

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ERTELENMİŞ VERGİ
UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Abdulahdi AKMUGAN
(Y1312.070025)**

**Muhasebe Ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı
Muhasebe Ve Denetimi Bilim Dalı**

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Abdulkadir DABBAHOĞLU

Haziran 2016



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Programı Y1312.070025 numaralı öğrencisi Abdülhadi AKMUGAN'ın "TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMASI" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 16.06.2016 tarih ve 2016/12 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından güzel ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak Kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :30/06/2016

1)Tez Danışmanı: Doç. Dr. Abdullah Kadir DABBAĞOĞLU

2) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Nurhan TAHERİ

3) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Deniz Günay DURSUN

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **İmzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

ÖNSÖZ

Örgüt, belli bir amaca ulaşmak için birlikte hareket eden bir topluluktur. Dolayısıyla toplumda kimi büyük kimi küçük pek çok örgüt karşımıza çıkar. Aileler, okullar, işletmeler gibi; önceden belirlenen amaç veya amaçlara ulaşmak için çabalayan her topluluğa örgüt denilebilir. Örgütü oluşturan bireylerin örgüt içindeki kurallar ve değerler sistemine bağlılıklarının ve başarılarının ölçülmesi, işletme ile ilgili tarafların bilgi ihtiyacı ve devamlılığı için önem arz etmektedir. İş yaşamı düşünüldüğünde, İşletme, Kar Ve Vergi kavramlarının hayatın aslında ne kadar büyük bir bölümünü etkilediği bir gerçektir. Bu sebeple araştırmamın ikinci bölümünde “TMS-12 kapsamında ertelenmiş vergi” kavramları incelenmiştir.

Çalışmamın üçüncü bölümünde yer alan “Ertelenmiş Vergi Örnek Bir Uygulama” kısmında ise; örnek bir uygulama ile baştan sona muhasebe kaydı ve Raporlama ile Ticari kar ve mali kar açısından bir çalışma yapılmıştır.

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde desteğini esirgemeyen saygıdeğer hocam Doç. Dr. A.Kadir DABBAGÖĞLU’na, çalışmamın istatistiksel analizlerinde yardımcı olan Öğretim Görevlisi Bülent BEKİ’ye, anket ve ölçeklerimi doldurarak çalışmama destek veren İstanbul Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Odası üyesi meslektaşlarıma, çalışmamın her aşamasında beni motive ederek yardımcı olan sevgili eşim Gülistan AKMUGAN ve Çocuklarım Deha ile Aslı’ya, hayatım boyunca bana her konuda emek harcayan kıymetli annem’e ve emektar Hak Yeminli Mali Müşavirlik Bürosunun sevgili çalışanlarına teşekkürü bir borç bilirim.

Haziran, 2016

Abdulahdi AKMUGAN

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	vi
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
1 GİRİŞ	1
2 MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI, MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE TİCARİ, MALİ KAR KAVRAMLARI	3
2.1 Muhasebenin Tanımı ve Temel Kavramları.....	3
2.2 Genel Muhasebe Standartları	5
2.2.1 Uluslararası muhasebe standartları.....	5
2.2.2 Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi	6
2.3 İşletmelerde Mali Kar Ve Ticari Kar Kavramları Ve Uluslar Arası Muhasebe Standartlarına Göre İncelenmesi.....	8
3 TMS - 12 KAPSAMINDA ERTELENMİŞ VERGİ	10
3.1 Ertelenmiş Vergi Kavramı.....	10
3.2 Ertelenmiş Verginin Oluşumu ve Dünya Ve Türkiye’de Gelişimi	11
3.3 TMS 2 Kapsamında Ertelenmiş Vergi Ve Temel Kavramlar	12
3.3.1 Genel olarak TMS Gelir vergileri.....	12
3.3.2 Gelir vergileri standardının amacı ve kapsamı	13
3.3.3 Gelir vergisi standardının uygulama sürecindeki terimsel değerler ...	13
3.3.3.1 Muhasebe karı	13
3.3.3.2 Vergiye tabi kar (mali kar).....	13
3.3.3.3 Vergi gideri (vergi geliri).....	13
3.3.3.4 Dönem vergisi	14
3.3.3.5 Muhasebe değeri	14
3.3.3.6 Geçici farklar.....	14
3.3.3.7 Ertelenen vergi yükümlülükleri (borçları)	15
3.3.3.8 Ertelenen vergi varlıkları.....	15
3.3.3.9 Vergi gideri	15
3.3.3.10 Vergi geliri	16
3.4 Ertelenmiş Vergi Hesaplama Yöntemleri.....	16
3.4.1 Vergi borçları yöntemi	16
3.4.2 Vergi etkili muhasebe yöntemleri	17
3.4.2.1 Erteleme yöntemi	17
3.4.2.2 Yükümlülük yöntemi	18
3.4.2.3 Net vergi borçları yöntemi	19
3.4.3 TMS 12 göre kabul edilen yöntem	19

3.5	Ertelenmiş Vergi Uygulamasında Farklara Neden Olan Giderler Ve Gelirler.....	20
3.5.1	Ertelenmiş vergi uygulamasında sürekli farklara neden olan giderler	20
3.5.2	Ertelenmiş vergi uygulamasında sürekli farklara neden olan gelirler	21
3.5.3	Ertelenmiş vergi uygulamasında geçici farklara neden olan giderler ve gelirler.....	21
3.5.3.1	Eksik amortisman ayırma.....	22
3.5.3.2	Geliştirme giderleri	23
3.5.3.3	Vadeli satışlar	23
3.5.3.4	Duran varlıklarda değer artırımını (Yenileme Fonu)	23
3.5.3.5	Faiz gelirleri	24
3.5.3.6	Hisse senetleri değer artış kazançları	24
3.5.3.7	Verilen çekler ve vadesiz borçlar reeskont gelirleri.....	24
3.5.3.8	Varlık değer artış kazançları (gelecek dönemlerde vergilendirilecek)	25
3.5.3.9	Diğer kapsamlı gelir tablosu veya öz kaynaklarda muhasebeleştirilenler.....	26
3.5.3.10	Geliştirme giderleri	26
3.5.3.11	Şüpheli ticari alacaklar	26
3.5.3.12	Stok değer düşüklüğü.....	27
3.5.3.13	Amortismanlar.....	27
3.5.3.14	Kullanılmayan mali zararlar.....	28
3.5.3.15	Alış bedeli altında değerlendirilen hisse senetleri için yazılan giderler	28
3.5.3.16	Alınan çekler ve vadesiz alacak reeskont giderleri	29
3.5.3.17	. Ertelenmiş verginin muhasebe kayıtları.....	30
4	ERTELENMİŞ VERGİ ÖRNEK BİR UYGULAMA.....	33
4.1	Ertelenmiş Vergi Kayıtlarının Raporlanması	52
5	SONUÇ	61
	KAYNAKLAR	63
	ÖZGEÇMİŞ	65

KISALTMALAR

a.g.e.	:Adı Geçen Eser
a.g.m.	:Adı Geçen Makale
BDDK	:Bankacılık düzenleme ve denetleme kurumu
f.	:Fıkra
GVK	:Gelir vergisi Kanunu
IASC	:Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
İDT	:İktisadi Devlet Teşekkülleri
KDVK	:Katma Değer vergisi Kanunu
KGK	:Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunu
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
KKEG	:Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KVK	:Kurumlar Vergisi Kanunu
M.	:Madde
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
T C	:Türkiye Cumhuriyeti
TFRS	:Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını
TL	:Türk Lirası
TMS :	Türkiye Muhasebe Standartlarını
TMSK	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
UFRS	:Uluslararası Finansal raporlama Standartlarını
UMS	:Uluslararası Muhasebe Standartlarını
VUK	:Vergi Usul Kanunu

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMASI

ÖZET

Globalleşme, finansal piyasaların ve yönetiminin gelişmesi, uluslararası şirketlerin giderek artması ve bununla doğru orantılı olarak sermaye piyasalarının gelişip büyümesi, daha doğru, daha güvenilir ve karşılaştırılabilir mali tablolar ve analizlerin hazırlanması ihtiyacını oluşturmuş ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ulusal ve uluslararası işletmeler finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartları yer alan kurallara göre hazırlayarak rekabet güçlerini artırmaktadırlar.

Dünyada yer alan ülkeler Ulusal ve uluslararası işletmelerden kendi vergi yasalarının koyduğu kurallar çerçevesinde elde edilen gelir üzerinden vergi almaktadırlar. Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartlarının finansal raporlama ve kayıt kurallarını ortaya koyarken, vergi düzenlemeleri de vergi kurallarını ortaya koymaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartlarının amaçları ile vergi kurallarının amaçlarının farklı olması, işletmelerin kazançları üzerinden hesapladıkları vergilerin raporlanmasında etkili olmaktadır. Vergi kurallarına göre belirlenen devlete ödenecek vergi ile muhasebe Standartlarına göre belirlenen vergi giderinin aynı anda finansal tablolara yansıtılabilmesi, ancak ertelenmiş vergilerin finansal raporlanması ile mümkün olmaktadır.

Anahtar kelimeler: *Muhasebe ve denetimi, IFRS, Bağımsız denetim.*

AN APPLICATION ON DELAYIN TAXATION UNDER THE TURKISH ACCOUNTING STANDARDS

ABSTRACT

Globalization, development of financial markets and management, gradual increase in the number of international companies and development of capital markets have led to the need of preparing safer and comparable financial statements in addition to the Standards of International Finance Reporting. National and International Companies have been strengthening their competitive capacity by preparing their financial statements according to International Finance Reporting and Accountancy Standards.

Existing countries collect taxes from national and international companies using the laws based on their national tax system. While International Finance Reporting and Accountancy standards are revealing the rules for financial reporting and registration, tax regulations reveal tax rules.

The difference between the aims of International Finance Reporting and the aims of tax rules has an effect on the reporting of the calculation of the taxes based on companies' winnings. Reflecting the taxes which are defined according to Tax Rules, and which are to be paid to the government, with the tax expenditures which are defined according to Accountancy Standards to the financial statements at the same time is only possible by financial reporting of deferred tax.

Keywords; *Accounting and supervision, UFRS, Independent audit.*

1 GİRİŞ

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler, küreselleşme sürecini hızlandırmıştır. Bu süreç, birçok değeri uluslararası paylaşıma açmış bulunmaktadır. Muhasebe raporları da küreselleşmenin bir sonucu olarak, ortak bir dille ifade edilme ihtiyacı içerisine girmiş ve uluslararası muhasebe standartlarının bu ihtiyaca cevap verebileceği, birçok gelişmiş ülke tarafından kabul edilmiştir. İşletmelerin elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan vergiler, işletmeler için önemli tutarlarda bir gider unsuru olabilmektedir. Bu gider unsurunun finansal tablolarda doğru bir şekilde sunulması da önem arz etmektedir.

İşletmeler ticari faaliyetleri sonucunda finansal tablolar hazırlarlar. Hazırlanan finansal tabloların uluslararası alanda geçerli olabilmesi için finansal tabloların hazırlanmasında ve uluslararası muhasebe standartlarındaki kurallara göre hazırlanması esastır. Hazırlanan finansal tabloların işletme çevresi ile ilgili kişi ve kurumlar tarafından değerlendirilmesi önem arz eder. Devlet de işletme çevresi ile ilgili kurumlardan birisi olarak ortaya çıkmaktadır. Devletin ticari işletmelerle ve finansal tablolarda temel ilgili alanı egemenlik gücüne dayanarak vergi yasaları gereğince vergi toplamasıdır. Ancak vergi yasalarının kuralları ile uluslararası muhasebe standartlarındaki kurallar farklılık göstermektedir. Bu bağlamda devlet; vergi mükelleflerinin olası vergisel yükümlülüklerini yerine getirme konusunda isteksiz davranmalarını engellemek, kamunun payı olan vergiyi garanti altına almak, aynı ülkedeki farklı gelişmişlik düzeylerini asgari düzeye indirmek, işsizliği azaltmak ve kalkınma için gerekli olan bazı sektörlerle öncelik vermek gibi çeşitli sebeplerle mükelleflere vergisel bazı istisna ve indirimleri uygulayabilir. Bazı kazançların tanınma ve elde etme zamanını farklı bir döneme alabilir. Bazı harcamaları gider olarak kabul etmeyebilir veya kısmen kabul edebilir kabul etmek yada elde etme zamanlarını sosyal ve kalkınma politikası gereği ileriki bir döneme bırakabilir. Mükelleflerin kayıtlarında yer alan varlık ve borçlara muhasebe prensiplerinin benimsediği değerlendirme ölçülerinin

dışında başkalarını koyabilir. İşte vergi yasalarının koyduğu kurallar göz önüne alınarak hazırlanan finansal durum tablosuna vergi, bilançosu hesaplanan kara da mali kar denilmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarının kuralları ile vergi yasaları kuralları birbirinden farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar da sürekli veya geçici farklara neden olabilir. Bu farklar farklar ile bunların vergisel etkilerinin mali tablolara alınması, konusunda TMS-12 Gelir Vergileri Standardı yürürlüğe girmiştir.

