergiyi ortaya çıkaran durumlar ve bu durumların muhasebeleştirilmesi TMS-12 Gelir Vergileri Standardı yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. (KGK ,2012: Resmi Gazete)

2. ERTELENMİŞ VERGİ

Ertelenmiş vergi, *bir varlıktan fayda temin edilmesinin veya bir borcun ödenmesinin ileride gerçekleşeceği beklentisi nedeniyle bu varlığın veya borcun muhasebedeki kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında oluşan geçici farklar üzerinden hesaplanan vergidir.*

Bir başka ifadeyle defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; TMS-12 Gelir Vergileri Standardı bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcunun veya ertelenmiş vergi alacağının muhasebeleştirilmesi yönünde zorunluluk getirilmiştir.

2.1.Ertelenmiş Verginin Ortaya Çıkış Nedenleri

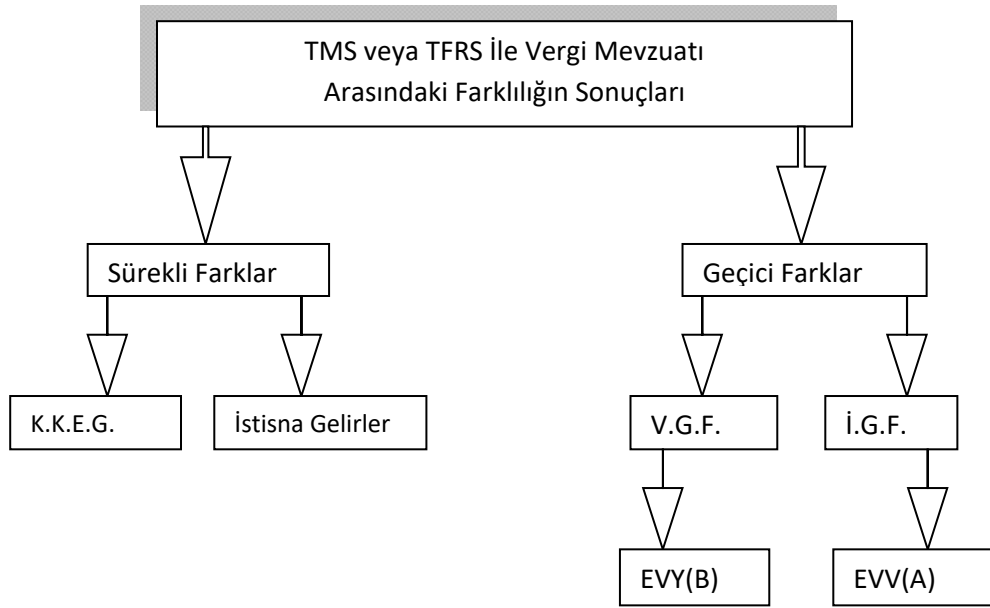
Ticaret Kanunu ile muhasebe kavram ve ilkelerine göre, döneme ait bütün gelir ve giderler ‘vergi mevzuatı dikkate alınmadan’ karşılaştırılarak muhasebe kârı veya zararı tespit edilir. Fakat vergi mevzuatı kapsamında ise bazı giderlerin vergiye tabi kârdan (mali kârdan) indirilmesini yasaklayan, bazı gelir unsurlarının da vergi avantajları çerçevesinde muaf veya



istisna tutulması yönünde bazı düzenlemeler bulunduğundan farklılıklar meydana gelmektedir.

Bir başka ifadeyle iki mevzuatın farklı muhasebeleştirme ve ölçümlmelerinden kaynaklanan nedenlerle muhasebe kârı ve vergiye esas kârda bir farklılaşma meydana gelmektedir. Bu nedenle ertelenmiş vergi kavramı ortaya çıkmaktadır. Oluşan farkların bir kısmı süreklilik arz ederken bir kısmı da geçici nitelik taşımaktadır. (Tekşen, 2010: 297-317)

Şekil 1: TMS veya TFRS (Ticaret Yasası Hükümleri) İle Vergi Mevzuatı Arasındaki Farklılık



Kaynak: (İstanbul Ticaret Üniversitesi, Eğitim Notu :2013/2014)

2.1.1. Sürekli Farklar

Süreklilik arz eden farklar vergi mevzuatına göre mali karın tespitinde hiçbir zaman kabul edilmeyen giderler ile hiçbir zaman vergilendirilmeyecek gelirlerden kaynaklanır ve bu farklar sonraki dönemlerde ortadan kalkması söz konusu olmadığından gelecek dönemlerin vergi gelir ve giderini etkilemez, dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturmaz. Bu nedenle sürekli farklar için herhangi bir muhasebe işlemi yapılmaz. (Örten vd., 2012:159)

Sürekli Farklara Neden Olan Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)

- 1- Vergi cezaları ve zamları
- 2- Trafik cezaları ve zamları
- 3-6183 Sayılı Kanun'a göre ödenen ceza ve tazminatlar
- 4- Ödenmeyen SGK primleri
- 5-Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar vs. örnekler sayılabilir.

