



TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bir Uygulama (The Concept of Deferred Tax According to Accounting Standard of Income Taxes (TMS-12) and an Application)

Gencay KARAKAYA^a

Cengiz SEVİM^b

^a Araştırma Görevlisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, gkarakaya@ticaret.edu.tr

^b Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, cengizsevim@hotmail.com

Anahtar Kelimeler

Türkiye Muhasebe Standartları, Ertelenmiş Vergi.

Jel Sınıflandırması

M4, M41.

Özet

Kazanç üzerinden (ilgili standart gereği sadece kurumların kazançları) tahsil edilen verginin hesaplanmasından muhasebeleştirilmesine kadar geçen süre içerisinde karşımıza çeşitli zorluklar çıkmaktadır. Bu zorlukların temel sebebi; Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu arasındaki uyumsuzluklardan dolayı, üzerinden verginin hesaplanacağı iki farklı kar kavramının ortaya çıkmasıdır. Bunlardan ilki ilgili standart/standartların belirlediği esaslara göre hesaplanan ticari kar; diğeri ise, vergi kanunlarındaki ilke ve esaslara göre hesaplanan mali kar'dır. Ticari kar ve mali kar arasında oluşan farklar geçici bir özelliğe sahip ise, ilgili dönem bilançosunda ertelenmiş vergi olarak raporlanır. TMS-UMS 12 Gelir Vergileri Standardı söz konusu bu farkları açıklamaktadır. Söz konusu farklar; ertelenmiş vergi varlıkları ya da ertelenmiş vergi yükümlülükleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu makalenin amacı TMS-UMS 12 Gelir Vergileri Standardının incelenmesi ve söz konusu standardın uygulamasının ne şekilde yapılacağına açıklanması şeklinde olacaktır. Bununla birlikte bir uygulama örneği yardımıyla, TMS-UMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile Türkiye'deki mevcut uygulama karşılaştırılmaktadır.

Keywords

Turkish Accounting Standards, Deferred Tax.

Jel Classification

M4, M41.

Abstract

We face various challenges in time from the calculation of the tax charged on profits (only the income of the corporations required by the relevant standard) to the recognition. The main reason of these challenges is the emergence of two different concepts of profit over which the tax is to be calculated because of the incompatibilities between the Turkish Accounting Standards and the Tax Procedure Law. The first of these is the commercial profit calculated according to the principles which the relevant standard/standards has/have determined; the other one is the financial profit calculated according to the policies and principles in the tax law. If the differences between accounting profit and financial profit are temporary, it is reported as deferred taxes in the relevant period of balance sheet. TAS-IAS 12 Income Taxes Standard describes the differences in question. The differences in question emerge as deferred tax assets or deferred tax liabilities. The purpose of this article is to analyse TAS-IAS 12 Income Taxes Standard and is to explain the application of the standard in question in what manner that will be made. Therefore, with the help of an example of an application, TAS-IAS 12 Income Taxes Standard is compared with the current practice in Turkey.

1. Giriş

Yeni Türk Ticaret Kanunu; Kamu Gözetim Kurulu (KGK) denetim ve gözetiminde; sermaye şirketlerine, belirli ölçütlere (**2016 yılı için; Aktif büyüklüğü- 40.000.000, Yıllık net satış hasılatı 80.000.000, Çalışan sayısı- 200 ve üzeri**) ulaşması durumunda finansal tablolarını uluslararası ya da ulusal muhasebe standartlarına göre düzenleme zarureti getirmiştir. Buna bağlı olarak standartların işletmelerce uygulanması süreçlerinde çeşitli farklılıklar, zorluklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıklardan birisi de çalışmamızın da konusu olan TMS-UMS 12 Gelir Vergisi standartlarıdır. Standartların yasal düzenlemeler ile zorunlu tutulması, işletmeler için artık yeni bakış açıları, yeni muhasebe yöntemleri ve buna bağlı olarak yeni finansal raporlama oluşturma süreçlerini elzem kılmıştır. Tüm bu yenilikler yıllar yılı kullanılan teknikleri, alışkanlıkları, kavramları değiştirmeyi de beraberinde getirmiştir. TMS' lerin getirdiği yeni kavramlar, var olan kavramların bir kısmı ile çelişmekte ve açıklanmaya muhtaç kalmaktadır. Uluslararası standartlar ile yeknesak hale getirilmeye çalışılan finansal raporlamalar, ülkemizde olduğu gibi mevcut düzenlemelerle belirli noktalarda (değerleme, raporlama, aktifleştirme, ölçümleme vb.) zıt düşmeye başlamıştır. Çalışmamızın da temel konusu olan vergiler (kurumların gelirlerine ilişkin vergiler) bu tezatlıkların en önemlilerinden birisidir. Çünkü tüm dünyada “karşılaştırılabilir” bir finansal raporlama sistemi tesis etmeyi amaçlayan standartların, vergi hesaplama ve tahsil etme gibi bir gayesi yoktur. Standartların genelinde bahsedilenler, devletlerin yayımladığı düzenlemeleri ziyadesiyle aşan, daha yapısal bir dönüşümü muhteva etmektedir. Bu yapı içerisinde devletlerin şirketlerinden ne oranda vergi alacağını önemi görece daha küçüktür. Çünkü standartlar vergiyi değil, dünya genelinde tüm sermaye şirketlerini içine alabilecek; karşılaştırılabilir, entegre bir finansal raporlama sistemini oluşturmaya çalışmaktadır. Standartlar; devletlerin vergi toplama kaygısıyla değil, özelde finansal okuyuculara, genelde ise tüm paydaşlara doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir bilgi sunma kaygısı ile hareket etmektedir. Tüm bu anlatılanlardan sonra karşımıza çıkan temel mesele şudur ki; standartlara uygun olarak hazırlanan finansal raporlara ilişkin oluşan ticari kar ve buna bağlı olarak doğacak vergi, diğeri ise yerel düzenlemelere göre düzenlenen finansal raporlara ilişkin oluşacak mali kar ve buna bağlı olarak doğacak vergidir.