TMS 12,kazanç üzerinden hesaplanan vergisel yükümlülüklerin ölçülmesi, muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara alınmasına ilişkin esasları belirlemektedir. TMS-12 esas alınarak tespit edilmiş olan ticari kar ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak tespit edilmiş olan mali kar farklı esaslara göre belirlendiğinden bunlar üzerinden hesaplanan vergi tutarları da farklı olabilmektedir. Bu standart, verginin ticari kar üzerinden hesaplanmasını ve mali kara göre hesaplanan vergi ile oluşan farkların ertelenmiş vergi varlık ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

Yaptığımız bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe temel kavramları, muhasebe standartlarının ticari ve mali kar kavramları açıklanmıştır. İkinci bölümde TMS-12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında ertelenmiş vergi kavramı, tanımları, TMS-12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında vergi mevzuatı ile farklı olan yönler değerlendirilmiştir. Üçüncü bölümde Piyasa şartlarında çalışan bir işletmenin dönem sonunda ertelenmiş vergi öncesi finansal tabloları verilmiş olup ertelenmiş vergi kayıtları sonucunda yeniden finansal tabloları tanzim edilmiştir. Dördüncü ve son bölümde ise elde edilen sonuç ve öneriler de bulunulmuştur.

2 MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI, MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE TİCARİ, MALİ KAR KAVRAMLARI

2.1 Muhasebenin Tanımı ve Temel Kavramları

İşletmelerin sahip ve yöneticileri aynı kişiler olduğunda, bilgilerin karşıt ve iletişiminin fazla önemi yoktur. Birçok bilgi işletme sahibi tarafından akılda tutularak gerektiğinde kullanılabilir. Başlangıçta çok sorun oluşturmeyen bilgiye ulaşma ihtiyacı; işletmeler büyüyüp, faaliyetleri artmaya başladığında ve yetkiler ayrı ayrı kişilere devredildiğinde, çok daha önemli hale gelmektedir. Kısacası nitelikli bilgiye olan ihtiyaç giderek artmaya başlar.

Muhasebe, işletmenin ekonomik faaliyetlerinin kontrolünü mümkün kılmak, gelecekteki işletme faaliyetlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ait doğru ve etkin kararlar alabilmek için, mali faaliyetlerle ilgili bilgilerin planlanması ve iletilmesi işlemi olarak tanımlanabilir.

Muhasebenin bilgi edinme işlevi üç (3) aşamaya ayrılır: Mali bilgilerin tespit edilmesi, ölçülmesi ve kayıt altına alınması. Muhasebe sistemi öncelikle çok sayıdaki mali olay ve işlem arasından kendisini ilgilendiren işlemleri ayırt etmelidir. Çünkü hiçbir muhasebe sisteminin mali verilerin tamamını kapsamaması ve kayıt altına alması mümkün değildir. Kendi alanına zorunlu olarak giren mali olaylar tespit edildikten sonra bunların nasıl ve ne şekilde ölçüleceğine karar verilmelidir. Ölçme faaliyeti, bir nevi mali işlemlerin para birimi olarak ifade edilmesidir. Kayıt süreci ise bu mali işlemlerin niteliklerine göre izlenmek için saklanmasıdır. (Ataman,2007) Muhasebenin ikinci önemli işlevi olan verilerin ilgili taraflara iletilmesi de üç aşamada söz konusu olur: Bunları; Sınıflandırma, özetleme ve yorum olarak sıralamak mümkündür.

Mali verileri sınıflandırmak, onları kurallar çerçevesinde kullanışlı bir çatıya yerleştirmek demektir. Eğer bu büyük rakam kümeleri arasında bazı gerekli ilişkiler kurulmazsa bu veriler çok da firmaların işine yaramazlar.

Varlık - Sermaye yapısı, muhasebe verilerinin sınıflandırılmasında ana yapıyı sağlar. Sonra toplanan ve sınıflandırılan mali bilgiler bazı dönemlerde mali tablolar ve raporlar biçiminde özetlenmelidir ki, bunlar muhasebede iletişim için gerekli ortamı sağlayabilsin.

Mali raporları kullanacak olanlara, muhasebe bilgi sisteminin kullanılmasını ve sınırlarını bildirmek iletişim işleminin son aşamasıdır. Böylece muhasebe sonuçlarını yorumlamak isteyenlere karar süreçlerinde iyi bir imkân sağlanmış olur. (Ataman,2007) Muhasebenin bilgi sisteminde hazırlanan bu bilgileri kullananların, maksimum faydayı elde edebilmeleri için, bu bilgilerin nasıl ve hangi süreçlerden geçerek toplanmış olduğunu bilmeleri de gerekir. Aynı şekilde bilgileri kayıt altına alanlar da yöneticilerin ihtiyaçlarını bilmeli ve mali bilgileri bu ihtiyaçlara daha uygun olarak toplayıp, yayımlamalıdır. Karşılıklı olan bu bağları biraz daha kolaylaştırmak için muhasebenin gücünü aldığı temel varsayımlar tespit edilmiş ve bazı kavramlar üzerinde mutabakata varılmıştır.

Şayet Mali raporlar bu temel kavramlara göre hazırlanırsa, tablo kullanıcıları da raporlardaki bilgileri alacakları kararlarda daha az hata payı ile kullanmış olurlar.

Türkiye'de muhasebe alanındaki uygulamalar ağırlıklı olarak Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunun'daki hükümler ışığında yönlendirilmektedir. Ancak bu kanunların, daha ileri gereksinimlere cevap vermediği veya uygun bulunmadığı durumlarda yasal statüye sahip bazı kuramların kendisi ya da kendi etki alanındaki işletmeler için daha farklı ve özel muhasebe uygulamalarını geliştirip kullandıkları görülmektedir. (Ataman,2007) Muhasebeye uygulamalarına yön veren on iki temel kavram vardır.

Muhasebe temel kavramları muhasebe işlemlerinin zamanında, eksiksiz doğru olarak yapılmasını, muhasebe işlemlerinin bağımsızlığı ve öneminin kavranmasını, muhasebe işlemlerinin mali tablolara doğru ve tam olarak yansıtılmasını, mali tabloların işletme içi ve işletme dışı ilgili kişi veya kurumlarca anlamlı, tam ve reel bir şekilde yorumlanmasını sağlamaya yöneliktir. (Akyol ve Küçük, 2001)

2.2 Genel Muhasebe Standartları

Gerek İşletmelerin gerekse de işletme dışı ekonomik birimlerin karar alma ve uygulama sürecinde çok önemli etkisi olan muhasebe standartları, birçok kullanıcı tarafın ya da çıkar grubunun etki alanında olup, bu standartların kimin tarafından belirleneceği konusu zaman zaman tartışma konusu olmuştur. Günümüze kadar çeşitli kesimler tarafından muhasebe standartlarının oluşumu ile ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Yapılan bu çalışmalar gerek ulusal gerekse de uluslararası düzeyde iki ana başlık altında aşağıda açıklanmıştır.

2.2.1 Uluslararası muhasebe standartları

Ülkemizdeki Finansal raporlama kuralları ve düzenlerinin uluslararası düzeydeki ile ve düzenlerle uyumlu hale getirilmesi amacıyla uğraş veren kuruluşların en başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC) gelmektedir. Bu Standartların oluşturulması sürecinde ilk tartışmaların başlangıcı 1960'lı yıllara dayanmaktadır. Bir komite tarafından bu konunun yürütülmesi için gösterilen çabalar ise, ilk olarak 1972 yılında Sydney'de yapılan 10.Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündeme gelmiştir. Komite, 1973 yılında Amerika'daki, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve İrlanda'nın profesyonel muhasebe kurumlarının yetkilileri tarafından imzalanan bir anlaşma metnine dayanarak kurulmuştur. Komitenin esas hedefi, denetimden geçmiş hesapların ve mali raporların sunulmasında dikkate alınacak olan temel standartları saptamak, bunları kamunun yararlanması için yayımlamak ve bu hesapların uluslararası düzeyde kabul ettirerek, dikkate alınma olasılığını arttırmaktadır. (Gökçen ve diğ. 2011)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), 2000 yılından sonra IFAC'ın da katılımıyla nispeten daha bağımsız bir kuruluş haline gelerek etkisini artırmıştır. O dönem onaylanarak kabul edilen kuruluş sözleşmesi gereği, yeni süreçte standart belirlemek için, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Böylelikle 2001 yılından başlayarak IASB, IASC'nin yerini almak suretiyle standartları ile bunların taslaklarını geliştirmek, yayımlamak ve Standartları Yorumlama Komitesi'nin (IFRIC) yorumlarını onaylama görevlerinden sorumlu olmuştur. Mevcut durumda 1 Nisan 2001 tarihinde

Londra’da kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), bağımsız ve özerk muhasebe standartları yapma ve yayımlama hakkına sahip tek otoritedir. (Sağlam, 2009)

Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapıp, yayımlanmaktadır. Bu oluşumun esas amacı Kurul’un oluşturduğu standartların uluslararası düzeyde uygulamasını sağlamak için etkin bir çalışma ortamı meydana getirmektir. 2000 yılına kadar Kurul tarafından yayımlanan standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları adını taşıırken, 2000 yılından sonra Uluslararası Finansal Raporlama standartları ismini almıştır.

Öte yandan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 2009 yılından sonra daha küçük işletmelerin kolayca kullanabilmesi amacıyla (KOBİ’ler için) Uluslararası Finansal Raporlama Standardını (IFRS for SME’s) hazırlayarak yayımlamıştır. Bu Standart, tam set Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın uygulama açısından daha kolay hale getirilmiş bir şekli olduğu halde sadece bir standardın içinde 35 bölümden meydana gelmiştir.

2.2.2 Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi çok büyük mücadeleler sonucunda ve yakın sayılabilecek bir zamanda gerçekleşmiştir. Önce Fransız daha sonra da Alman mevzuatı, yayınlarının ve ekolunu etkisinde kalarak, 1950-1987 yılları arası dönemde, Amerikan sisteminin,1987 yılından sonrada Avrupa Birliği’ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin etki alanına girmiştir. Her ne kadar günümüzde önemli ölçüde uluslararası muhasebe standartlarının etkisi söz konusu olsa da, bu sürecin uygulama açısından daha devam eden bir süreç olduğu bir gerçektir. (Başpınar,2006)

Türkiye’de kapsam olarak muhasebe uygulamaları işletmelerin tamamını içine alan bir standartlaşma sağlamadığından ticari bilanço, mali bilanço, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerine uygun bilanço ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun bilanço gibi birden çok mali tablonun ortaya çıkmasına neden olmuştur. (Gençoğlu,2009)

Türkiye’de muhasebe uygulamaları Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Kanunlarındaki hükümleri tarafından yönlendirdiği halde, bazen bu konulardaki hükümlerin de

yetersiz kaldığı durumlarda, bazı yasal statüye sahip kuruluşların işletmeleri için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. (Sağlam ve diğerleri,2009)

Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konusundaki ilk çalışma İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) için tekdüzen hesap planının geliştirilmesi sırasında ele alınmış ve Amerikan muhasebe uygulamaları örnek alınarak belirlenen muhasebe kavram ve ilkeleri uygulamalara rehber olmak amacıyla, Devlet Planlama Teşkilatı tarafından yayımlanmıştır. Muhasebe sisteminin çatısını oluşturan bu Tekdüzen Hesap Planının banka ve sigorta işletmeleri dışındaki tüm sınai ve ticari teşekküller tarafından kullanılabilmesi belirtilmiştir. Bu genel çerçevedeki hesapların, değişik teşebbüslerin ihtiyaçlarına göre düzenlenebileceği fakat esas yapının değiştirilmemesi gerektiği ifade edilmiştir

Sermaye Piyasası Kurulu 29 Ocak 1989 tarihli Seri XI, No.1 Tebliği ile muhasebe ilke ve standartlarını belirlemiştir. Tebliğ, SPK kapsamındaki anonim ortaklıklar ile aracı kurumların bilanço ve gelir tabloları, yönetim kurulu ve denetçi raporlarının hangi şekilde düzenleneceğini açıklamış, bunlardan bilanço ve gelir tablosu ile denetçi raporlarının ilanı zorunluluğunu getirmiştir. Diğer yandan Sermaye Piyasası Kurulu'nun 18 Şubat 1992 tarihli Seri XII, No.1 Tebliği ile SPK'ya tabi ortaklık ve kuruluşların mali tablo ve rapor düzenleme, kamuya duyurma ve bağımsız denetleme yükümlülüklerine dair açıklamalar getirilmiştir.

İşletmelerin muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesi konusunda düzenlemeler yapan bir diğer kurum Maliye Bakanlığı'dır.