Sürekli Farklara Neden Olan Gelirler (Vergi İstisnaları)



- 1- İştirakler temettü gelirleri
- 2- Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet karşılıkları
- 3- Uluslararası anlaşmalarda yer alan Kurumlar Vergisi'ne ilişkin istisnalar
- 4- Serbest bölge kazançları
- 5- Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları kazançları vs. örnekler sayılabilir.

2.1.2. Geçici Farklar

Vergi düzenlemeleri ile (TTK'na göre) GKG Muhasebe İlkeleri'ne göre bazı gelir ve giderler oluştukları dönemde değil de farklı dönemlerde tanınarak finansal tablolarda yer almaktadır. Geçici farklar ilgili oldukları dönemde muhasebe kârı ve mali kârın farklılaşmasına neden olmakla birlikte daha sonraki dönemlerde ortadan kalkacak olan farklılıklardır. Bu nedenle ertelenmiş vergiyi doğuran bu farklar geçici veya zamanlama farkları da denilmektedir.

Geçici farklar, zamanlama farkları dışında bir varlığın veya borcun vergi yasalarına göre belirlenen değeri (vergi değeri) ile finansal tablolardaki muhasebe ilkelerine göre belirlenen değerinin (muhasebe değerinin) farklı oluşundan da kaynaklanabilmektedir.

Bir diğer ifade ile, muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında varlık ve kaynakların değerlendirme ölçülerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklar da geçici farklardır.

Geçici Farklara Neden Olan Giderler

- 1- Kıdem tazminatı karşılıkları,
- 2- Diğer borç ve gider karşılıkları,
- 3- Alınan çekler reeskont giderleri,
- 4- Vadesiz alacak reeskont giderleri,
- 5- Fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri,
- 6- Alış bedeli altında değerlendirilen hisse senetleri için yazılan giderler ve
- 7-Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılıkları sayılabilir.

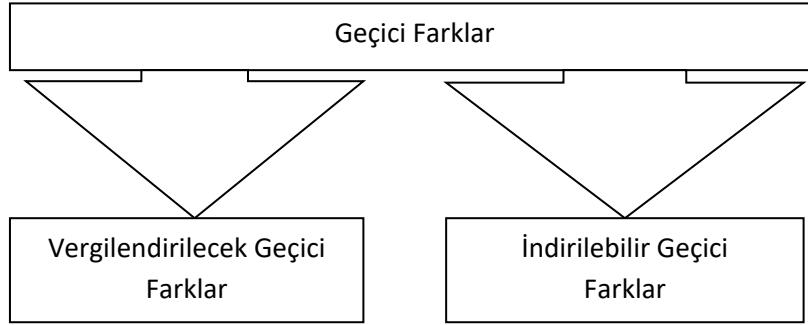
Geçici Farklara Neden Olan Gelirler

- 1- Hisse senetleri değer artış kazançları
- 2- Verilen çekler reeskont gelirleri
- 3- Vadesiz borçlar reeskont gelirleri
- 4- Varlık değer artış kazançları (gelecek dönemlerde vergilendirilecek)
- 5- Geliştirme giderleri
- 6- Yenileme fonu vs. örnekler sayılabilir.

Geçici farkların kaynaklanma nedeni ne olursa olsun geçici farklar belli bir zaman dilimi içerisinde kendiliğinden ortadan kalkmaktadır. Geçici farklar, vergilendirilecek geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. (Örten vd., 2012:159)



Şekil 2: Geçici Farklar İlişkin Türler



Kaynak : (Göğüş, 2010:18)

2.1.2.1. Vergilendirilecek Geçici Farklar

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

Bu farklar, bir varlığın ya da borcun defter değeri (muhasabe değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr veya zararın hesabında dikkate alınan farklardır.

Yani;

Aktif Kalemler için; $MD > VD$

Pasif Kalemler için; $MD < VD$ ise Vergilendirilecek geçici farklar toplamından oluşur.

Örnek :

(X) İşletmesi 10.000.- TL'ye satın aldığı bir makine için muhasebe standartları gereğince %20 oranında amortisman ayırmıştır. Vergi kanunlarına göre ise amortisman oranının % 25 olduğunu varsayalım. (Kurumlar vergisi oranı % 20 olduğunu kabul edersek)

Bu durumda makinenin;

**** Muhasebe Değeri** $[10.000 - (10.000 \times \%20 = 2000) 2.000] = 8.000$ TL

**** Vergi Değeri** ise $[10.000 - (10.000 \times \%25 = 2.500) 2.500] = 7.500$ TL' dir.

Makinenin muhasebe değeri, vergi değerinden yüksek olduğundan aradaki fark 500 TL vergilendirilebilir geçici fark olarak hesaplanacaktır.