Bu çalışmanın amacı yerel finansal tabloların, standartlara uygun finansal tablolar haline dönüştürülmesi sürecinde (çeşitli farklılıklara bağlı olarak) oluşabilecek ertelenmiş vergi

borçlarının ya da ertelenmiş vergi alacaklarının TMS 12 çerçevesinde değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesidir.

2. Ertelenmiş Vergi Kavramı

Ertelenmiş vergi kavramı en genel ifadeyle; ilgili dönem sonunda verginin üzerinden hesaplanacağı mali kar ile finansal tablolarda raporlanan ticari kar üzerinden hesaplanan vergi arasında ki olumlu/olumsuz farklardır. Ertelenmiş vergi kavramı varlık ya da borçlarda oluşabilecek farkları **“geçici”** olarak gelecek dönemlere taşıma işlemidir.

Varlık ya da borç kalemlerinin ilk kayıt edildiği değerleri ile vergiye konu olacak değerleri arasında, TMS ve vergi mevzuatındaki çeşitli değerlendirme ilkeleri nedeniyle ortaya çıkan farklara, **“geçici farklar”** denilmektedir. Standartlar da geçici farklar kavramını; *“bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilanço) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklardır”* (TMS-12: 1) şeklinde tanımlamıştır. İlgili standart gereğince ertelenmiş vergi kavramından söz edebilmenin ilk ve temel koşulu söz konusu farkların geçici olmasıdır. Yani gelecek dönemlerde ilgili farkların ortadan kalkacağı kabul edilmektedir. Bu noktada geçici farkların aslında zamanlama farkına dayalı olarak ortaya çıkan ve ileriye yönelik olarak ortadan kalkacak olan farklar olduğu unutulmamalıdır.

Bu nedenle standartlar çerçevesinde ertelenmiş vergi varlığının oluşumunda **“sürekli farklar”** kesinlikle dikkate alınmamaktadır. İlgili (cari) dönemde vergiye ilişkin mali kar ile ticari kar arasında ki farklılıkları oluşturan kalemlerin (gelirler ya da giderler) gelecek dönemlerde ortadan kalkması beklenmiyorsa bu noktada sürekli fark kavramı karşımıza çıkmaktadır.

Söz konusu farkların geçici olmaması nedeniyle geleceğe taşınmasına gerek kalmayacaktır. Bu nedenle muhasebe kârı ile mali kâr arasında oluşan bu farklar, dönemin vergisini etkilemekle birlikte, hiçbir zaman kapanmadığı için gelecek dönemin vergisini etkilememekte ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcu oluşmamaktadır (EPSTEIN ve Mirza, 2006: 528).

Sürekli Farklara Neden Olan Giderler (Tekşen, 2010: 300)

- Vergi cezaları ve zamları,
- Trafik cezaları ve zamları,

- 6183 Sayılı Kanun'a göre ödenen ceza ve tazminatlar,
- Ödenmeyen SGK primleri,
- Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlardır.

Sürekli Farklara Neden Olan Gelirler

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

TMS-12 Gelir Vergileri Standardı bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır (Gücenme ve Arsoy, 2007:2). Çünkü yalnızca bu yolla geçici farkların, vergiye olan etkisi görülebilecek ve gerçeğe uygun finansal raporlama yapılabilecektir. Standartların gerçekleştirmeye çalıştığı da tam olarak budur. 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 (Dündar, 2013: 3).