01.01.2005 tarihinden itibaren Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar için yürürlükte olan tebliğ, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılan 33 adet standarttan meydana gelmiştir.

18.12.1999 tarihinde Sermaye Piyasası Kanunu'na ilave edilen bir madde ile kısmen de olsa Başbakanlığa bağlı bir özerkliğe kuruluş olarak Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) oluşturulmuştur. Bu Kurul, denetimden geçmiş olan mali tabloların sunumunda, mali tabloların, gerçek, ihtiyaca cevap veren, güvenilir, karşılaştırılabilir, daha dengeli ve daha anlaşılabilir niteliklere sahip olmaları için ulusal düzeyde muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi ve uygulanmasını kolaylaştırmak için 2002 yılında faaliyete geçmiştir.

Türkiye'deki muhasebe düzenlemelerinde işletmelerin ait oldukları kanuni statülerine göre farklı mali tabloları düzenledikleri ve bir türlü uygulama birlikteliğini sağlamadıkları için ulusal muhasebe standartlarını oluşturmak üzere Kurul'un görevlendirilmesinde en önemli hareket noktası olmuştur. Kurul, daha önceleri yapılan bütün çalışmaları değerlendirmek amacıyla TMMOB tarafından yayımlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartlarını taslak olarak kabul ettikten sonra, bunları gözden kamuoyunun görüşüne sunmuştur. 2004 yılı içinde ise Uluslararası Muhasebe Standartlarında oluşan değişiklikleri de dikkate almak suretiyle yapılan yeni çeviri metinlerini ikinci taslak olarak kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Türkiye'deki özel ve kamu sektöründeki bilanço esasına göre defter tutan işletmeler için 2007 yılından itibaren uygulanması zorunlu hale getirilerek 2005 Ocak ayından itibaren Resmi Gazete'de yayımlanmaya başlanmıştır.

Diğer yandan Türkiye'de Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname 02.11.2011 tarihli ve 28103 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kararnamenin birinci maddesinde;

Daha önceki düzenlemeleri de kapsayacak şekilde kurumun görev, yetki ve amacının ne olduğu açıklanmıştır.

Yapılan düzenleme uyarınca ülkemizdeki işletmeler için uluslararası standartlarla uyumlu Standartlar oluşturulması yetkisi verilmiştir. Kurum kurulduğu tarihten itibaren bu yetkisini kullanarak çeşitli tarihlerde birçok Standart yayımlamıştır.

2.3 İşletmelerde Mali Kar Ve Ticari Kar Kavramları Ve Uluslar Arası Muhasebe Standartlarına Göre İncelenmesi

Ticari işletmelerin esas amacı kar elde etmektir. Ancak kar kavramı esas olarak bir işletmede tüm gelirlerden tüm giderlerin çıkarılması sonucu oluşan olumlu farktır. Ticari işletmeler için kar kavramı işletmenin sürekliliği kavramının gerektirir. Şu halde ticari kar kavramı geniş olarak işletmenin amacını gösterir. Ancak her işletme kar amacı ile kurulmuş olsa da zaman içerisinde bu amaçlarına ulaşamayabilirler. Böyle bir durumda zarar olgusu ortaya çıkar. Zarar kavramı ise ticari işletme giderlerin gelirlerden fazla olması sonucu ortaya çıkan olumsuz

farktır. Mali kar ise vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen karı ifade eder. Ticari kar tespitinde ekonomik hayatın kuralları mevcut iken mali kar tespitinde vergi kanunları ve maliye otoritesine ait kurallar esas alınır. (Akın,2012)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 88. maddesi ile işletmeler belirli kriterler altında finansal tablolarını artık UFRS düzenlemelerine göre düzenlemek zorundadırlar Böylece muhasebe kayıtlarının sadece vergisel özellikler değil aynı zamanda işletmelerin ticari durumu hakkında da doğru bir sunum vermesi amaçlanmıştır. Böylece vergi muhasebesinin sadece devlet için kayıt tutma mantığı terk edilerek, tarafların tamamı için kayıt mantığı benimsenmiştir. Söz konusu tarafları devletin yanı sıra, kamu, satıcılar, alıcılar, çalışanlar, paydaşlar, yöneticiler ve potansiyel yatırımcılar olarak sıralamak mümkündür.

3 TMS - 12 KAPSAMINDA ERTELENMİŞ VERGİ

3.1 Ertelenmiş Vergi Kavramı

Ertelenmiş vergi, vergi müessesemizde yer alan, vergi erteleme kavramından oldukça farklı bir anlam ifade etmektedir. Ertelenmiş vergi, farklı mevzuata göre yer alan farklı değerlendirme ilkelerinin ortaya çıkardığı bir kavramdır. (Sipahi, 2004)

Ertelenmiş vergiler konusu, işletmelerin elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan vergiler ile ilgili bir konudur. Dünyanın her yerinde kazançlar üzerinden vergi alınmaktadır. Bu vergiler ülkemizde temel olarak gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu vergiler her yıl sonunda, her raporlama anında karşılık ayrılarak finansal tablolarda gösterilir. Dolayısıyla söz konusu vergiler işletmeler için bir yükümlülüktür. Bu doğrultuda bu vergiler işletmenin gelir tablosunda kardan düşülen bir unsurdur ve bilançoda bilançonun düzenleme anından sonra gerçekleştirilmesi gereken bir yükümlülük olarak karşımıza çıkmaktadır.

Verginin tahakkuku sırasında muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkan vergi farkları uluslararası muhasebe standartlarına göre bir varlık ya da yabancı kaynak unsuru şeklinde raporlanmaktadır. (Çatıkkaş ve Çalış 2009)

Ertelenmiş vergi, ileride işletmenin bir varlıktan fayda elde etmesinin yada bir yükümlülüğün ödenmesinin gerçekleşeceği beklentisinden dolayı bu varlığın veya borcun muhasebe kayıtlarındaki değeri ile vergi değeri arasında meydana gelen geçici farklar üzerinden hesaplanan vergidir. Şayet defter değerleri üzerinden ilerideki bir tarihte faydalandığı veya borç ödendiği zaman ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; TMS 12 Gelir Vergileri Standardı birtakım istisnalar dışında, ertelenmiş vergi borcu ya da alacağını muhasebeleştirme şartı kılmaktadır. (Kızıl ve Diğerleri 2013)

3.2 Ertelenmiş Verginin Oluşumu ve Dünya Ve Türkiye’de Gelişimi

Kar Üzerinden Alınan Vergiler adlı 12 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) üzerindeki çalışmalar ise 1978 yılında tamamlanıp 1979 yılından itibaren yürürlüğe konulmuştur. Bu standardın geçerliliği ufak bazı değişikliklerle 1996 yılına kadar devam etmiştir. 1996 yılında standart revize edilmiş ve aynı isimdeki standardın uygulanması 01.01.1998 tarihinden itibaren mecbur tutulmuştur. 2000 yılında standartta küçük bazı değişiklikler yapılmıştır. (Yıldırım 2007)

2000 yılında ise bu standarda sınırlı revizyonlar yapılmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları ile Amerika Muhasebe Standartları yakınsama projesi kapsamında Standartlar arasındaki farklılıkların giderilmesi için bir çalışma başlatılmıştır.

2009 yılının Mart ayında bu çalışmaya ilişkin taslak metin yayımlanmıştır. Taslak metinde dikkat çeken hususlar şu şekilde sıralanabilir; amaçların tekrar tanımlanmış olması, istisnaların azaltılmış olması, standardın yapısının geliştirilmiş olması, uygulamada karşılaşılan sorunlara değinilmiş olması Ertelenmiş vergilerin hesaplanmasında kullanılacak vergi oranı, ertelenmiş vergi varlığı için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması, ertelenmiş vergi varlık ve borçlarının sınıflandırılması, kesin olmayan vergi pozisyonları konular Standartlar arasındaki farklılıkların en önemlilerinden bazılarını oluşturmaktadır (Süer 2010).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Gelir Vergisi başlığı altında yayımlanan bu taslak metin ile ilgili görüşler 31 Temmuz 2009 tarihine kadar alınmış olup, yakınsama projesi kapsamında oluşturulacak yeni standart üzerindeki çalışmalar halen devam etmektedir.

Ülkemizde ertelenmiş vergi ile ilgili Sermaye Piyasası Kurulu’nun Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)in 28. kısmında Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler adı altında, Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu’nun (BDDK) 12.08.2004 tarih ve 25551 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve 01.07.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine ilişkin 18 Sayılı Tebliğ- Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gelir

Vergisine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) ulusal düzeydeki başlıca düzenlemelerdir. SPK'nın konu ile ilgili düzenlemesi ile UMS 12 aynıdır.

Her ne kadar ülkemizde ertelenmiş vergi ile ilgili birkaç düzenleme olsa da bu düzenlemeler ülkedeki tüm işletmeler açısından bir bağlayıcılık taşımadığından henüz yaygın olarak kullanım alanı bulamamıştır. Bunun dışında ülkemizde genelde vergi tahsisinin yapılması mevcut değildir. Sadece yabancı ülkelerdeki firmalarla ortak çalışan bazı büyük işletmeler yurt dışına gönderdikleri finansal tablolarda geçici farkları ve bunlara ait ertelenmiş vergi etkilerini raporlamaktadırlar. (Yıldırım 2007)

3.3 TMS 2 Kapsamında Ertelenmiş Vergi Ve Temel Kavramlar

3.3.1 Genel olarak TMS Gelir vergileri

TMS 12, işletme karı üzerinden hesaplanan vergilerin ölçülmesi muhasebeleştirilmesi ve mali tablolar yansıtılmasına ilişkin esasları belirlemektedir Vergi Usul Kanunu ile TMS-12 düzenlemelerinde yer alan farklılıklar nedeniyle verginin üzerinde hesaplandığı iki ayrı kavram ortaya çıkmaktadır. TMS-1 esas alınarak tespit edilmiş olan ticari kar ve Vergi Usul Kanunu hükümlerin uygun olarak tespit edilmiş ola mali kar farklı esaslara göre belirlendiğinde bunlar üzerinden hesaplanan vergi tutarları da farklı olabilmektedir. (Aktaş, 2014)

Vergi kanunları, devletin ekonomik dengelerine bağlı olarak toplanacak vergiyi düzenlemek üzere oluşturulmuş kurallardır. Finansal raporlama standartlarının amacı ise finansal tablolar vasıtasıyla işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında ilgililere doğru ve gerçek bilgi sunmaktır. Dolayısıyla, amaçları birbirinden çok farklı olan vergi kanunları ile TFRS 'ye göre varlık ve yükümlülüklerin değerlerinin farklı olması normaldir. (Şavlı, 2014) Bu standart, verginin ticari kar üzerinden hesaplanmasını ve mali kara göre hesaplanan vergi ile oluşan farkların ertelenmiş vergi varlık ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. (Aktaş, 2014)

3.3.2 Gelir vergileri standardının amacı ve kapsamı

Gelir vergileri Standardının amacı gelir vergilerinin tanımını ve muhasebeleştirilmesini standartların izin verdiği şekli ile düzenlemektir. Bu konudaki en önemli sorun cari ve ilerideki dönemlerde meydana gelecek vergisel durumların belirlenmesi, ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesidir.(TMS- 12).