Bir başka ifade ile örnekte verilen makine bir aktif kalem olduğu için; $MD (8.000) > VD (7.500)$ büyük olduğundan Vergilendirilecek geçici fark oluşur.

$$VGF = 8.000 - 7.500 = 500 \text{ TL}$$



Ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin ödeyeceği verginin artmasına sebep olacağından, vergiye tabi geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi borcu hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi borcu muhasebeleştirilmektedir.

Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü) = ‘ Vergilendirilecek Geçici fark x İlgili Dönemde Geçerli Olacak Vergi Oranın ’ çarpımı kadardır.

Kısaca;

$$[EVB (Y) = VGF \times \text{Vergi Oranı}]$$

$$EVB (Y) = 500 \times \%20 = 100 \text{ TL } \underline{\text{ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) hesaplanır.}}$$

2.1.2.2.İndirilebilir Geçici Farklar

İndirilebilir geçici farklar; bir varlığın veya borcun kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya ödendiği dönemlerde mali kârın hesaplanmasında vergi matrahını azaltan fonksiyona sahiptirler.

İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azaltacağından, bu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi varlıkları muhasebeleştirilmektedir.

Yani;

Aktif Kalemler için; $MD < VD$

Pasif Kalemler için; $MD > VD$ ise İndirilecek geçici farkların toplamından oluşur.

Örnek :

(X) İşletmesinde çalışmakta olan işçiler için 100.000 TL yıllık kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır. Ayrılan kıdem tazminatı karşılığının muhasebe değeri 100.000 TL’ dir. (Kurumlar vergisi oranı % 20 olduğunu kabul edersek)

Ancak ödeme henüz yapılmadığı için kıdem tazminatı karşılığının vergi değeri ise sıfırdır. (Vergi mevzuatı gereğince; kıdem tazminatlarının gider yazılabilmesi için ödeme yapılması şarttır.)

Bu durumda;

MD ile VD aradaki 30.000 TL’lik fark nedeniyle indirilebilir geçici fark oluşur.

Yani;

$$\text{İGF} = (MD) 100.000 - (VD) 0 = 100.000 \text{ TL’dir.}$$

Ortaya çıkan indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin ödeyeceği verginin azalmasına sebep olacağından, indirilebilir geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi alacağı (varlığı) hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi alacağı muhasebeleştirilmektedir.



Ertelenmiş Vergi Alacağı (Varlığı) = ‘ İndirilecek Geçici fark x İlgili Dönemde Geçerli Olacak Vergi Oranın ’ çarpımı kadardır.

Kısaca;

$$[EVA (V) = İGF \times Vergi Oranı]$$

$$EVA (V) = 100.000 \times \%20 = 20.000 \text{ TL } \underline{\text{ertelenmiş vergi alacağı (varlığı) hesaplanır.}}$$

Tablo 1: Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Oluşma Sebepleri

Bilanço Kalemleri	Farkı Niteliği	Farkı Vergi Etkisi
Aktif Kalemler		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Pasif Kalemler		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı

Kaynak: (Örten vd., 2012 :158)

3. ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS-12 Gelir Vergileri Standardı göre bir işletmenin; finansal işlemleri ile diğer olayların vergisel sonuçlarını, işlemleri ve diğer olayları ne şekilde muhasebeleştirmiş ise ertelenmiş verginin etkilerini de aynı yerde muhasebeleştirmesinde zorunluluk bulunmaktadır.

Yani;

1-İşlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilmelidir.

2-İşlemler ve diğer olaylar doğrudan doğruya özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilmişse, ilgili vergi etkileri de doğrudan özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.



3.1. Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Ertelenmiş vergi varlıkları, indirilebilir geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnaların ileriye doğru taşınması nedeniyle, gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarıdır. Yani, gelecek dönemlerde ödenecek Kurumlar Vergisi rakamından indirilecek tutarlardır.

Diğer bir ifadeyle, vergi indirim ve istisnalarının cari dönem mali kârından fazla olması sebebiyle, cari dönem matrahından indirilemeyen, ancak gelecek dönemlerde vergi matrahından indirim yapılabilecek kalemlere ait vergi tutarıdır.

Bu tutarlar gelecek dönemlerdeki geri kazanılabilir vergi tutarını ifade etmektedir. TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 56. Maddesine göre; ertelenmiş vergi varlıklarının cari dönem varlıklarından ayrı gösterilmesi gerektiği belirtilmiş, ancak işletmelerin hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapların bilançonun neresinde ve ne şekilde raporlanacağı konularına açıklık getirilmemiştir.