2.1. Ertelenmiş Vergi Varlığı (İndirilebilir)

İlgili dönemde üzerinden vergi tarhiyatının yapılacağı mali karın, ticari kardan fazla olması nedeniyle fazla ödenen verginin, gelecek dönemlerde indirilebileceği durumlarda ertelenmiş vergi varlığından ya da indirilebilir vergi varlığından söz edilmektedir.

Ertelenmiş vergi varlığının tespiti tüm geçici farklar için ertelenmiş vergi hesaplanması sonucunda ortaya çıkmaktadır. İndirilebilir tüm geçici farkların toplamı, kurumlar vergisi oranı ile çarpıldığında toplam ertelenmiş vergi varlığı bulunmuş olacaktır. Ertelenmiş vergi varlığının çalışma mantığını ve sonuçlarını, birebir örtüşmemekle beraber peşin ödenen vergiler gibi olduğunu kabul edebiliriz. Nasıl ki ilgili dönemde peşin ödenen vergiler bir sonra ki dönemde oluşacak vergi yükümlülüğünden mahsup edilebiliyorsa, ertelenmiş vergi varlığı da geçici farkların ortadan kalkacağı ileri dönemde mali kar üzerinden hesaplanacak vergi yükümlülüğünü azaltacak bir unsur olacaktır. Ertelenmiş vergi varlığının temel mantığı, ilgili dönemde mali kara ulaşılırken ticari kardan indirilemeyecek geçici farkların geleceğe taşınarak, gelecek dönemlerde; bu dönem

fazladan ödenen vergi tutarının geri kazanılmasıdır. İşletme bu yöntemle gelecek dönem ödeyeceği vergiyi (kurumlar vergisi) azaltabilecektir. Bu hali ile ertelenmiş vergi varlığı bilançoda duran varlıkların altında raporlanır.

Bilanço kalemlerinde söz konusu ertelenmiş varlığı şu şekilde formüle edebiliriz:*

Aktif Kalemlerde; Vergi > TFRS ise Ertelenmiş (İndirilebilir) Vergi Varlığı

Pasif Kalemlerde; Vergi < TFRS ise Ertelenmiş (İndirilebilir) Vergi Varlığı

Gelir tablosu kalemlerinde söz konusu ertelenmiş varlığı şu şekilde formüle edebiliriz: *

Gider Kalemlerinde; Vergi < TFRS ise Ertelenmiş (İndirilebilir) Vergi Varlığı

Gelir Kalemlerinde; Vergi > TFRS ise Ertelenmiş (İndirilebilir) Vergi Varlığı.

Ertelenmiş Vergi Varlığına konu olabilecek kalemler şu şekilde sıralanabilir;

- Ticari Alacak Reeskont Gideri
- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
- Borç Değerleme Kur Farkı Gideri
- Ödenmeyen SSK Primleri
- Kıdem Tazminatı Karşılığı vb.

2.2. Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü)

Vergilendirilecek geçici farklar (ertelenmiş vergi yükümlülüğü) bir varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığı veya borcun vadesinde ödendiği dönemlerde mali kâr veya zararın tespitinde vergi matrahına dâhil edilecek geçici farklardır (Örten vd., 2009:157).

Özetle ertelenmiş vergi yükümlülüğü, işletmelerin cari dönemde vergi yükümlülüğünün hesaplanacağı mali karlarını azaltacak geçici farkları değerlendirmeye alarak, vergi yükümlülüklerini ileri (geçici farkların kapanacağı dönem) bir döneme taşınmalarıdır.

Mali kar matrahını artıracak işlemlerin, geçici farklar aracılığıyla geleceğe taşınması işlemidir.

İşletme bu işlem ile bu dönem yükleneceği Kurumlar Vergisi borcunu gelecek bir döneme aktarmış olmaktadır. Bu hali ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü bilançoda uzun vadeli yabancı kaynakların altında raporlanır. Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün çalışma mantığını ve sonuçlarını, birebir örtüşmemekle beraber ödenecek vergiler gibi olduğunu kabul edebiliriz.

Bilanço kalemlerinde söz konusu ertelenmiş yükümlülüğü şu şekilde formüle edebiliriz:*

Aktif Kalemlerde; Vergi < TFRS ise Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Pasif Kalemlerde; Vergi > TFRS ise Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Gelir tablosu kalemlerinde söz konusu ertelenmiş varlığı şu şekilde formüle edebiliriz:*

Gider Kalemlerinde; Vergi > TFRS ise Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Gelir Kalemlerinde; Vergi < TFRS ise Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü.

Vergiye tabi geçici farkların ve buna bağlı olarak ertelenen vergi borcunun doğabilmesi için ticari kara dâhil edilen bazı gelirlerin mali kara izleyen dönemlerde dâhil edilmesi ve/veya mali kardan indirilen bazı giderlerin ticari kardan izleyen yıllarda indirilmesi gerekir (Özerhan ve Yanık, 2012: 506).