Bu Standart, gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri kapsar. Bu standart bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek anlaşmalarını raporlayan işletmelerin kâr dağıtımlarının kesinti suretiyle ödenen vergilerini de kapsar. Gelir vergileri standardının temel amacını göstermektedir(TMS- 12). Standart işletmelerin mali işlemlerini ve diğer olaylarının vergisel ve diğer sonuçlarını tüm ilgili taraflar için doğru bir şekilde muhasebeleştirmeyi zorunlu görmektedir. Bunun için, mali nitelikteki işlemler ve olaylar eğer kâr veya zararın içinde muhasebeleştirilmişse, bunların vergi etkilerinin de kâr veya zararın içinde muhasebeleştirilmesi zorunludur. Ayanı şekilde, işletmelerin birleşmeleri durumlarda da ertelenmiş vergi alacağının veya vergi borcunun kayıt altına alınarak muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmeleri sonucunda meydana gelen şerefiyenin muhasebeleştirilmiş pazarlıklı alımdan kaynaklanan kazançların tutarını etkiler. (TMS- 12)

3.3.3 Gelir vergisi standardının uygulama sürecindeki terimsel değerler

3.3.3.1 Muhasebe karı

Vergi öncesi ticari kardır. Bu kar vergi kanunları tarafından kabul edilmeyen giderler ile vergilendirilmeyen kazançları da kapsar.(Örten ve Diğerleri 2010)

3.3.3.2 Vergiye tabi kar (mali kar)

Vergi otoritelerince belirlenen kurallar çerçevesinde bir hesap dönemi içerisinde meydana gelen ve üzerinden vergi hesaplanan kardır. Vergi yasalarının kabul etmediği giderler ile vergilendirilmeyen kazançlar düşülmüş kardır. (Örten ve Diğerleri 2010)

3.3.3.3 Vergi gideri (vergi geliri)

İlgili Dönemde elde edilen kârın ya da zararın hesaplanmasında o dönemki vergi ile ertelenmiş verginin toplam vergilerinin tutarını ifade eder. Gelir tablosundaki dönem karı ya da zararı kaleminden düşülen ya da eklenen dönem net karı veya

zararı tutarının üzerinden hesaplandığı; vergi otoritelerince belirlenen kurallara göre hesaplanan vergi ile finansal raporlama standartları dikkate alınmak suretiyle hesaplanmış olan vergi gideri / (ertelenmiş vergi geliri) tutarlarını ifade eder. (İbiş ve Diğerleri,2009)

3.3.3.4 Dönem vergisi

İlgili dönemde doğan Vergiye tabi olan kâr ya da mali zarar üzerinden hesaplanarak ödenmesi gereken gelir vergisini (ya da geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder. (TMS 12)

3.3.3.5 Muhasebe değeri

Bir varlığın veya yükümlülüğün defterlerde kayıtlı net değeridir. Bu varlığın ileride sağlayacağı beklenen faydayı veya yükümlülüklerde işletmeden çıkacak değeri ifade eder. Örneğin bir demirbaşın kayıtlı değerinden ayrı bir hesapta takip edildiği için birikmiş amortismanları düşüldükten sonra kalan değeridir. (Örten ve Diğerleri 2010)

3.3.3.6 Geçici farklar

Bir varlık veya yükümlülüğün bilançodaki kayıtlı (defter, muhasebe) değeri ile vergi otoritelerinin koyduğu kurallar açısından ifade ettiği değeri arasındaki farktır. Bu geçici farkların, yarattıkları vergi etkileri dikkate alınmak suretiyle Vergiye tabi geçici farklar veya İndirilebilir geçici farklar olmak üzere iki grupta toplanırlar; (Örten ve Diğerleri 2010)

a.Vergilendirilecek geçici farklar

İşletme tarafından kayıtlı olan bir Varlığın kayıtlı değeri geri kazanıldığı zaman veya vadesi gelen yükümlülük ödendiğinde mali kar ya da mali zararın hesaplanması aşamasında vergi matrahına eklenecek geçici farkları ifade eder. Diğer bir anlatımla, bu farkları meydana getiren faktörler ortadan kalktığı dönemde/dönemlerde verginin üzerinden hesaplanacağı matrahta artışa yol açan tutarlardır.

b.İndirilecek geçici farklar

İşletme kayıtlarındaki Varlığın değeri geri kazanıldığında veya vadesi gelen yükümlülük ödendiğinde mali kar veya zararın hesaplanmasında vergi matrahından çıkarılacak geçici farklardır. Diğer bir anlatımla, bu geçici farkları

meydana getiren faktörler ortadan kalktığı zaman vergi matrahında azalmaya neden olan tutarlardır. (Örten ve Diğerleri 2010) İndirilecek geçici farklar; Mali durum tablosuna (bilanço) etkisini ertelenen vergi varlığı olarak gösterirken, vergilendirilecek geçici farkların bilanço etkisi ertelenen vergi yükümlülüğü şeklinde olur. Söz konusu farkların gelir tablosuna etkisi vergi gideri ve vergi geliri olarak ortaya çıkmaktadır. (TMS 12)

3.3.3.7 Ertelenen vergi yükümlülükleri (borçları)

Vergilendirilecek geçici farklardan dolayı ilerideki dönemlerde ödenecek vergi tutarını ifade eder. Diğer bir deyişle, gelecek dönemlerde işletmeler tarafından gelir üzerinden ödenecek vergi rakamına ilave edilecek tutarlardır. Bilançonun pasifinde yer alır. (Örten ve Diğerleri 2010)

3.3.3.8 Ertelenen vergi varlıkları

İndirilecek olan geçici farkların yanı sıra, mahsup edilmeyen mali zararların ve kullanılmayan vergi indirimleri ile vergi istisnalarının tutarından oluşur. Diğer bir deyişle, gelecek dönemlerde gelir üzerinden ödenecek vergi rakamından indirilecek tutarlardır. Bilançonun aktifinde yer alır. (Örten ve Diğerleri 2010). Gelecekteki herhangi bir dönemde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarları aşağıdaki durumlarda oluşur :(TMS -12)

İndirilebilir geçici farklar;

- Geçmiş dönemlerde ortaya çıkan kullanılmamış mali zararlar ve
- Geçmiş dönemlerde ortaya çıkan kullanılmamış vergi avantajları.

3.3.3.9 Vergi gideri

İçinde bulunulan cari dönemin vergi gideri ile ertelenmiş vergi giderlerinin tamamından meydana gelir. Dönemin vergi gideri mali kar üzerinden hesaplanarak, ödenecek olan vergi iken, ertelenmiş vergi gideri daha farklı bir anlama gelmektedir. Şöyle ki ilgili dönemde ortaya çıkan ya da meydana gelen vergilendirilebilir geçici farkların vergi üzerindeki etkisi ile yine dönemde ortadan kalkan indirilebilir geçici farkların vergi etkisinden meydana gelir. (TMS -12)

3.3.3.10 Vergi geliri

İlgili dönemin vergi geliri ile ertelenmiş vergi gelirinden meydana gelir. Dönemde oluşmuş olan indirilebilir geçici farkların vergi üzerinde yarattığı etki ile dönemde biten ya da ortadan kalkan vergilendirilebilir geçici farkların vergi etkisinden doğar. (TMS -12)

3.4 Ertelenmiş Vergi Hesaplama Yöntemleri

Gelir vergilerine ilişkin muhasebe standartlarında işletmelerin gelirleri üzerinden alınan, gelir ve kurumlar vergisinin muhasebeleştirilmesi açıklanmaktadır.

Burada karşımıza kurumlar vergisinin ya da gelir üzerinden hesaplanan verginin işletmeler için normal bir gider mi, yoksa kârın bir parçası mı olduğu sorunu ortaya çıkmaktadır. Yürürlükte vergi mevzuatı açısından kurumlar vergisi kârın bir dağıtım unsuru olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşımın ana nedeni kurumlar vergisinin, kurumlar vergisi matrahına ulaşma sırasında bir gider unsuru olarak kabul edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu görüşe literatürde vergi borçları yöntemi denilmektedir. Nitekim Türkiye’de halen bu görüş geçerliliğini korumaktadır. (Sevinç, 2003)

3.4.1 Vergi borçları yöntemi

Vergiye dönem kârının devletle paylaşılmasında bir dağıtım unsuru olarak gören yaklaşıma Vergi Borçları Yöntemi denir. (Baran, 2009)

Bu yönteme göre, işletmelerin net kazançları baz alınarak hesaplanacak vergi, bir nevi işletme kazancın üzerinden taraflardan da biri olan devlet payının ayrılması olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu mantık açısından değerlendirildiğinde bir dönemin faaliyet sonucunun kazancı üzerinden hesaplanan gelir vergisini işletmenin muhasebe kayıtlarında, bilanço ve kâr/zarar tablosunda ayrı hesapların içersinde kaydetmeye gerek bulunmamaktadır. Bu bakış açısına göre zaten giderler gider hesaplarının muhasebeleştirilmesi sürecinde yok edilerek sonuç hesaplarına alındığı için tekrar ayrı hesaplarda göstermeye gerek bulunmamaktadır.

Ancak bu görüş, gelir ve giderlerin elde edildikleri ya da tahakkuk ettikleri zaman dikkate alınmalarını ve ilişkin oldukları dönemin finansal tablolarına

geçirilmelerini içeren gerçekleşme ilkesi ile uyum içinde olmamaktadır. Bu yöntemde cari yılın vergi gideri normal olarak dönemin ödenecek kurumlar vergisi borcuna eşit olmaktadır. Zamanlama farklarının boyutu ve vergi etkileri finansal tablolara konulan açıklayıcı notlarda belirtilmektedir. (Süer 2010)

3.4.2 Vergi etkili muhasebe yöntemleri

Vergiye kâr elde etmek ve işletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için kaçınılmaz bir işletme gideri olarak gören; kurumlar vergisini, vergiyi doğuran gelir-gider kalemleriyle ilişkilendirerek ilgili olduğu dönemlere dağıtan ve dolayısıyla ertelenmiş vergilerin hesaplanmasında benimsenen yaklaşımın genel adına ise “Vergi Etkili Muhasebe Yöntemleri (Vergi Muhasebesi

Vergi etkili muhasebe yöntemlerinde, dönemin net kârına ulaşmak için dönemler arası kurumlar vergisi dağıtımı zorunlu görülmektedir. Çünkü geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları, oluşturdukları vergi etkileri bakımından dönemler arası vergi dağıtımının yapılmasını gerektirmektedir. Aslında kurumlar vergisinin hiç dağıtıma tabi tutulmaması, vergi etkisini göz ardı eden vergi borçları yönteminin ulaştığı sonuçla aynı anlama gelmektedir. Kurumlar vergisinin dönemler arası dağıtımı, kısmi dağıtım ya da tamamen dağıtım biçiminde gerçekleşebilir. İşte vergi etkili muhasebe yöntemlerindeki farklılıklar bu anlayışın ürünleridir. (Sağlam ve Diğerleri,2009) Vergi etkili muhasebe yöntemleri Erteleme Yöntemi,-Yükümlülük Yöntemi ve Net Vergi Borçları Yöntemidir.

3.4.2.1 Erteleme yöntemi

Erteleme yöntemi gelir tablosunu öne çıkarmaktadır. Vergi gideri ertelenmiş vergi kadar düzeltilmekte, böylece vergi giderinin artması bilançoda pasif kalem (veya aktif kalem) oluşturmaktadır. Erteleme yöntemine göre bir ayarlama yapmanın esası, dönemin vergi oranı ile ertelenmiş vergi tutarının hesaplanmasıdır; bununla birlikte vergi oranlarının gelecekte değişmeyeceği varsayılmaktadır.

Bu yöntemde cari zamanlama farklarının vergi etkileri, ortadan kalkacakları gelecek dönemlere ertelenmekte ve bu dönemlerde dikkate alınmaktadır. Bilançoda gösterilen Peşin Ödenmiş Vergi Gideri veya Ertelenmiş Vergi Borcu bakiyelerinin ileride elde edecekleri para tahsiline ilişkin veya para ödemesine ilişkin hakları ve para ödemesine ilişkin borçları (beklenen fiili ödeme veya

tahsilat tutarları) belirttikleri kabul edilmediğinden bunlar yeni konulan vergileri ya da vergi oranlarındaki değişimleri yansıtmak üzere ayarlamalara tabi tutulmazlar.(Özbirecikli,1999)

Erteleme yönteminde amaç sadece dönem net kâr/zararını doğru belirlemektir. Bu yöntemde her vergilendirilebilir hasılat veya kazanç ile her indirilebilir zarar veya giderin, gelir vergisi üzerinde teşhis edilebilir bir etkisi olduğu varsayılmaktadır. (Süer 2010) Eğer bir hasılat veya kazancın muhasebe amaçlı tahakkukundan önce vergilendirilmesi ya da bir zarar veya giderin vergilendirilmeden önce muhasebe amaçlı olarak kârdan düşülmesi söz konusu ise; ortaya çıkan vergi etkisi, bu etkilerin ortadan kalkacağı dönemlere gelir vergisi gideri ile ilgili önceden ödenmiş vergi gibi kaydedilmektedir.