Standartta daha çok finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken bilgiler üzerinde durulmuştur. Ertelenmiş vergi varlıkları nitelikleri itibarıyla peşin ödenmiş giderlerden oluşmaktadır. Tekdüzen Hesap Planı incelendiğinde 18 nolu grup gelecek aylara, 28 nolu grup gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkuklarıdır.

Bu grup, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek dönemlere ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerden oluşmaktadır.

Bu bağlamda, 184 veya 284 nolu hesaplar “Ertelenmiş Vergi Varlıkları” hesabı olarak raporlanabilir. Ancak TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 56. maddesine göre; eğer işletme dönen ve duran varlıklarını bilançoda ayrı sınıflandırıyorsa, ertelenmiş vergi varlıkları bilançoda duran varlıklar içerisinde yer almalıdır. Bu doğrultuda Tekdüzen Hesap Planı’na 284 *Ertelenmiş Vergi Varlıkları* hesabı eklenmesinde yarar bulunmaktadır. (KGK, 2015), (Örten vd,2012:162-170), (Kavak, 2008), (Özkan 2009:102-103)

Örnek 1 (Hisse Senetleri Değer Azalışı)

ABC İşletmesi tarafından 05.10.2012 tarihinde alım-satım amaçlı olarak 40.000 TL’ye alınan hisse senetlerinin 31.12.2012 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 32.000 TL’dir. (Vergi oranın % 20 olduğunu varsayalım)

- a) Muhasebe standartlarına göre hisse senetleri değer azalışları $(40.000 - 32.000 = 8.000 \text{ TL})$ aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

656-BORSA DEĞER AZALIŞ ZARARLARI HS.	8.000-	
110- HİSSE SENETLERİ HS.		8.000-

- b) Vergi mevzuatı gereğince hisse senetleri değer azalışları gider olarak kabul edilmediğinden mali karın/zararın hesaplanmasında ticari kara/zarara ilave edilmesini unutmamak için nazım hesaplarda izlenmesi gerekir.



970 K.K.E.G.BORÇLU HESABI	8.000-	
---------------------------	--------	--

971 K.KE.G. ALACAKLI HESABI		8.000-
-----------------------------	--	--------

c) Hisse senetlerindeki değer azalışları nedeniyle ortaya çıkan 8.000 TL'lik geçici fark bir vergi varlığı doğurmakta ve aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

Yani:

EVV (A) = VGF x Vergi Oranı

EVV (A) = 8.000 x % 20 = 1.600 TL olarak ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) hesaplanır.

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	1.600-	
---------------------------------	--------	--

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.HS - 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı		1.600-
--	--	--------

Örnek 2 (Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı)

ABC İşletmesi 25.10.2012 tarihinde 10.000 TL'lik senetsiz alacağının şüpheli hale geldiğini tespit etmiş ve bu alacağın tamamı için karşılık ayırmaya karar vermiştir. (Vergi oranı % 20 olarak varsayalım)

Şüpheli hale gelen senetsiz alacaklar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

a) Alacağın şüpheli hale gelmesi;

128 ŞÜPHELİ TİC. ALACAK Hs.	10.000-	
120 ALICILAR HS.		10.000-

b) Şüpheli senetsiz alacak için karşılık ayrılması;

654 KARŞILIK GİDERLERİ HS	10.000-	
---------------------------	---------	--

129 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. KARŞILIĞI HS.		10.000-
--------------------------------------	--	---------

c) Vergi mevzuatı gereğince ticari alacaklar dava ve icra aşamasında olmadan ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmediğinden mali karın/zararın hesaplanmasında ticari kara/zarara ilave edilmesini unutmamak için nazım hesaplarda izlenmesi gerekir.

970 K.K.E.G. BORÇLU HS	10.000-	
------------------------	---------	--

971 K.K.E.G. ALACAKLI HS.		10.000-
---------------------------	--	---------

Muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramları gereğince, bir alacağa karşılık ayrılması için, alacağın dava ve icra aşamasına gelinmesi beklenmeyebilir. İhtiyatlılık ilkesi gereğince, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması mümkündür.

Ancak vergi mevzuatı gereğince alacak mahkeme ya da icra safhasında olmadığı sürece karşılık ayrılamaz bu sebeple ayrılan karşılık gider olarak kabul edilmemektedir.



Görüldüğü gibi ayrılan karşılık gideri vergi mevzuatı ve muhasebe standartları açısından farklı değerlendirilmesi nedeniyle 10.000 TL'lik geçici bir fark oluşmakta ve bu geçici fark ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır.

Yani;

$$EVV(A) = \text{İGF} \times \text{Vergi Oranı}$$

$EVV(A) = 10.000 \times \%20 = 2.000 \text{ TL}$ olarak ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) hesaplanır.