Söz konusu çalışmamızda diğer çalışmalardan farklı olarak ilgili kalemlerin (hem ertelenmiş vergi varlığı kalemleri hem de ertelenmiş vergi borcu kalemleri için) her birine küçük örnekler vermekten ziyade, gerçek bir şirketin bilançosundan hareketle, daha geniş bir bakış açısıyla değerlendirmeler yapılmıştır. İlgili değerlendirmeler uygulama bölümünde detaylı olarak ifade edilecektir.

3. KARSEV A.Ş.'nin 2012 Yılı Bilançosunun TMS 12 Gelir Vergisi Standardı Kapsamında Değerlendirilmesi

TMS 12 Gelir Vergileri Standardının mevcut uygulamaya getirdiği farklılıkları ortaya koyabilmek için, öncelikle KARSEV A.Ş. firmasının karı vergi kanunlarına göre hesaplanacaktır. Daha sonra dönem sonu bilançosu söz konusu standarda göre tekrar düzenlenip, iki durum arasındaki farklılıklar ortaya koyulacaktır.

Aşağıda KARSEV A.Ş' nin muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerine göre düzenlenmiş 31.12.2012 tarihli dönem sonu bilançosu ve buna ilişkin ek bilgiler sunulmuştur. **KARSEV A.Ş. 2012 Yılı Bilançosu (Vergi Bilançosu)**

AKTİF (VARLIKLAR)	2012	PASİF (KAYNAKLAR)	2012
I DÖNEN VARLIKLAR	6.399.217	III KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	3.032.561
A HAZIR DEĞERLER	1.479.357	A MALİ BORÇLAR	391.539
1-100 KASA	839	1-300 BANKA KREDİLERİ	356.500
2-101 ALINAN ÇEKLER	1.783.448	2-303 UZUN VAD.KRE.TAKSİT VE FAİZLER	35.039
3-102 BANKALAR	21.070	B TİCARİ BORÇLAR	435.516
4-103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRL.	-326.000	1-320 SATIÇILAR	411.934
B MENKUL KIYMETLER	20.000	2-321 BORÇ SENETLERİ	24.582
1-110 HİSSE SENETLERİ	20.000	TİCARİ BORÇLAR REESKONTU	-1.200
C TİCARİ ALACAKLAR	3.258.215	C DİĞER BORÇLAR	2.059.750
1-120 ALIÇILAR	3.089.868	1-331 ORTAKLARA BORÇLAR	2.008.562
2-121 ALACAK SENETLERİ	111.500	2-335 PERSONELE BORÇLAR	51.187
TİCARİ ALACAKLAR REESKONTU	-10.000	D ALINAN AVANSLAR	25.730
4-128 SUPHELİ CARİ ALACAKLAR	194.100	1-340 ALINAN SİPARİS AVANSLARI	25.730
5-129 SUPHELİ CARİ ALACAKLAR KARS.	-127.253	E ODENECEK VERGİ VE DİĞER YUK.	108.575
D DİĞER ALACAKLAR	350.870	1-360 ODENECEK VERGİ VE FONLAR	29.272
1-136 DİĞER CESİTLİ ALACAKLAR	350.870	2-361 ODENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.	19.836
E STOKLAR	1.034.002	3-368 VAD.GECMİS ERTELENMİS VERGİLER	59.467
1-150 İLK MADDE VE MALZEME	756.065	F BORÇ VE GİDER KARSILIKLARI	9.414
2-151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	245.139	1-370 DON.KARİ VER.VE DIG.YAS.YUK.K.	18.465
3-152 MAMULLER	88.795	2-371 DON.KAR.PES.OD.VERG.VE DIG.YU.	-9.051
4-153 TİCARİ MALLAR	14.003	G GELECEK AYL. AIT GELİ.GİD.TAHAK	2.038
5-158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	-70.000	1-381 GİDER TAHAKKUKLARI	2.038
F GELECEK AYLARA AIT GİD.GEL.TAH	51.869	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKL	3.032.561
1-180 GELECEK AYLARA AIT GİDERLER	51.869	IV UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	120.000
G DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	204.904	A MALİ BORÇLAR	120.000
1-191 İNDİRİLECEK KDV	0	1-472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	120.000
2-192 DİĞER KDV	0	B GELEC.YILLARA AIT GELİR.GİD.TA	0
3-195 İS AVANSLARI	194.851	1-481 GİDER TAHAKKUKLARI	0
4-196 PERSONEL AVANSLARI	10.053	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKL	120.000
DÖNEN VARLIKLAR Toplamı	6.399.217	V ÖZKAYNAKLAR	4.554.736
II DURAN VARLIKLAR	1.308.080	A ODENMİS SERMAYE	3.265.000
A TİCARİ ALACAKLAR	15.651	1-500 SERMAYE	3.265.000
1-226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	15.651	2-501 ODENMEMİS SERMAYE	0
B MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.262.969	B KAR YEDEKLERİ	54.322
1-253 TESIS MAKİNE VE CİHAZLAR	1.969.226	1-540 YASAL YEDEKLER	2.471
2-254 TAŞITLAR	277.236	2-542 OLAGANUSTU YEDEKLER	41.847
3-255 DEMİRBAŞLAR	45.418	3-549 ÖZEL FONLAR	10.004
4-257 BİRİKMİS AMORTİSMANLAR	-1.227.444	C GECMİS YILLAR KARLARI	1.551.992
5-258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	198.534	1-570 GECMİS YILLAR KARLARI	1.551.992
C MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKL	29.460	D GECMİS YILLAR ZARARLARI	-362.895
1-260 HAKLAR	3.340	1-580 GECMİS YILLAR ZARARLARI	-362.895
2-264 ÖZEL MALİYETLER	94.691	E DÖNEM NET KARI (ZARARI)	46.316
3-268 BİRİKMİS AMORTİSMANLAR	-68.571	1-590 DÖNEM NET KARI	46.316
D GELECEK YIL.AIT GİD.VE GEL.TA.	0	ÖZKAYNAKLAR Toplamı	4.554.736
1-280 GELECEK YILLARA AIT GİDERLER	0	IV UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKL	120.000
E DİĞER DURAN VARLIKLAR	0	DURAN VARLIKLAR Toplamı	1.308.080
DURAN VARLIKLAR Toplamı	1.308.080	AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	7.707.297
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	7.707.297	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	7.707.297