Erteleme yöntemi ise, geçici farkların vergi etkisini, oluştuğu dönemde değil, ortadan kalkacakları dönemde vergi giderine etki ettiğini kabul etmekte; bu etkinin sadece gelir tablosunda vergi giderinin düzeltilmesi suretiyle vergi etkisini izlemektedir. Bu yöntemin belirgin özelliğinin, geçici farkların vergi etkisinin doğdukları dönemde geçerli vergi oranının kullanılması suretiyle hesaplanması ve daha sonra yapılan oran değişikliklerini dikkate almamasıdır. Çünkü bu yöntem, ertelenen vergileri gerçek bir yükümlülük ya da varlık olarak görmemektedir. Bu nedenle ertelenen vergi tutarları bilançoda gösterilmemekte, bunların dip notlarında açıklanmaktadır. (Sağlam ve Diğerleri,2009)

3.4.2.2 Yükümlülük yöntemi

Bu yöntem bilançooya dayanmakta ve işletmenin alacak ve borçlarının doğru bir şekilde gösterilmesi yöntemin temel unsurunu oluşturmaktadır. Bu Yöntemde ertelenmiş vergi, ileride ödenecek vergiye ilişkin bir borçtan yada peşin ödenmiş vergiden dolayı varlık kalemini meydana getirmektedir. Ancak vergi otoritelerine karşı sorumlu olunan alacak ve borcun tutarı, gelecek dönemlerdeki vergi oranlarına bağlıdır; çünkü gelecek dönemlerdeki vergi oranının tahmin edilmesi ve gelir tablosunda vergi gideri olarak yer alması gerekir. (Süer 2010)

Bu yöntem aşağıdaki durumların ortaya çıkması halinde, ertelenmiş vergileri yükümlülük olarak tanımlamaktadır. (Bozkurt 1988)

- Vergilenmeden önce finansal tablolarda, tahakkuku yapılan gelirlerin bulunması,

- Vergi amaçlı olarak matraha dâhil edilen bir giderin, finansal tablolarda daha sonraki bir dönemde tahakkuk ettirilmesi

Yine bu yöntem, önceden ödenmiş vergiler kapsamında ortaya çıkan ertelenmiş vergilerin varlık olarak tanımlanmasını, aşağıdaki kalemlerin varlığı neticesinde öngörmektedir:

- Finansal tablolara dahil edilmeden önce vergilenen gelirler
- Vergi amaçlı indirimden önceki bir dönemde finansal tablolarda yer alan giderler

3.4.2.3 Net vergi borçları yöntemi

Net vergi borçları yöntemi bilanço aktif ve pasif kalemlerinin değerlemesinde, vergilendirilme ve vergiden düşülebilirlik nispetlerinin de rol oynadığı fikrine dayanmaktadır. (Bozkurt 1988)

İşletme tarafından satın alınarak işletme kayıtlarına kaydedilen bir varlığın bedeli vergiden düşülmüyorsa, tam tersine değeri vergiden düşülen bir varlık ile karşılaştırıldığında göre daha düşük olur. Kısaca Varlıkların değerleri vergi etkileri de dikkate alınarak belirlenir. Kar/Zarar tablosunda gerçekten ödenen vergi gideri gösterilir. (Bilginoğlu 1994) Net vergi borçları yönteminde, bir gelir veya gider kaleminin tahakkuk dönemleri vergi ve muhasebe amaçlı olarak farklılaşmaktaysa, ortaya çıkan vergi etkisi, ilgili gelir veya gider kalemi ve ilgili varlık veya borç hesabı için, mutlaka bir ayarlama yapmayı gerektirmektedir. Bu ayarlamaların direkt olarak uygulanması, bunların vergi dışı net değerleri üzerinden yansıtılması şeklinde olmaktadır. Bazı durumlarda bu ayarlamalar kontra hesaplar kullanılarak yapılmaktadır. (Süer 2010) Bu yöntem ilk geliştirilen yöntem olmasına rağmen, erteleme ve yükümlülük yönteminin kullanılmaya başlaması ile kullanılabilirliğini yitirmiştir.

3.4.3 TMS 12 göre kabul edilen yöntem

TMS 12 de ertelenmiş vergilerin hesaplanması ile ilgili durum 46. maddeden başlayarak “Ölçme” başlıklı kısımda düzenlenmiştir. TMS 12 46. maddede Devlete ödenecek ya da mahsup edilecek dönem vergi tutarının bilanço tarihinde yürürlükte olan veya büyük ihtimal ile yürürlüğe girecek olan vergi oranları (ve vergi mevzuatı) dikkate alınarak hesaplanacağı düzenlenmiştir. Aynı standardın

47. maddesinde ise; ertelenmiş vergi varlıkları veya borçlarının bilanço tarihinde yürürlükte olan veya büyük ihtimal ile yürürlüğe girecek olan vergi oranlarına (ve vergi mevzuatına) dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanacağı düzenlenmiştir.(TMS 12)

TMS 12'nin konuya ilişkin düzenlemesinde cari dönemde yürürlükteki vergi oranları ile ertelenmiş vergilerin kullanılacağı dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranlarının kullanılması konusunda bir ikilem olduğu söylenebilir. Aslında cari dönemde hesaplanacak ertelenmiş vergi varlık ve borçlarında kullanılabilecek vergi oranları yürürlükteki vergi oranlarıdır; gelecekteki vergi oranlarının ne olacağı konusunda ise bir belirsizlik vardır. Bu nedenle, gelecek dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları dikkate alınarak ertelenmiş vergi varlık ya da borcunun hesaplanması mümkün değildir. Bu belirsizliğin giderilmesindeki çözüm, hesaplamada yürürlükteki vergi oranlarının uygulanması; gelecek dönemlerde uygulanacak olan yasal vergi oranlarının belirlenmesi halinde ise yapılmış hesaplamaların bu duruma göre düzeltilmesidir. (Sağlam ve Diğerleri,2009)

3.5 Ertelenmiş Vergi Uygulamasında Farklara Neden Olan Giderler Ve Gelirler

3.5.1 Ertelenmiş vergi uygulamasında sürekli farklara neden olan giderler

Sürekli farklar, vergi otoritelerince belirlenen kurallara göre hem cari dönemde ve hem de gelecekte verilendirilmesi söz konusu olmayan veya vergiden indirim imkânı olmayan gelir ya da giderlerdir. Bu tür farklara Sürekli farklar denilmesinin en önemli nedeni hiçbir zaman ortadan kalkamamaları ve bu yüzden de ertelenmiş vergi etkilerinin söz konusu olmamasıdır. Başka bir açıdan şu şekilde tanımlayabiliriz: muhasebe karı ile vergiye tabi kar arasında, zaman içinde hiçbir zaman indirilmeyecek gider ve vergi konusu olamayacak gelirler gibi farklar vardır. Her zaman var olmaya devam edecek bu tutarlara sürekli farklar denir. Yani sürekli farklar yalnızca ilgili dönemin vergilendirilebilir kârını etkilemek suretiyle ilgili dönemin vergi gideri tutarlarına etki ederler; gelecek dönemlerde bir vergi borcu ya da alacağı yaratmazlar. Bu sebeple muhasebeye, vergi giderinin ait olduğu dönemle ilişkilendirilmesi gibi bir yük getirmemektedir

(Aslan 2009). Dolayısıyla, sürekli farklar vergi kanunlarına göre muhasebe uygulamasına dayalı olarak vergi kalemi hesaplanırken hiçbir suretle (gelecek dönemlerde, tutarın bir kısmı... vb.) dikkate alınmayan gelir ve/veya gider kalemlerinden kaynaklanmaktadır. Bu farklar muhasebe kârı ya da vergiye tabi kârdan sadece birinin hesabında dikkate alınan gelir ve/veya giderlerdir. Sürekli farklar ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde bir vergi yaratmazlar. Çünkü bu kalemler yasalar doğrultusunda vergiden muaftır, vergi hesaplanırken dikkate alınmazlar. Sürekli Farklılık Yaratan giderler 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinde yer alan Kanunen Kabul Edilmeyen giderlerdir.

3.5.2 Ertelenmiş vergi uygulamasında sürekli farklara neden olan gelirler

Sürekli farklara neden olan gelirler en başta Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde sıralanmış olan vergiden istisna edilen işletme kazançlarıdır. Bu kazançlar vergi otoritelerince zaman zaman ekonomik, sosyal ya da siyasal politikalar gereği bazı kazanç çeşitleri için çıkarılırlar. İşletmeler için kazanç elde edildiği halde vergi yasalarının vergiye tabi tutmadığı kazançlardır. Sadece belirli bazı sektörleri kapsayabileceği gibi daha makro düzeyde ekonomik alkıymayı teşvik etmek amacı da taşıyabilirler.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12'inci maddesi kapsamında elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'inci maddesi kapsamında elde edilen kazançları da bu kapsamda değerlendirmek mümkündür.

3.5.3 Ertelenmiş vergi uygulamasında geçici farklara neden olan giderler ve gelirler

Geçici farklar, bir varlığın ya da yükümlülüğün işletmenin defterlerinde gösterilen değeri ile vergi otoritelerinin belirlediği yasalar açısından taşıdıkları değer arasındaki farklardan oluşur. Geçici farkların çok önemli bir bölümü, bir dönemin muhasebe karına eklenirken, vergiye tabi karın daha farklı bir dönemin hesabında dikkate alınmasından dolayı ortaya çıkar. (TMS 12)

Bu nedenle bu tür farklılıklar bir nevi zamanlama farkından meydana gelirler. Bunların ortaya çıktıkları zaman ile vergi kanunlarında tanındıkları zaman farklı olduğu birkaç dönem boyunca muhasebe karı mali kara nazaran farklı olabilmektedir. Yalnız bu fark ilerleyen dönemlerde kendiliğinden sona ermiş olmaktadır. Böylece geçici fark olarak adlandırılan unsurlar, bir işletmenin sahip olduğu varlığın veya yükümlülüğün mali tablosunda gösterildiği değeri ile bu varlığın vergi kanunları açısından taşıdığı değeri arasındaki farktan meydana gelirler. Dolayısıyla geçici farklar bu iki çeşit farkı içermektedirler.

Geçici farkların tamamı ertelenmiş ya da avans olarak ödenmiş vergi etkisi yaratırlar. Bu etki alacak ya da borç etkisi gibi çift yönlü olabilir. Ertelenmiş vergi borçları, vergilendirilebilir geçici farklardan; ertelenmiş vergi alacakları da indirilebilir geçici farklardan gelecek dönemlerde gelir vergisi matrahından indirilecek tutarlardır. Vergiye tabi geçici farklar aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farklar toplamıdır. (Akdoğan, 2006)

TMS 12 genel olarak bütün vergiye tabi geçici farkların, ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Ertelenmiş vergi borcu, vergilendirilebilir geçici farklar doğrultusunda gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. İşletme varlığın kayıtlı değerini geri kazandığında, vergilendirilebilir geçici fark kapanacak ve işletmenin vergilendirilebilir kârı ortaya çıkacaktır. (Sağlam ve Diğerleri,2009)

Ertelenmiş Vergi Uygulamasında Geçici Farklara Neden Olan Giderlerden bazıları örnek olarak verilmiştir.

3.5.3.1 Eksik amortisman ayırma

Muhasebe karının belirlenmesi aşamasında hesaplanan amortisman ile vergi için söz konusu olan karın belirlenmesi aşamasında hesaplanan amortisman, amortisman tabi varlığının maliyetinin belirlenmesi, ilk yıl amortisman tutarının belirlenmesi, yıllık amortisman tutarının belirlenmesi ve bu amortisman tabi varlığın satışı gibi konulardan dolayı aynı olmayabilir. Bu da farklı kar tutarlarına yol açmaktadır.

Örneğin, 10.000 lira bedelle iktisap edilen bir sabit varlık için muhasebe standartlarına göre yüzde 20 amortisman ayrıldığını varsayalım. Aynı sabit varlık için Vergi kanunlarına göre yüzde 25 oranında amortisman ayırma hakkı varsa, bu durumda, duran varlığın net muhasebe değeri (10.000-2.000=) 8.000 lira olacak iken, net vergi değeri (10.000-2.500=) 7.500 lira olur. İşte Aralarındaki bu 500 lira olan vergilendirilebilir geçici fark olarak kabul edilir.

3.5.3.2 Geliştirme giderleri

Muhasebe kurallarına göre Araştırma giderleri doğrudan gider olarak yazıldıkları halde Geliştirme giderleri aktifleştirilmek suretiyle dönemler itibari ile amortismanına tabi iktisadi kıymet gibi itfa edilir. Vergi yasalarına dikkate alındığı durumda ise, geliştirme giderleri meydana geldikleri ilgili dönemlerde gider olarak yazılabilir. İşte bu tür durumlarda da geçici farklar ortaya çıkmaktadır. (Dinç 2007)

3.5.3.3 Vadeli satışlar

Hasılat adlı TMS 18 numaralı muhasebe standardına göre; vadeli satışlar peşin değerleri üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Bu durumda Peşin satış ile vadeli satış arasında meydana gelen fark faiz geliri olarak kabul edilerek ertelenmiş gelirler olarak başka bir hesapta gösterilmesi gerekir. Yine aynı standarda göre, tahsilat gerçekleştiği zaman ertelenmiş gelirlerin kapatılarak faiz geliri şekline kayıtlara alınması gerekir. Oysa vergi mevzuatlarına göre, satış bedelinin tahakkuk etmesi teslimin gerçekleşmesi şartına bağlanmıştır. Bu nedenle kanunlarda teslimin hangi durumlarda gerçekleşeceği detaylı olarak açıklanmıştır. Bu durumda da geçici farklar ortaya çıkabilir. (TMSK -2010)

3.5.3.4 Duran varlıklarda değer artırımını (Yenileme Fonu)

Varlıklar muhasebe açısından yeniden değerlendirilip mali tablolarda gösterildikleri halde, bazen vergisel açıdan buna denk bir değerlemenin yapılmadığı için geçici farklar ortaya çıkar. İşletme aktifinde kayıtlı olan varlıklar yenilenmek amacıyla satıldıkları zaman istenirse çıkan karın üç yıl boyunca vergilendirilmeyeceği, ancak bu süre zarfında amaçlanan varlık satın alınırsa fona alınan karların yenilenen sabit varlık için sistematik olarak ayrılacak amortisman payları ile yok edilebileceği belirtilmiştir. Belirlenen bu süre içinde yenileme fonundaki kar yeni varlık alımında kullanılmadığı takdirde üçüncü yılın sonunda tekrar gelire

eklenerek vergilendirilmesi gerekir. Bu durumda ise vergilendirilebilir geçici farkın meydana çıkmasına sebep olur.