- d) Bu nedenle şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasından kaynaklanan vergi etkisi aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	2.000-	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.HS		2.000-
- 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı		

Örnek 3 (Kıdem Tazminatı Karşılıkları)

ABC İşletmesi'nin 31.12.2012 tarihinde kıdem tazminatı yükü 80.000TL'dir. Ancak bu tutarın 20.000 TL'si bu döneme ait ve geri kalan tutar ise geçmiş dönemlere aittir. İşletme karşılığın tamamını kayda almaya karar vermiştir. Geçmiş yıllara ait olan kıdem tazminatlarının karşılanacağı yeteri kadar serbest yedek bulunmaktadır. (Vergi oranı % 20 olarak kabul edilmiştir.)

Vergi mevzuatı açısından çalışanlar için hesaplanan kıdem tazminatlarının ancak ödendiği zaman gider yazılması mümkün bulunmaktadır. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının 126. maddesi çalışanların ilgili hizmeti verdikleri sürenin on iki ay veya daha sonrasında ödenecek kâr paylaşımı veya ikramiye borçları için kıdem tazminatı ayrılması gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerektiğini ve bu kıdem tazminatı karşılığının da reel iskonto oranı ile iskonto edilip finansal tablolarda gösterilmesi gerektiğini belirtmektedir. İşletme çalışanlara sağlanan bazı faydalar bunların ayrılma sebeplerinden bağımsız olarak ödenir. Bu gibi tazminatların ödeneceği kesindir. (herhangi bir hak ediş veya asgari hizmet koşulu çerçevesinde) Ancak bu ödemelerin ne zaman gerçekleştirileceği belli değildir.

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

- a) Muhasebe standartlarına göre yapılan muhasebe kaydı sonucunda ayrılan kıdem tazminatı karşılığının muhasebe değeri 20.000 TL'dir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	20.000-	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	60.000-	
472 KIDEM TAZMİNATI KARSILIĞI HS.		80.000-



- b) Ancak vergi kanunlarında, ayrılan kıdem tazminatlarının ödenmesi gerçekleşmedikçe vergiden düşülemeyeceği belirtildiğinden mali karın tespitinde dikkate alınması için nazım hesaplara kayıt edilmelidir.

970 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERL. BORÇLU HESABI	20.000-	
971 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI		20.000-

11

- c) Cari dönemde ödeme gerçekleşmediği için ayrılan karşılığın vergi değeri sıfır olarak kabul edilmektedir. Vergi mevzuatı ve muhasebe standartları arasındaki bu farklı yaklaşım sonucunda, kıdem tazminatı karşılığı nedeniyle 20.000 TL'lik geçici bir fark oluşmakta ve bu geçici fark ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır. Kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki şekilde hesaplanır ve muhasebeleştirilebilir.

Yani;

$$EVV(A) = \text{İGF} \times \text{Vergi Oranı}$$

$EVV(A) = (20.000 + 60.000) \times \%20 = 16.000 \text{ TL}$ olarak ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) hesaplanır.

Ancak bu tutarın cari yılı ilgilendiren $(20.000 \times \%20 =) 4.000 \text{ TL}$ 'lik kısmı dönem karından karşılanır. Geri kalan geçmiş döneme ait $(60.000 \times \%20 = 12.000)$ 60.000 TL'lik kıdem tazminatı yedeklerden karşılandığından vergi etkisi de avantaj olarak doğacağı için özkaynakları arttırıcı olacak şekilde kayıt edilmelidir.

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	16.000-	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARS.		4.000-
- 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığından		
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		12.000-

3.2. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi

Ertelenmiş vergi yükümlülükleri, vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Yani gelecek dönemlerde ödenecek Kurumlar Vergisi rakamına ilave edilecek tutardır. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 56. Maddesinde, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin cari dönem yükümlülüklerinden ayrı gösterilmesi gerektiği belirtilmiş, ancak işletmelerin hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapların bilançonun neresinde ve ne şekilde raporlanacağı konularına açıklık getirilmemiştir. Standartta daha çok finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken bilgiler üzerinde durulmuştur. Ertelenmiş vergi yükümlülükleri peşin tahsil edilmiş gelirlerden oluşmaktadır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda 38 nolu grup gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları, 48 nolu grup gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkuklarıdır. Bu gruplarda, işletme tarafından elde edilen gelirlerden izleyen faaliyet dönemini ilgilendiren kısmını, ilgili



dönem gelirlerine aktarmak üzere kullanılan dönem ayırıcı hesaplar ile gerçekleştiği halde alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemiş olan giderlerin tahakkuk ettirilerek giderlere yansıtılması hesapları izlenir.