Ek Bilgiler

- Şirketin menkul kıymetleri toplamı 20.000 TL' dir. Bu toplama 3.000 TL tutarındaki hisse senedi değer artışı da dâhildir. Menkul kıymetlere dâhil edilen değer artışı dönem sonunda gelir kaydedilmiştir.

- Senetsiz ticari alacak tutarı reeskont işlemine tabi tutulmuş ve 10.000 TL'lik reeskont gider kaydedilmiştir.
- 127.253 TL kadarına karşılık ayrılan şüpheli ticari alacakların, henüz dava ve icra safhasında olmadığı belirlenmiştir.
- 70.000 TL Karşılık ayrılmış olan ve kullanılamayacak kadar yıpranmış kağıt stokları için takdir komisyonundan rapor alınmadığı belirlenmiştir.
- 2012 yılında satın alınan demirbaşların maliyet bedeli 45.418 TL'dir. İşletme muhasebe İlkelerine göre duran varlığa % 20 amortisman uygulamıştır. Fakat vergi mevzuatına göre söz konusu duran varlığa uygulanan amortisman oranı % 40'tır.
- Şirket senetsiz borçları için 1.200 TL reeskont tutarı hesaplamıştır.
- Şirket dövizli borçları nedeniyle yılsonunda açıklanan Merkez Bankası döviz satış kurunu dikkate alarak değerlendirme yapmış ve hesaplanan 20.000 TL kur farkı tutarını gider olarak kaydetmiştir. Ancak V.U.K uyarınca dövizli borçlar alış kuru ile değerlendirileceğinden, iki değerlendirme kuru arasındaki 8.000 TL'lik fark, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmiştir.
- Şirketin 2012 yılında tahakkuk eden sosyal güvenlik kesintisi toplamı 59.836 TL'dir. Fakat şirket bu tutarın 40.000 TL'sini ödemiştir.
- Şirketin 2012 yılı kıdem tazminatı yükümlülüğü 120.000 TL'dir. Şirket bu tutarın tamamı için karşılık ayırmıştır. Kıdem tazminatı karşılığı için 2012 yılında herhangi bir ödeme yapılmamıştır.
- İşletme 2012 yılında zamanında ödemediği vergilerden dolayı 1.500 TL gecikme faizi ve 5000 TL Özel İletişim Vergisi ödemiştir. Ayrıca Manisa İli Muradiye Belediyesini Koruma Ve Yaşatma derneğine 3.000 TL bağışta bulunmuştur. Söz konusu bağışın makbuzu alınmamıştır.
- Dönem Karı 145.721 TL, kurumlar vergisi oranı ise % 20 'dir.