3.5.3.5 Faiz gelirleri

Ticari karın tespitinde tahakkuk esastır. Tahsil edilemeyen ancak tahakkuk etmiş olan faiz gelirleri bilançoya yansıtılır, ancak defter değeri sıfır olur; çünkü bu gelirler henüz nakden tahsil edilmediklerinden vergiye tabi tutulmazlar. Bu durumda ticari kar ile mali kar tahakkuk eden faiz geliri kadar farklılaşacak ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır. Daha sonra faizin tahsil edilmesiyle birlikte bu etki ortadan kalkacaktır.(Dinç 2007)

3.5.3.6 Hisse senetleri değer artış kazançları

TFRS.9 Standardına göre öz kaynağa dayanan finansal araçlar başlangıçta ve sonrasında gerçeğe uygun değerleri ile ölçülürler. Bu araçlar bir vade ya da oran içermezler ve getirileri faiz gibi tutarlara bağlı değildir. Bu nedenle itfa edilen maliyetten ölçülemeyeceklerdir. Öte yandan bu tip varlıkların elde tutulma amacının baştan karar verilmesine göre gerçeğe uygun değerdeki değişimler ya öz kaynaklarda ya da kar zararda muhasebeleştirilecektir.(Akın, 2012)

VUK'un 279. Maddesi gereği menkul kıymetler, hisse senetleri ile fon portföyünün asgari yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan işletmelerin hisse senetlerinden meydana gelmiş olan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, değerlendirilir. Bu açıdan hisse senedinin borsada işlem görüyor ya da görmüyor olması fark etmeden VUK uyarınca alış bedeliyle değerlendirilecektir. Bu kapsamda hisse senetleri madde hükmü gereği alış bedeli ile değerlendirilecektir. Borsada işlem gören hisse senedinin değerlendirme günündeki değerinin alış bedelinden düşük veya yüksek olması durumunda vergisel açıdan herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Bu durumda, TFRS 9 Standardına göre Alış bedeli altında değerlendirilen hisse senetleri için yazılan karşılıkların giderleştirilmesi durumunda, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında fark ortaya çıkar. Bu fark indirilebilir geçici fark olarak kabul edilir.

3.5.3.7 Verilen çekler ve vadesiz borçlar reeskont gelirleri

Finansman yükü içeren finansal varlıklarda olduğu gibi finansal borçlarda da TFRS 9 düzenlemelerini dikkate almak gerekecektir. TFRS borcun senetli,

senetsiz ya da başka şekilde yükümlülük çeşidini değil ödeme süresini dikkate alacak, böylece ilgili borçta paranın vade sürecinin bir finansman yükü içerip içermediğini göz önünde bulunduracaktır. Vade içeren yükümlülükler söz konusu olan paranın zaman değerini ve finansman yükünü hesaplamayı gerektirir. Finansal varlıklarda olduğu gibi finansal borçlarda da bu açıdan başlangıçta borcun gerçeğe uygun değeri olarak işlem fiyatından muhasebeleştirilse de başlangıç işlem fiyatından işlem için katlanılan maliyetlerinin düşülmesi ile kayıtlara alınacaktır. Yani işlem masrafları, doğrudan gider yazılamayacak, borcun değerinden düşülerek muhasebeleştirilecektir. (Akın, 2012)

VUK m.285 uyarınca Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Gelir İdaresi'nin VUK Sirküleri no.41 de göz önünde bulundurularak, bu kapsamda örneğimizde yalnız senede bağlı borçlar reeskonta tabi tutulacak, senetsiz ya da vadeli çek borçları reeskonta tabi tutulmayacaktır.

Reeskont uygulanacak borç senetlerine hangi oranın uygulanacağı konusu ise madde hükmünden hareketle Merkez Bankasının Reeskont ve Avans İşlemlerinde Uygulanacak Faiz Oranları Hakkında Tebliğ ile belirlenir.

Satın alınan emtia ile ilgili bir başka konu faturada emtia fiyatının içinde yer alan vade farkının vergi uygulamasında ayıklanmaması ve satın alma bedelinin bütün olarak fatura bedelindeki tutar olarak kabul edilmesi olgusudur. Ayrı faturalanan vade farkı açısından sorun olmamakla birlikte ayrı faturalanmamış satın almalarda vade farkını ayrı değerlendirmek mümkün olmamaktadır. Bu nedenle TFRS 9 kapsamında satın alımı peşin değerinden muhasebeleştirilen ve hesaplanıp kederleştirilen vade farklarının vergi uygulamasında giderlere değil malın maliyetine atılması gerekir. (Akın, 2012)

3.5.3.8 Varlık değer artış kazançları (gelecek dönemlerde vergilendirilecek)

Bu gelirler genellikle dönem sonlarında varlığın mevcut değerinin enflasyon ya da başka nedenlerle gerçek değerlerine indirgemek amacıyla belirli bir katsayı ile çarpılması sonucu ortaya çıkar. Kaydedildikleri zaman ise vergi yasalarına nazaran aktif kalemlerde bir artış meydana getirirler. Vergi matrahından yasalar tarafından gider olarak kabul edilmedikleri için indirildikleri gerekir. İşte bu durumda da Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü doğururlar.

3.5.3.9 Diğer kapsamlı gelir tablosu veya öz kaynaklarda muhasebeleştirilenler

TMS/TFRS'lerde düzenlendiği şekilde bazı varlık kalemleri maliyet bedeli yerine gerçeğe uygun değerle değerlendirilir ve değerlendirme farkları dönemin kar zarar hesabına geçirilmezler. Bu farklar Toplam Kapsamlı Gelir Tablosu üzerinden öz kaynaklarda muhasebeleştirilirler. Dolayısıyla değerlendirme farkı kadar aktifte ve pasifte öz kaynaklarda artış yaratırlar, ancak dönemin kar zararına hiçbir zaman girmezler. Özünde bunlarda geçici farklardır. Bunlar yine kendi standartlarında belirlendiği şekilde dönemin kar zararına alınmadan tasfiye olurlar ve çoğu kez geçmiş dönem karlarına aktarılırlar. Örneğin;

- Maddi Duran Varlıklar Değerleme Artışı
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değerleme Artışı
- Satışa da Uygun Finansal Varlıklar Değerleme Farkı
- Aktüerya Kazanç/Kayıplar.

Duran varlıklar belirli dönemlerde yeniden değerlendirildikçe muhasebe değeri de aynı oranda artar. Buna rağmen vergi değerinin artıp artmayacağı tamamen yürürlükte olan vergi mevzuatına bağlıdır.(Dinç 2007)

3.5.3.10 Geliştirme giderleri

Geliştirme giderleri, muhasebe kârının hesabında muhasebe ilke ve kurallarına göre gelecek dönemler boyunca amortisman tabii tutulurlar. Vergi mevzuatına göre ise verginin üzerinde hesaplanacağı kârın tespiti aşamasında oluştukları dönemde gider yazılabilirler. Bu nedenle geliştirmede sürecinden dolayı ortaya çıkan giderlerin vergi açısından geçerli olan değeri, vergi tabii kârın tespitinde amortisman yoluyla yok edildikleri için sıfır olur. Ortaya çıkan defter değeri olarak kabul edilen değer sıfır olan vergiye tabii değer ile karşılaştırıldığında ikisi arasındaki fark geçici farkı oluşturur. (TMS 12 ,17)

3.5.3.11 Şüpheli ticari alacaklar

Şüpheli duruma düşen alacaklar için karşılık ayrılabilmesi için Vergi Usul Kanununun 323. Maddesinde belirlenen şartların gerçekleşmesi gerekir. Söz konusu şartların gerçekleşmemesi halinde ayrılan karşılıklar mali karın hesaplanmasında Vergi kanunlarının kabul etmediği gider olarak dikkate alınacaktır. VUK'un 323. Maddesine göre, Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar ve yapılan protestoya

rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır. Ayrıca teminata bağlanmış alacaklar zaten garantiye alındıkları düşüncesi ile şüpheli alacak olarak sayılmazlar. Muhasebe kurallarına göre karşılık ayrılan alacak, mahkeme veya icra aşamasına gelinmediği için vergi otoriteleri tarafından kabul edilmeyebilir. Bu durumda, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında söz konusu olan tutar kadar geçici fark oluşur. Ancak alacakların dava veya icra safhasına gelmesiyle geçici fark ve yaratacağı ertelenmiş vergi varlığı da yok olacaktır.

3.5.3.12 Stok değer düşüklüğü

TMS-2 Stoklar Standardı na göre ise stoklar, maliyet ya da net gerçekleşebilir değerinden küçük olan ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer; tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyetleri ve tahmini satış giderleri düşüldükten sonra kalan değerdir. Net gerçekleşebilir değer in maliyet değerinden küçük olması halinde gider olarak kaydedilen tutar, belirli koşulların sağlanamadığı takdirde vergi matrahından düşülememektedir. Vergi matrahından düşülemeyen bu gider ise, indirilebilir geçici farka neden olmakta ve bu fark da ertelenmiş vergi varlığını doğurmaktadır.

3.5.3.13 Amortismanlar

Vergi mevzuatı açısından kullanılan hızlandırılmış amortisman ayırma yöntemi duran varlık yatırımlarının diğer varlık yatırımlarına nazaran daha büyük tutarlar olduklarından ve bir kerede giderlere atılmadıklarından az da olsa bu tür varlık yatırımlarını teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Bu yöntem ile birlikte vergi mevzuatı satın alınan varlıkların hızlı bir şekilde dönemler itibariyle giderleştirilmesine izin vermektedir. Vergi mevzuatının hızlandırılmış amortisman yöntemini kullanırken diğer yandan finansal raporlamanın amaçlarına katkıda bulunmak için doğrusal amortisman yöntemi de kullanabilmektedir.

VUK' nun da amortisman; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, ile gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, yasa ve yönetmeliklerde ekonomik ömürlerine göre belirlenen oranlar dikkate alınarak giderleştirilmesi şeklinde ifade edilmiştir.

TMS-16 Maddi Duran Varlıklar isimli yürürlükte olan Türkiye Muhasebe Standardına göre ise varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak çeşitli amortisman yöntemleri kullanılarak giderleştirilir. Aynı sabit varlık için bu iki otorite tarafından kabul edilen ekonomik ömrün farklı olması durumunda iki ayrı amortisman oranı ortaya çıkacaktır. Bu durumda ise indirilebilir geçici fark ve ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.

3.5.3.14 Kullanılmayan mali zararlar

İşletmeler gerçekleştirdikleri faaliyetler neticesinde ticari kar elde etmiş olsalar da mali zararlar karşılaşılabilmektedir. Zararın söz konusu olduğu dönemlerle ilgili olarak, vergi indiriminin gerçekleşmesi veya gelecek dönemlerde işletmenin elde edeceği kardan düşülmek yoluyla sadece belirli bir süreliğine potansiyel vergi indirimi avantajı sağladığı durumlarda söz konusu olmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'muzun zarar mahsubu ile ilgili olan 9. Maddesinde “Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zarar” şeklinde bir hüküm yer almaktadır. Vergi mevzuatınca mali zararın devredilebileceği süreyi sınırlanmış ise sadece sınırlanmış süre boyunca ortadan kalkacak veya kaldırılacak geçici farkların vergi indirimi tutarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir. Eğer ki zarar söz konusu süre bitiminde hala kullanılmamış ise bu zararın tutarı artık KKEG şeklinde ifade edilecektir. Son dönemlerini zararlar sonuçlandırmış olan işletmeler kullanılmayan mali zararlar ile kullanılmayan vergi indirim ve istisnaları ile ilgili standartta belirlenen esaslar çerçevesinde işlemlerini yapmalıdırlar.

3.5.3.15 Alış bedeli altında değerlendirilen hisse senetleri için yazılan giderler

Hisse senetleri, belirli yasal şartları yerine getiren anonim şirketlerce çıkarılan, özünde şirketin sermayesine katılmak suretiyle sermayenin tabana yayılmasını amaçlayan geçerli şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş kıymetli evraklardır. TFRS 9 Standardına göre öz kaynağa dayanan finansal araçlar başlangıçta ve sonrasında gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülürler. Bu araçlar bir vade ya da oran içermezler ve getirileri faiz gibi tutarlara bağlı değildir. Bu nedenle itfa edilen maliyetten ölçülemeyeceklerdir. Öte yandan bu tip varlıkların elde tutulma amacının baştan karar verilmesine göre gerçeğe uygun değerdeki değişimler ya öz kaynaklarda ya da kar zararda muhasebeleştirilecektir.