Bu bağlamda, 384 veya 484 nolu hesaplar “Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri” hesabı olarak raporlanabilir. Ancak TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 56. maddesine göre; eğer işletme kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarını bilançoda ayrı sınıflandırıyorsa, ertelenmiş vergi yükümlülükleri bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde gösterilmelidir. Bu doğrultuda Tekdüzen Hesap Planı’na 484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri hesabı eklenmelidir. (KGK, 2015)

Örnek 1 (Hisse Senedi Değer Artışı)

ABC İşletmesi tarafından 05.10.2012 tarihinde alım-satım amaçlı olarak 32.000 TL’ye alınan hisse senetlerinin 31.12.2012 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 40.000 TL’dir. (Vergi oranının % 20 olduğunu varsayalım)

- a) Muhasebe standartlarına göre hisse senetleri *değer artışı* ($40.000 - 32.000 = 8.000$ TL) aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

110 HİSSE SENETLERİ HS.	8.000-	
646 BORSA DEĞER ARTIŞI		8.000-
KARLARI HS		

- b) Vergi mevzuatı gereğince hisse senetleri değer artışları gelir olarak kabul edilmediğinden mali karın/zararın hesaplanmasında ticari kardan/zarardan indirilmesini unutmamak için nazım hesaplarda izlenmesi gerekir.

960 MATRAHTAN İNDİRİMLERDEN	8.000-	
BORÇLU HESABI		
961 MATRAHTAN İNDİRİM.		8.000-
ALACAKLI HESABI		

- c) Hisse senetlerindeki değer artışı nedeniyle ortaya çıkan 8.000 TL’lik geçici fark bir vergi yükümlülüğü oluşturmaktadır ve aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

Yani;

$$EVY (B) = VGF \times \text{Vergi Oranı}$$

$EVY(B) = 8.000 \times \% 20 = 1.600$ TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) hesaplanır.

691 DÖNEM KARI VERGİ VE	1.600-	
DİĞ. Y. YÜKÜML. KARŞ. HS.		
-691.13 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		1.600-
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.		



Örnek 2 (Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Fonu)

ABC İşletmesinin aktifinde kayıtlı olan 4.000.000 TL tutarındaki binanın 31.12.2012 tarihinde yeniden değerlemeye tabi tutmaya karar vermiş ve binanın değerinde 100.000 TL artış olmuştur. (Vergi oranı % 20 olduğunu varsayalım)

Muhasebe standartları, bazı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlemesinde ortaya çıkan değer artış veya azalışlarının, gelir-gider tablosunda muhasebeleştirilmesi yerine, bilançoda özkaynaklar içinde muhasebeleştirilmesini benimsemiştir. Dolayısıyla öz kaynaklarda meydana gelen bu artış veya azalışlar (kapsamlı kar hariç) dönem kârını etkilememektedir.

Dönem kârını etkilemeyen unsurların vergi etkilerinin de vergi gideri veya vergi geliri olarak değil, öz kaynaklara ilave veya indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmediği TMS 12 standardında yer almıştır.

Buna göre yeniden değerlendirme ve vergi etkisi aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

- a) Değer artışının muhasebe standartları göre kaydı;

252 BİNALAR HESABI 522 MDV Y.DEĞR. FONU - 522.01 Bina Değer Artışı	100.000-	100.000-
--	----------	----------

- b) Dönem kârını etkilemeyen bina değer artışının vergi etkilerinin de vergi gideri veya vergi geliri olarak değil, öz kaynaklara ilave veya indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerektiğinden;

Yani;

$$EVY (B) = VGF \times \text{Vergi Oranı}$$

$$EVY(B) = 100.000 \times \%20 = 20.000 \text{ TL } \underline{\text{ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) hesaplanır.}}$$

526 ERTELENMİŞ VERGİ FONU - 526.01 Bina Değer Artısı 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.	20.000-	20.000-
--	---------	---------

Örnek 3 (Satışa Hazır Menkul Kıymetler)

ABC İşletmesinin 10.000 TL'ye satın almış olduğu satışa hazır menkul kıymetlerini 2012 dönemi sonunda gerçeğe uygun değeriyle değerlemiştir. İlgili menkul kıymetin gerçeğe uygun değeri 15.000 TL olarak tespit edilmiştir. (Vergi oranı % 20 olduğunu varsayalım)

- a) Değerleme işlemi sonunda oluşan 5.000 TL değer artışı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER 525 SATIŞA HAZIR MENKUL KIYMET DEĞER ARTIŞLARI	5.000-	5.000-
---	--------	--------



- b) Bu örnekte, menkul kıymetlerde meydana gelen değer artışı, dönemin gelirleri içerisinde kaydedilmediği için vergi etkisinin de dönemin giderleri arasına kaydedilmemesi gerekmektedir. Buna göre vergi etkisi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

Yani;

$$EVY (B) = VGF \times \text{Vergi Oranı}$$

$$EVY(B) = 5.000 \times \%20 = 1.000 \text{ TL } \underline{\text{ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) hesaplanır.}}$$

525 SATISA HAZIR MENKUL KIYMET DEĞER ARTIŞLARI 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM. HS.	1.000-	1.000-
--	--------	--------

4.ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI ve YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN MAHSUBU