3.1. Kurumlar Vergisinin Mevcut Uygulama (Vergi Bilançosu) Doğrultusunda Hesaplanması

KARSEV A.Ş.'nin 2012 yılı bilanço verilerine göre ve vergi kanunlarının gerektirdiği şekilde dönem net karı ve dönemin kurumlar vergisi hesaplanacaktır. Bu hesaplamada ortaya çıkan sonuç, daha sonra TMS 12 Standardına göre yapılan hesaplamalarla karşılaştırılacaktır. Mali kar, ticari bilanço karı esas alınarak, kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve vergiye tabi olmayan gelirler ve matrahtan İndirimlerin indirilmesi suretiyle hesaplanmıştır. Söz konusu mali kar, kurumlar vergisi oranıyla çarpılarak kurumlar vergisi karşılığı tutarına ulaşılmıştır. Yukarıdaki bilanço verilerine ve ek bilgilere göre 31.12.2012 tarihinde vergi mevzuatına göre kurumlar vergisi şu şekilde hesaplanacaktır.

Hesap Adı	Tutar	Açıklama
Ticari Alacak Reeskont Gideri	10.000	(İ.G.F)*
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	127.253	(İ.G.F)
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	70.000	(İ.G.F)
Borç Değerleme Kur Farkı Gideri	8.000	(İ.G.F)
Ödenmeyen SSK Primleri	19.836	(İ.G.F)
Kıdem Tazminatı Karşılığı	120.000	(İ.G.F)
Gecikme Faizi	1.500	(Sürekli Fark)
Özel İletişim Vergisi	5.000	(Sürekli Fark)
Bağışlar	3.000	(Sürekli Fark)
Toplam	364.589	

* İ.G.F: İndirilebilir Geçici Far

Vergiye Tabi Olmayan Gelirler, Matrahtan İndirimler

Hesap Adı	Tutar	Açıklama
Hisse Senedi Değer Artışı	3.000	(V.G.F)*
MDV Amortisman Gider farkı	9.084	(V.G.F)
Reeskont Faiz Geliri	1.200	(V.G.F)
Toplam	13.284	

* V.G.F: Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

DÖNEM KARI	145.721 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	364.589 TL
Vergiye Tabi Olmayan Gelirler, Matrahtan (-)	(13.284 TL)
İndirimler	
MALİ KAR	497.026 TL
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ	99.405 TL
(497.026 x % 20)	

31.12.2012 tarihinde yapılacak olan muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ	99.405	99.405
370 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK KARŞ.		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	145.721	
691 DÖN. KARI VER. VE Y.K.K.		99.405
692 DÖN. NET KARI veya ZARARI		46.316

692 DÖN. NET KARI veya ZARARI	46.316	
590 DÖNEM NET KARI		46.316

3.2. TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergi Etkisine Göre Kurumlar Vergisinin Tespiti

Cari dönemin ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüğü TMS 12 Gelir Vergileri Standardının gerektirdiği şekilde hesaplanacaktır. Hesaplanan ertelenmiş vergi tutarının dönem sonu muhasebe kayıtlarına nasıl alınacağı açıklanacak ve gerekli muhasebe kayıtları yapılacaktır. Aşağıdaki açıklamalar bölümünde bilançoda geçici farka neden olan bilanço kalemleri tek tek ele alınarak ortaya çıkan geçici farkların türleri ve sebepleri açıklanmaya çalışılacaktır.

Açıklamalar

- a- Ticari bilançoda 20.000 TL olarak kayıtlı bulunan hisse senetlerinin 3.000 TL'si hisse senedi değer artışı olduğundan dolayı bu dönem için vergi mevzuatına göre gelir kabul edilmemektedir. Bu sebeple ortaya geçici fark çıkmaktadır. Aktifle yer alan bir varlığın Muhasebe Değeri (MD) > Vergi Değeri (VD) ise vergilendirilebilir geçici fark oluşur. Buna göre (20.000 TL - 17.000 TL) = 3.000 TL indirilebilir geçici farktır.

Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Borcu

3.000 TL X % 20 = 600 TL Ertelenmiş Vergi Borcudur.

- b- İşletme senetsiz ticari alacaklarına iskonto edilmiş maliyet yöntemine göre reeskont işlemi uygulamıştır. Fakat V.U.K. madde 281'e göre senetsiz ticari alacaklar kayıtlı değerle değerlendirilir. Senetsiz ticari alacaklardaki değer düzeltimi, verginin erken hesaplanmasına neden olacağı için indirilebilir geçici fark oluşur.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

10.000 TL X %20 = 2.000 TL Ertelenmiş Vergi Varlığıdır.

- c- Şüpheli hale gelmiş 127.253 TL tutar alacağa karşılık ayrılmıştır. Fakat bu alacak ile ilgili dava ve icra işlemlerinin bir sonraki muhasebe dönemine kaldığı anlaşılmaktadır. Bu sebeple muhasebe değeri 127.253 TL olan karşılığın vergi değeri sıfırdır. Karşılık giderinin MD > VD ise 127.253 TL indirilebilir geçici fark oluşur.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