VUK uyarınca ise hisse senedinin borsada işlem görüyor ya da görmüyor olması fark etmeden alış bedeliyle değerlendirilecektir. Bu kapsamda hisse senetleri madde hükmü gereği alış bedeli ile değerlendirilecektir. Borsada işlem gören hisse senedinin değerlendirme günündeki değerinin alış bedelinden düşük veya yüksek olması durumunda vergisel açıdan herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Bu durumda, TFRS 9 Standardına göre Alış bedeli altında değerlendirilen hisse senetleri için yazılan karşılıkların gider olarak kaydedilmesi durumunda, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında fark ortaya çıkar. Bu fark indirilebilir geçici fark olarak kabul edilir.

3.5.3.16 Alınan çekler ve vadesiz alacak reeskont giderleri

TFRS 9 un TMS 32 den yararlanarak yaptığı sınıflama göz önünde bulundurulursa her nevi alacağın finansal varlık olarak ele alınması gerekir. Alacağın vade içerip içermemesi ya da türünün bu kapsamda değerlendirilmesine bir etkisi yoktur. Bu açıdan örneğimize dönersek, senetli ve senetsiz alacakların bu kapsamda olduğu şüphesizdir. Vadeli çekler açısından da durum bundan farklı değildir. Çünkü bir finansal aracın vade içermesi, artık finansman yükü taşıyan bir alacak niteliğine büründüğünün de göstergesidir. Bu nedenle vadeli çekleri de vade içeren diğer finansal araçlar ile aynı kapsamda düşünmek gerekir.

Bir finansal varlık veya finansal borç ilk muhasebeleştirildiğinde, anlaşmada gerçekte bir finansman işlemi söz konusu olmadığı sürece, söz konusu finansal varlık veya finansal borç, işlem fiyatından ölçülür.

Öte yandan TFRS 9 finansal araçları sınıflandırırken gerçekte bir finansman yükü içerip içermediğine göre farklı muameleye tabi tutabilir. Açıklanmış bir faiz oranı bulunmayan kısa dönemli alacak ve borçlar, indirgenmelerinin etkisinin önemsiz olması durumunda orijinal fatura tutarlarından ölçülebilir

Ancak bir finansman işleminde örneğin, ödeme normal iş koşullarının ötesine ertelenmişse, finansal varlık bir finansman yükü taşıyorsa ve belli bir vade ve zımni de olsa bir oran içeriyorsa, finansal varlık veya finansal borç, etkin faiz oranından indirgenmiş bugünkü değeri üzerinden ölçülecektir. Örneğimiz de bu durumu ortaya koymaktadır.

VUK açısından her nevi alacak mukayyet (muhasebeleştirilen kayıtlı) değerinden varlıklar içinde gösterilir. VUK m.285 uyarınca alacaklar mukayyet değerleriyle

değerlenir. ...Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir.

Reeskont uygulanacak alacak senetlerine hangi oranın uygulanacağı konusu da aynı şekilde VUK m. 281 de düzenlenmiş ve ..Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.

3.5.3.17 . Ertelenmiş verginin muhasebe kayıtları

Standartta, ertelenen vergi yükümlülük ve varlıklarının cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilmesi gerektiği belirtilmiş, fakat işletmelerin hangi hesapları kullanacaklar ve bu hesapları bilançonun neresinde ve ne şekilde raporlanacağı konulan açıklık getirilmemiştir. Standartlarda daha ziyade finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken bilgiler üzerinde durulmuştur.

Standarttaki genel eğilim paralelinde ülkemizde kullanılmakta olan Tekdüzen Hesap Planındaki (THP) hesap grupları incelendiğinde, ertelenen vergi yükümlülük ve varlıkların raporlanması için en uygun hesap gruplarının ‘dönem ayırıcı hesaplar’ olarak da bilinen 18, 28, 38 ve 48 Nolu hesap gruplarının olduğu söylenebilir. Çünkü ertelenen vergi varlıkları nitelikleri itibariyle peşin ödenmiş giderlerden; ertelenen vergi yükümlülükleri ise peşin tahsil edilmiş gelirlere farklı değildir.

Bahsedilen hesap gruplarında yer alan hesaplar peşin ödenmiş ve gelecek dönemleri de kapsayan gider ile tahakkuk etmiş, fakat henüz ödenebilir duruma gelmemiş giderleri kapsamaktadır. Ayrıca, bu hesaplar dönemi geldiğinde sonuç hesaplarına devredilmekte ve gerçekten bir giderin ödenmesini veya gelirin tahsilini gündeme getirmemektedir. Bu hesaplar, dönemsellik kavramı gereği dönem karını doğru göstermek amacıyla kullanılmaktadır. Geçici farklara ait ertelenen vergi etkilerinin hesaplanma nedeni de gerçek ticari karı göstermektir. Dolayısıyla, ‘Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ile Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları’ isimli hesap gruplarındaki boş hesapların ertelenen vergi yükümlülük ve varlıklarının izlenmesi için tahsis edilmesi en anlamlı ve doğru olanıdır.

Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara taşınması için kullanılacak hesaplar şunlardır:

- 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı,
- 484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü.
- 559 Öz kaynaklar da Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderleri Ertelenmiş Vergi Etkisi

Ayrıca bu varlık ve yükümlülükler diğer vergi alacaklarından ve vergi borçlarından ayrı gösterilmeleri gerekir. Çünkü bu hesaplar gerek fonksiyon, kesinlik nitelik açılarından diğerlerinden farklılıklar göstermektedir. Tekdüzen Hesap Planına uygun bilançoda olduğu gibi diğer dönem ayrıca hesaplarla topluca da gösterilemezler.

Bu vergi etkilerinin Kar/Zara'da muhasebeleştirileceği hesap ise 691 Dönem Kan Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı hesabıdır. Ancak bu standarttaki niteliğine uygun şekilde 691 Vergi Gideri/Gelirinde kullanmak yararlı olacaktır. Bu hesabın alt hesapları da aşağıdaki gibi hesaplara ayrılabilir. (Örten ve Diğerleri 2010)

- 691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ
- 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 iptali (+)
- 691.15 Vergi Oranı Değişim Etkisi (+ -)

Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen bazı değerleme farkları içinde hesap kullanılacaktır. Bu hesaba öz kaynağa giren geçici farkların vergi oranı ile çarpımı kadar borç kaydedilirken, 484 Ertelenmiş vergi Yükümlülüğü hesabına ise alacak kaydedilecektir. Diğer kapsamlı gelire yazılanlar için hesaplanan vergi

alacağı ise bu hesaba alacak kaydedilirken, Ertelenmiş Vergi Alacağı hesabına borç yazılacaktır.

Ertelenen vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesi konusunda genel olarak birden fazla görüş bulunmaktadır. Buna göre, muhasebeleştirmede kullanılacak ertelenen vergi varlıkları için 193-Peşin Ödenen Vergiler; ertelenen vergi yükümlülükleri için de 368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilen Vergi ve Diğer Yükümlülükler yada 362- numaralı boş hesaplarının kullanılmasını önerenler olduğu gibi, izlenmesinde ertelenen vergi varlıklarının kısa dönemli olanları için 194-.....numaralı boş hesabın 194-Ertelenen Vergi Varlıkları adıyla açılmasını, uzun dönemli olanları için 294- numaralı boş hesabın 294- Ertelenen Vergi Varlıkları adıyla açılması ve ertelenen vergi yükümlülükleri için de Pasif kısmında yer alan paralel hesaplar olan 394-Ertelenen Vergi Yükümlülükleri ve 494- Ertelenen Vergi Yükümlülükleri kullanılmasını önerenler de bulunmaktadır. Bununla birlikte Tekdüzen Hesap Planında dönem ayırıcı hesaplar olarak kullanılan hesaplardan boş bulunan 182-Ertelenen Vergi Varlıkları, 282- Ertelenen Vergi Varlıkları ile karşılık hesapları konumunda olan 382 Ertelenen Vergi Yükümlülükleri ve 482- Ertelenen Vergi Yükümlülükleri hesaplarının kullanılması işin mahiyetine daha uygun düşmektedir. 28, 38,48 numaralı hesap gruplarının olduğu, nitelikleri itibariyle ertelenen vergi varlıklarının peşin ödenmiş giderlerden, ertelenmiş vergi borçlarının peşin tahsil edilmiş gelirlere farklı olmadıkları, bu gruptaki hesapların dönemi geldiğinde sonuç hesaplarına aktarıldığı ve bunların dönem karını doğru göstermek için kullanıldıkları; geçici farklara ait ertelenen vergi etkilerinin gerçek muhasebe karını göstermek olduğu ifade ederek, 184 ve 284 numaralı hesapların ertelenen vergi varlıkları; 384 ve 484 numaralı hesapların da ertelenen vergi borçları için kullanılabileceğine işaret etmektedirler. (Sağlam ve Diğerleri,2009)

4 ERTELENMİŞ VERGİ ÖRNEK BİR UYGULAMA

Ar Mobilya Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi İstanbul İli Başak şehir İlçesi İkitelli Sanayi Sitesin de Mobilya ürünleri alımı satımı ile işigal etmektedir. 2014 yılı m ve bilançoları ve gelir tablosu aşağıda verilmiştir.

Ar Mobilya Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi 2014 yılı vergi öncesi bilançosu

HESAPLAR	TUTARLAR
KASA	26.433,00
BANKALAR	36.436,00
HİSSE SENETLERİ	100.000,00
ALICILAR	758.010,32
ALACAK SENETLERİ REESKONTU	-3.000,00
DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	396.844,36
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	13.000,00
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI	-13.000,00
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	19.026,84
TİCARİ MALLAR	90.210,00
DİĞER STOKLAR	25.000,00
STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	-25.000,00
VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	116.222,11

GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	7.647,50
DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	15.165,60
İŞ AVANSLARI	109.717,42
TAŞITLAR	153.758,00
DEMİRBAŞLAR	32.256,88
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-97.098,41
ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ	15.000,00
ÖZEL MALİYETLER	8.894,19
DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	5.507,55
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-7.387,60
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	18.370,00
AKTİF TOPLAM	1.802.013,76

HESAPLAR	TUTARLAR
BANKA KREDİLERİ	52.994,18
UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ	106.978,27
SATICILAR	148.067,23
BORÇ SENETLERİ REESKONTU	-6.500,00
ORTAKLARA BORÇLAR	17.842,46
PERSONELE BORÇLAR	70.781,44
DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	15.424,89

ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	18.001,00
ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	35.453,70
ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	42.918,00
BANKA KREDİLERİ	6.533,15
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	64.500,00
DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIĞI	111.025,00
SERMAYE	500.000,00
KAR	617.994,44
PASİF TOPLAM	1.802.013,76

Ar Mobilya Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 2014 yılı vergi öncesi Gelir tablosu

HESAPLAR	TUTAR
YURTİÇİ SATIŞLAR	1.471.488,00
SATIŞTAN İADELER (-)	-10.694,91
SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	-509.699,96
PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	-1.891,86
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	-323.863,53
İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRİ	11.850,00
REESKONT FAİZ GELİRLERİ	6.500,00
DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	20.900,00
KOMİSYON GİDERLERİ (-)	-3.856,71

KARŞILIK GİDERLERİ	-15.500,00
DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)	-28.721,56
KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	-34.644,23
DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	43.925,13
DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-7.795,93
DÖNEM KAR VEYA ZARARI	617.994,44

Ar Mobilya Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 2014 yılında ertelenmiş vergiye konu olan işlemleri aşağıda verilmiştir.

1. Yabancı paralı borçlar yılsonunda Merkez Bankası döviz satış kuru ile değerlendirilmiş ve hesaplanan kur farkı gider kaydedilmiştir. Vergi mevzuatına göre yapılan değerlendirme sonucu 7.000 TL fark ortaya çıkmış ve bu fark kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmiştir.
2. Şirketin menkul değerleri toplamı 100.000 TL'dir. Bu toplama, 2.500 TL tutarında hisse senedi değer artışı olmuştur. Bu tutar dönem sonunda gelir kaydedilmiştir.
3. Ticari alacaklar, reeskont işlemine tabi tutulmuş ve 3.000 TL reeskont gider kaydedilmiştir.
4. Ticari alacaklar da yer alan 13.000,00.-TL için borçluya ihtarname gönderilmiş olup alacak kadar için karşılık ayrılmıştır.
5. İşletme dönem sonunda modası geçen stoklarına 25.000 TL değer düşüklüğü ayrılmıştır. Bu tutar vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.
6. Taşıtların maliyet bedeli 100.000.- TL'dir. Faydalı ömürleri 20 yıldır. İşletme faydalı ömürlerine göre amortisman uygulamıştır. Vergi mevzuatına göre amortisman oranları %20 dir.