4.1.Ertelenmiş Vergi Alacağının ve Borcunun Mahsubu ve Koşulları

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

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

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

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

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



691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS

- 691.10 Hesaplanan Kurumlar Vergisi (+)
- 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığından (+)
- 691.12 Ertelenmiş Vergi Varlığı İptali (-)
- 691.13 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünden (-)
- 691.14 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü İptali (+)
- 691.15 Vergi Oranı Değişim Etkisi (+ -)

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri reeskonta tabi tutulmamaktadır. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri, cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilmektedir. (Kavak, 2008)

Tablo 2: Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Karşılaştırılması

Durumlar	Farkı Vergi Etkisi
Ertelenmiş Vergi Varlığı > Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	Ertelenmiş Vergi Geliri
Ertelenmiş Vergi Varlığı < Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	Ertelenmiş Vergi Gideri

Kaynak: (İstanbul Ticaret Üniversitesi, Eğitim Notu :2013/2014)

Örnek;

X işletmenin 2012 dönemi yasal vergi karşılığının (Dönem Karı V.YYK) 100.000 TL ve ertelenmiş vergi borcunun ise 50.000 TL olarak hesaplanmış olması halinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

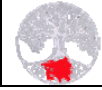
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	150.000-	
-691.00 Yasal Vergi Karşılığı 100.000		
-691.13 Ertelenmiş Vergi Yük. 50.000		
370 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞ.		100.000-
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.		50.000-
ertelenmiş vergi borcunun mahsup kaydı		

Örnek;

X işletmenin 2012 dönemi yasal vergi karşılığının (Dönem Karı V.YYK) 150.000 TL ve ertelenmiş vergi varlığı ise 50.000 TL olarak hesaplanmış olması halinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

a) Yasal Vergi Karşılığının ayrılması

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARSILIKLARI	150.000-	
- 691.00 Yasal Vergi Karşılığı 150.000		



370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARS.	150.000-
---	----------

b) Ertelenmiş vergi alacağının (varlığının) mahsup kaydı

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	50.000-	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARS. - 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığından		50.000-

Bu aşamada uygulama örnekleriyle indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilecek geçici farkların vergi etkilerinin nasıl muhasebeleştirilebileceği analiz edilecektir.

İşletme tarafından yapılan faaliyetler çerçevesinde elden çıkarılan fon ya da kaynaklar vergiye tabi kârının tespitinde gider olarak indirilebilir. Bu durumda, bir borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında indirilebilir geçici fark doğar.

Bu farktan dolayı borç tutarının vergiye tabi kârın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde geri kazanılacak vergileri ifade eden bir ertelenmiş vergi varlığı oluşacaktır. Dolayısıyla indirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi varlığını oluşturduğu için vergi matrahı hesaplanırken muhasebe kârına ilave edilmelidir. (Kavak, 2008)

4.2.Vergi Alacağı ve Borcunun Mahsubuna İlişkin Uygulama Örnekleri

Örnek 1 ABC İşletmesinin 2012 döneminde muhasebe kârı 100.000 TL olarak bulunmuştur. Kıdem tazminatı karşılıklarından kaynaklanan vergilendirilebilir geçici fark 20.000 TL, stokların değerlemesinden kaynaklanan indirilebilir geçici fark 30.000 TL'dir. 2012 yılı vergi oranının % 20 olması durumunda ABC İşletmesinin net kârını hesaplayalım.

Muhasebe Kârı	100.000
Vergilendirilebilir Geçici Fark (-)	(20.000)
<u>İndirilebilir Geçici Fark (+)</u>	<u>30.000</u>
Vergi Matrahı	50.000
Kurumlar Vergisi (50.000 x %20)	10.000

a) Vergi karşılığı ayrılmasının kaydı;

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	10.000-	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.		10.000-

ba) 2012 yılı Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin karşılaştırılarak Ertelenmiş Vergi Geliri ya da Giderinin hesaplanması ;

Ertelenmiş Vergi Varlığı (30.000 x %20)	6.000
<u>(-) Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (20.000 x %20)</u>	<u>(4.000)</u>



Ertelenmiş Vergi Geliri (EVV>EVY) 2.000

bb) Ertelenmiş vergi varlığının kaydı;

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS.	2.000-	2.000-
--	--------	--------

17

İşletmenin dönem net karının hesaplanması :

Dönem Vergi Karşılığı	10.000
<u>Ertelenmiş Vergi Geliri (-)</u>	<u>(2.000)</u>
Toplam Vergi Karşılığı	8.000
Muhasebe Kârı	100.000
<u>Vergi Karşılıkları (-)</u>	<u>8.000</u>
Net Kâr	98.000

Örnek 2 ABC İşletmesinin 2012 yılına ilişkin muhasebe kârı 500.000 TL olarak hesaplanmıştır. Amortisman uygulamasından kaynaklanan *vergilendirilebilir geçici fark* 50.000 TL, alacakların değerlemesinden kaynaklanan *indirilebilir geçici fark* 15.000 TL'dir. 2012 yılı vergi oranının % 20 olması durumunda Buna göre; ABC İşletmesinin net kârını hesaplayalım.