127.253 TL X %20= 25.451 Ertelenmiş Vergi Varlığıdır.

- d- Dönem sonu itibariyle kullanılmayacak kadar yıpranmış olan kağıt stoklara 70.000 TL karşılık ayrılmıştır. Fakat takdir komisyonundan rapor alınmadığı için, bu karşılık vergi kanunlarınca kabul edilmemektedir. Bu sebeple karşılığın muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici fark oluşmaktadır. Karşılık giderinin MD > VD ise 70.000 TL indirilebilir geçici fark oluşur.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

70.000 TL X %20 = 14.000 TL Ertelenmiş Vergi Varlığıdır.

- e- İşletmenin demirbaşları için muhasebe ilkelerine göre hesapladığı amortisman 45.418 TL x % 20 = 9.084 TL'dir. Vergi mevzuatına göre hesaplanması gereken amortisman tutarı ise 45.418 TL x % 40 = 18.167 TL'dir. Amortismanlar arasında 9.083 TL vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır.

Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Borcu

9.083 TL X %20 = 1.817 TL Ertelenmiş Vergi Borcudur.

- f- İşletme senetsiz borçlarına da reeskont işlemi uygulamış ve reeskont tutarını 1.200 TL olarak hesaplamıştır. Fakat vergi mevzuatınca senetsiz borçlara reeskont uygulaması kabul edilmemektedir. Bu sebeple MD ve VD arasında fark ortaya çıkmaktadır. Pasif unsurlarda MD > VD için indirilebilir geçici fark oluşturur. Ancak borç senetleri reeskont hesabı pasifte (-) olarak yer alır. Bu sebeple fark vergilendirilebilir geçici fark olur.

Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Borcu

1.200 X %20 = 240 TL Ertelenmiş Vergi Borcudur.

- g- İşletme yabancı paralı borçlarını bilanço tarihinde oluşan spot kur ile değerlemektedir. Fakat V.U.K. madde 280'e göre yabancı paralı borçlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir. Bu nedenle yapılan değerlendirme borçlarda bir artış meydana getirir ve ortaya indirilebilir geçici fark çıkmasına neden olur.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

8.000 TL X %20 = 1.600 TL Ertelenmiş Vergi Varlığıdır.

- h- Vergi kanunları ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerinin giderleştirilmesine izin vermemektedir. Bu sebeple 59.836 TL olan MD ile 40.000 TL VD arasında 19.836 TL geçici fark oluşmaktadır. Pasifte yer alan hesaplar için MD > VD olduğunda indirilebilir geçici fark oluşmaktadır.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

19.836 TL X %20 = 3.967 TL Ertelenmiş Vergi Varlığıdır.

- i- İşletme 2012 yılı için ayırdığı 120.000 TL'lik kıdem tazminatı karşılığı tutarını muhasebe kayıtlarına almıştır. Fakat vergi kanunlarına göre kıdem tazminatı ancak ödemesi yapıldığı dönemde gider kabul edilmektedir. Kıdem tazminatı karşılığının MD > VD olduğu için 120.000 TL indirilebilir geçici fark oluşmaktadır.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

120.000 TL X %20 = 24.000 TL Ertelenmiş Vergi Varlığıdır.

- j- Gecikme faizleri, Özel İletişim Vergisi ve yapılan yardım ve bağışlar vergi mevzuatı açısından gider kabul edilmemektedir. Bu sebeple bu farklar toplamda 9.500 TL "*sürekli farka*" sebep olmakta ve vergi hesaplamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem karına eklenmektedir.

Yukarıda açıklanan veriler sonucunda, aktif kalemler ile pasif kalemlerin muhasebe değeri ile vergi değerleri arasında oluşan vergilendirilebilir geçici farklar (V.G.F) ile indirilebilir geçici farkları (İ.G.F.) ve bu farklar üzerinden hesaplanan ertelenen vergi borçları (E.V.B.) ve ertelenen vergi varlıkları (E.V.V.) aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Bu tablolar yardımıyla aktif ve pasif kalemler için ertelenmiş vergi hesaplanacaktır.

Hesaplar	Muhasebe Değeri	Vergiye Esas Değeri	Geçici Farklar		Ertelenen Vergi Etkisi	
			İ.G.F.	V.G.F.	E.V.V.	E.V.B.
Hisse Senetleri Değer	20.000	17.000	.	3.000		600
Ticari Alacaklar	10.000		10.000		2.000	
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	127.253		127.253		25.451	
Stok Değer Düşüklüğü	70.000		70.000		14.000	
Birikmiş Amortisman (-)	9.084	18.167		9.083		1.817
AKTİF TOPLAM			207.253	12.083	41.451	2.417

Aktifteki indirilebilir geçici farkların toplamı 207.253 TL, vergilendirilebilir geçici farkların toplamı 12.083 TL'dir. Bu sonuca göre;