Muhasebe Kârı	500.000
Vergilendirilebilir Geçici Fark (-)	(50.000)
<u>İndirilebilir Geçici Fark (+)</u>	<u>15.000</u>
Vergi Matrahı	465.000
Kurumlar Vergisi (465.000 x %20)	93.000

a) Vergi karşılığı ayrılması kaydı

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARSILIKLARI 370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	93.000-	93.000-
---	---------	---------

ba) 2012 yılı Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin karşılaştırılarak Ertelenmiş Vergi Geliri ya da Giderinin hesaplanması :

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (50.000 x %20)	10.000
<u>(-) Ertelenmiş Vergi Varlığı (15.000 x %20)</u>	<u>(3.000)</u>
Ertelenmiş Vergi Gideri (EVY>EVV)	7.000

bb) Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kaydı;

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM. HS.	7.000-	7.000-
--	--------	--------



İşletmenin 2012 yılı net karının hesaplanması :

Dönem Vergi Karşılığı	93.000
<u>Ertelenmiş Vergi Gideri (+)</u>	<u>(7.000)</u>
Toplam Vergi Karşılığı	100.000
Muhasebe Kârı	500.000
<u>Vergi Karşılıkları (-)</u>	<u>100.000</u>
Net Kâr	400.000

Kaynak: (Sevinç, 2003: 71-72), (İbiş vd., 2009: 242)

5. SONUÇ

Vergiler işletmelerin finansal yapıları içerisinde önemli bir yere sahip olan gelir ve gider unsurlarıdır. Söz konusu bu unsurlar farklı değerlendirme ilkeleri sonucunda muhasebe karını ve zararını etkilemektedir ve bu etkiler vergi mevzuatı açısından bir takım farklara sebep olur. Dolayısı ile bu farkların vergi etkisi mali tablolarda raporlanma sorununu ortaya çıkarmıştır.

Bu açıdan bakıldığında vergi etkisine sebep olan finansal işlemlerin doğru muhasebeleştirilmesi ve işletmenin gerçek finansal durumunu yansıtacak şekilde finansal tablolara aktarılması özellikle gelişen ve karmaşıklaşan işletmelerin işlemleri açısından önemli bir hal aldı.

Bahsi geçen farklar vergi mevzuatımızın hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderlerden oluşuyorsa, bu farklara sürekli farklar denir ve bu farklar hiçbir zaman kapanmayacağı için mali tablolara yansıtılmaz .

Gelir veya gider unsurlarının ortaya 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 ve mali tablolara vergi etkisi bilançoda ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak raporlanırken, gelir tablosunda da ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak raporlanır.

Vergilerin gerçek etkilerinin finansal tablolara yansıtılmaması finansal bilgi kullanıcılarının işletme hakkında doğru karar vermesini engelleyecek ve bundan hem işletme, hem de finansal bilgi kullanıcıları olumsuz etkilenebilecektir.

Bu olumsuzlukların giderilmesi için yayınlanan TMS-12 Gelir Vergileri Standardı muhasebe kârı ve vergiye tabi kâr arasında farklılığa neden olabilecek hususlar üzerinde durmuş ve bunların muhasebeleştirilmesi hakkında bir yol haritası olmuştur.



REFERENCES

- Örtten, R., Kaval H. ve Karapınar, A. (2012). ‘TMS-TFRS Uygulama ve Yorumları’, 6.Bs., Gazi Kitabevi. Ankara
- Sevinç, F. (2003). “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması”, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara
- İbiş, C. ve diğerleri, Editör Demir, V. (2009). “TMS 12 Gelir Vergileri (Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler), Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar”, İSMMO Yayını, Yayın No: 99, İstanbul
- Özkan, A. (2009). “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:32, Ocak-Haziran
- Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında 1 Sıra No’lu Tebliğ ile güncelleme, 29.06.2012, 28338 Sayılı Resmi Gazete (2012). <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120629.htm> (28 Mayıs 2017)
- İstanbul Ticaret Üniversitesi Kamu Gözetimi Kurumu Eğitim Notları ve Slaytları. (2013/2014).
- Göğüş, Esh. (2010). “Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim
- Tekşen, Ö. (2010). ‘TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi’, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.
- Kavak, A. (2008). “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi”, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya, 02-06 Mart <https://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=190> (20 Mayıs 2017)
- (KGK 2015) TMS 1 Finansal tabloların Sunuluşu Standardı ,09/04/2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 40 sıra no’lu tebliğ, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS1.pdf> (18 Mayıs 2017)