İndirilebilir Geçici Farklar 207.253

— Vergilendirilebilir Geçici Farklar 12.083

= İndirilebilir Geçici Fark 195.170 TL

Hesaplar	Muhasebe Değeri	Vergiye Esas Değeri	Geçici Farklar		Ertelenen Vergi Etkisi	
			İ.G.F.	V.G.F.	E.V.V.	E.V.B.
Satıcılar	20.000	12.000	8.000	.	1.600	-
Ticari Borçlar	1.200	-	.	1.200	-	240
Ödenecek Sosyal Güvenlik	59.836	40.000	19.836		3.967	-
Kıdem Tazminatı	120.000	-	120.000	-	24.000	-
PASİF TOPLAM			147.836	1.200	29.567	240

Pasifteki indirilebilir geçici farkların toplamı 147.836 TL, vergilendirilebilir geçici farkların toplamı 1.200 TL'dir. Bu sonuca göre;

İndirilebilir Geçici Farklar	147.836
— Vergilendirilebilir Geçici Farklar	1.200
= İndirilebilir Geçici Fark	144.636 TL

Toplam İndirilebilir Fark = Aktif Sonucu (İGF)+ Pasif Sonucu(İGF)

Toplam İndirilebilir Fark= 195.170 TL + 144.636 TL = 339.806 TL

Ertelenmiş Vergi Varlığı = İndirilebilir Geçici Fark x Dönem Vergi Oranı

Ertelenmiş Vergi Varlığı= 339.806 x %20

Ertelenmiş Vergi Varlığı = 67.961 TL

4. Sonuç ve Öneriler

Küreselleşen dünya ekonomisi ile birlikte genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini temel alan uluslararası muhasebe standartları geliştirilmek suretiyle farklı ülkelerdeki işletmeler arasındaki muhasebe farklılıkları ortadan kaldırılmaya çalışılarak finansal tablolarda birlik sağlanması amaçlanmıştır. Her ülke uluslararası alanda kabul gören bu standartları temel alarak kendi ulusal muhasebe standartlarını geliştirmektedir.

Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin ödeyeceği vergiler (kurumlar vergisi), mali karları üzerinden hesaplanmaktadır. Mali kar, ticari karın tespitinden sonra ki aşamadır. Bu noktada karşımıza mali karı artırma ya da azaltma yönünde etkileyecek çeşitli gider ve gelirler söz konusu olmaktadır. İdarenin bu gelir ya da gider kalemlerini hiçbir zaman kabul etmeme ya da bir sonra ki dönemde değerlendirmeye alması gibi düzenlemelerine göre, işletmelerin üstlenecekleri vergilerinin tarh edileceği mali kar matrahı değişmektedir. Yani muhasebe karı ile mali kar birbirinden farklı olmaktadır.

Çalışmamızın merkezinde yer alan TMS 12 Gelir Vergisi standardı söz konusu farkların sürekli ya da geçici olmasını dikkate alarak çeşitli düzenlemeler geliştirmektedir. Standarda göre farklar süreklilik arz ediyorsa yani ileri ki hesap dönemlerinde de ortadan kalkmayacağı düşünülüyorsa değerlendirmeye alınmaz. Standardın dikkate aldığı farklar sadece geçici farklardır ve ileri ki dönemlerde bu farklar kapanacaktır (gelir ise tahsil edilecek, borç ise ödenecek vb.). Geçici farklar finansal durum tablosunda(bilanço);

ertelenen vergi varlığı ve ertelenen vergi yükümlülüğü, gelir tablosunda ise ertelenen vergi geliri ve ertelenen vergi gideri olarak karşımıza çıkmaktadır.

TMS 12 Standardı vergi varlığını ya da vergi yükümlülüklerini ileri ki hesap dönemlerine taşıma suretiyle, vergi bilançosunu TFRS bilançosu haline getirmeye yardımcı olmaktadır. Bu standardın kapsamına sadece Kurumlar Vergisi girmektedir.

Kaynakça

Akbulut A., *Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Karşılaştırmaları*, 1.Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2012.

Barry, EPSTEIN ve Abbas Ali Mirza; "Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards", John Wiley&Sons Inc., 2006,

Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ, 28/10/2011 Tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 217 sıra No'lu

Gücenme Ü., Poroy Arsoy A., "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri", Muhasebe ve Denetime Bakı, Dergisi, Sayı:21, 2007.

Özerhan Y, Yanık S. *IFRS / IAS İle Uyumlu TMS/TFRS*, MU-DEN Basın Yayın-TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2012.

Özkan, Azzem, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:32, Ocak-Haziran 2009

Örten R., Kaval H., Karapınar A., "Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları", Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

Tekşen, Ömer; "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi" Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y.2010, C.15