7. Demirbaşların maliyeti 60.000,00.-TL dir. Faydalı ömürleri 10 yıldır. İşletme faydalı ömürlerine göre amortisman uygulamıştır. Vergi mevzuatına göre amortisman oranları %20 dir.
8. İşletme çalışma döneminde 25.000,00.-TL AR-GE çalışması yapmıştır. Bu harcamanın 15.000,00.-TL kısmı geliştirme için yapılmış olup tutarı aktifleştirilmiş ve 5 yıl için itfa edilmesi planlanmıştır.
9. Ticari borçlar, reeskont işlemine tabi tutulmuş ve 6.500 TL reeskont gelir kaydedilmiştir.
10. İşletme aleyhine süren bir dava için 48.525.-TL karşılık ayırarak gider kaydedilmiştir.
11. İşletme sattığı ürünler için garanti vermektedir. 2014 döneminde ayırdığı garanti karşılık gideri 62.500,00.-TL dir.
12. İşletmede 2014 yılı sonu itibariyle 22 personel çalışmaktadır. Bu personeller için 64.500,00.-TL kıdem tazminat karşılığı ayrılmıştır.
13. İşletme 2014 yılında KARS yaşatma derneğine 19.850.-TL bağışta bulunmuştur.
14. İşletme dönem içinde 8.551,00.-TL vergi zıyaı ödemiştir.
15. İşletmenin ekim /kasım /aralık dönemine ait 42.900,00.-TL SGK primi ödenmemiştir.
16. İşletmenin çalışma döneminde iştiraki olan BRK limited şirketinden 11.850.-TL temettü gelir elde etmiştir.
17. İşletme çalışma döneminde yerine yenisini almak üzere taşıt satmıştır. Taşıtın satış karı 22.800,00.-TL dir. Satış karı gelir tablosunda raporlanmıştır. İşletme satış karı için yenileme fonu ayrılmasına karar vermiştir.
18. İşletme faaliyet döneminde teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren AYTEK firmasına 29.850,00.-TL tutarında mal satmıştır. Satılan malın maliyeti 21.3750,00.-TL dir.

19. İşletmenin dönem başı itibariyle 18.370,00.-TL Ertelenmiş vergi borcu bulunmaktadır.

20. Bilanço tarihi itibariyle kurumlar vergisi oranı % 20 dir.

Ar Mobilya Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 2014 yılında ertelenmiş vergiye konu olan işlemlerin açıklamaları ve muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir.

1. Yabancı paralı borçlar yılsonunda Merkez Bankası döviz satış kuru ile değerlendirilmiş ve hesaplanan kur farkı gider kaydedilmiştir. Vergi mevzuatına göre yapılan değerlendirme sonucu 7.000 TL fark ortaya çıkmış ve bu fark kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergilendirilebilir kara eklenecektir. Bilindiği üzere Vergi usul kanunu 280. madde ve ilgili mevzuat hükümlerine göre dövizli para mevcudunun merkez bankası alış kuru üzerinden kayıtların yapılması esastır mevzuat hükümlerine aykırı şekilde kur değerlendirme işlemi yapılması sonucu oluşan değerlendirme sonucu vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen bir giderdir. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde 7.000,00.-TL % 20 =1.400,00.-TL

Muhasebe kaydı;

31.12.2014	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.400,00
691 VERGİ GİDERİ HS	1.400,00

2. Şirketin menkul değerleri toplamı 100.000 TL'dir. Bu toplama, 2.500 TL tutarında hisse senedi değer artışı olmuştur. Bu tutar dönem sonunda gelir kaydedilmiştir. Vergi mevzuatı, hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirilmesi öngörmektedir. Bu durumda, hisse senetlerinin vergi değeri 1.000 TL'dir. Muhasebe standartlarına göre ise hisse senetlerinin değeri 100.000 TL'dir. Bu

değer hisse senetlerinin muhasebe değeridir. Hisse senetlerinin vergi değeri, muhasebe değerinin altında olmaktadır. Bu ise ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ortaya çıkarmaktadır. İşletme, muhasebe standartlarına göre, 2.500 TL kar elde etmiştir. Vergi mevzuatı, bu karı şu anda tanımadığı için vergisi istememektedir. Ancak, bu kar, hisse senetleri satıldığında gerçekleşecek ve vergisi ödenecektir. Ödenmesi gereken vergi ise 500 TL'dir.

Muhasebe kaydı;

31.12.2014		
691 VERGİ GİDERİ HS		500,00
	484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜK. HS	500,00

3. Ticari alacaklar, reeskont işlemine tabi tutulmuş ve 3.000 TL reeskont gider kaydedilmiştir. Bilindiği üzere vergi mevzuatı uyarınca senetli alacaklar birlikte senetli borçların reeskont tabi tutulması esastır. Vergi mevzuatı uyarınca 3.000 TL reeskont gider kabul edilmeyen giderdir. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde $3.000,00.-TL \times 20\% = 600,00.TL$

Muhasebe kaydı;

31.12.2014			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		600,00	
	691 VERGİ GİDERİ HS		600,00

4. Ticari alacaklar da yer alan 13.000,00.-TL için borçluya ihtarname gönderilmiş olup alacak kadar için karşılık ayrılmıştır. Vergi usul kanuna göre ticari alacakların karşılık ayrılması için ticari alacakların icra ve ya dava safhalında olması şartı getirilmiştir. Mevcut şirkette yasal şartların oluşmadığı açıktır. Bu neden le 13.000,00.-TL alacak kabul edilmeyen giderdir. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde $13.000,00.-TL \times 20 = 2.600,00.-TL$ dir.

Muhasebe kaydı;

31.12.2014			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS		2.600,00	
	691 VERGİ GİDERİ HS		2.600,00

5.İşletme dönem sonunda modası geçen stoklarına 25.000,00.- TL değer düşüklüğü ayrılmıştır. Bu tutar vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. İşletmelerin stoklarında bulunan malların zaman içersin de değerlerinde düşmeler olabilir. Bu değer düşmeleri için işletmeler karşılık ayırma yoluna gidebilirler. Ancak vergi mevzuatı açısından değer düşmelerinin mali idaresi tarafın tespit ve takdir edilmesi çıkan sonuca göre karşılık ayrılması esastır. Mevcut işletmede maliye idaresine herhangi bir başvuru ile tespit ve taktir işlemi yapılmamıştır. Bu neden le 25.000,00.-TL karşılık kabul edilmeyen giderdir. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde 25.000,00.-TL % 20 =5.000,00.-TL dir.

Muhasebe kaydı;

31.12.2014			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS		5.000,00	
	691 VERGİ GİDERİ HS		5000,00

6. Taşıtların maliyet bedeli 100.000.- TL'dir. Faydalı ömürleri 20 yıldır. İşletme faydalı ömürlerine göre amortisman uygulamıştır. Vergi mevzuatına göre amortisman oranları %20 dir. Muhasebe standartlarına göre işletmenin uyguladığı amortisman gideri $1/20=0,05 = \%5$ yıllık amortisman gideri $100.000,00.-TL \times \%5= 5.000,00.-TL$, vergi mevzuatına göre amortisman $100.000,00 \times \%20= 20.000,00.-TL$ Fark amortisman gideri = $20.000,00-5.000,00= 15.000,00.-TL$ Taşıtlar için ayrılan amortisman muhasebe tekniğine göre ayrılmıştır. Ancak vergi mevzuatına göre daha yüksek tutarda amortisman gideri yapma değeri vardır. İşletme $15.000,00.-TL$ daha vergi tabi gider yazılmak suretiyle daha düşük vergi ödeyecektir. Bu neden le $15.000,00.-TL$ vergi mevzuatına göre gerekli bir giderdir. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde $15.000,00.-TL \times \%20 =3.000,00.-TL$ dir.

Muhasebe kaydı;

31.12.2014			
691 VERGİ GİDERİ HS		3.000,00	
	484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜK. HS		3.000,00

7.Demirbaşların maliyeti 60.000,00.-TL dir. Faydalı ömürleri 10 yıldır. İşletme faydalı ömürlerine göre amortisman uygulamıştır. Vergi mevzuatına göre amortisman oranları %20 dir. Muhasebe standartlarına göre işletmenin uyguladığı amortisman gideri $1/10=0,10 = \%10$ yıllık amortisman gideri $60.000,00.-TL \times \%10= 6.000,00.-TL$, vergi mevzuatına göre amortisman $60.000,00 \times \%10= 12.000,00.-TL$ Fark amortisman gideri = $12.000,00-6.000,00= 6.000,00.-TL$ Demirbaşlar için ayrılan amortisman muhasebe tekniğine göre ayrılmıştır. Ancak vergi mevzuatına göre daha yüksek tutarda amortisman gideri yapma değeri vardır. İşletme 6.000,00.-TL daha vergi tabi gider yazılmak suretiyle daha düşük vergi ödeyecektir. Bu nedenle 6.000,00.-TL vergi mevzuatına göre gerekli bir giderdir. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde $6.000,00.-TL \times \%20=1.200,00.-TL$ dir.

Muhasebe kaydı;

31.12.2014			
691 VERGİ GİDERİ HS		1.200,00	
	484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜK. HS		1.200,00

8. İşletme çalışma döneminde 25.000,00.-TL AR-GE çalışması yapmıştır. Bu harcamanın 15.000,00.-TL kısmı geliştirme için yapılmış olup tutarı aktifleştirilmiş ve 5 yıl için itfa edilmesi planlanmıştır. AR-GE çalışmalarının vergi mevzuatın göre tamamı gider yazılabilecektir. İşletme 25.000,00.-TL AR-GE çalışmasının 10.000,00.-TL kısmı gider yazılmıştır. Bu konuda muhasebe sistemi ile vergi mevzuatı paralellik göstermektedir. Geri kalan ve aktifleştirilen 15.000,00.-TL vergi mevzuatı açısından doğrudan gider özelliğini taşımaktadır. Ancak muhasebe standartları gereği 15.000,00.-TL Aktifleştirilmiş olup % 20 de amortisman ayrılmıştır. Şu halde vergi mevzuatı gereği gider yazılması gerekli tutar 15.000,00.-TL muhasebe standartlarına göre gider yazılan tutar amortisman gideri $15.000,00 \times 20 = 3.000,00$.-TL fark = $15.000,00$.-TL - $3.000,00$.-TL = $12.000,00$.-TL

Muhasebe kaydı;

31.12.2014			
691 VERGİ GİDERİ HS		12.000,00	
	484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜK. HS		12.000,00

9.Ticari borçlar, reeskont işlemine tabi tutulmuş ve 6.500 TL reeskont gelir kaydedilmiştir. Bilindiği üzere vergi mevzuatı uyarınca senetli alacaklar birlikte senetli borçların reeskont tabi tutulması esastır. Vergi mevzuatı uyarınca 6.500,00.-TL reeskont geliri kabul edilmeyen bir gelirdir Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde $6.500,00.-TL \times 20\% = 1.300,00.-TL$ dir.

Muhasebe kaydı;

31.12.2014			
691 VERGİ GİDERİ HS		500,00	
	484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜK. HS		500,00

10.İşletme aleyhine süren bir dava için 48.525.-TL karşılık ayırarak kederleştirmiştir. İşletme gelecekte sonucu belli olmayan değerler için bugünden karşılık ayırmıştır. Ayrılan karşılık vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen giderdir. . Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde 48.525,00.-TL % 20 = 9.705,00.-TL

Muhasebe kaydı;

31.12.2014	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS	9705,00
691 VERGİ GİDERİ HS	9.705,00

11.İşletme sattığı ürünler için garanti vermektedir. 2014 döneminde ayırdığı garanti karşılık gideri 62.500,00.-TL dir. İşletme gelecekte sonucu belli olmayan değerler için bugünden karşılık ayırmıştır. Ayrılan karşılık vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen giderdir. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde 62.500,00.-TL % 20 = 12.500,00.-TL dir.

Muhasebe kaydı;

31.12.2014			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS		12.500,00	
	691 VERGİ GİDERİ HS		12.500,00

12.İşletmede 2014 yılı sonu itibariyle 22 personel çalışmaktadır. Bu personeller için 64.500,00.-TL kıdem tazminat karşılığı ayrılmıştır. Kıdem tazminatı ancak fiilen ödendiği zaman vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmektedir. İşletme 64.500,00.-TL tutarında kıdem tazminatını gider olarak kayıtlarına almıştır. Yapılan bu gider vergi mevzuatına kabul edilmeyen bir giderdir. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde $64.500,00.-TL \times 20 = 12.900,00.-TL$ dir.

Muhasebe kaydı

31.12.2014			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS		12.900,00	
	691 VERGİ GİDERİ HS		12.900,00

13.İşletme 2014 yılında KARS yaşatma derneğine 19.850.-TL bağışta bulunmuştur. Yapılan bağış vergi mevzuatına göre kabul edilmeyen bir giderdir. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde 18.850,00.-TL % 20 = 3.970,00.-TL dir.

Muhasebe kaydı

31.12.2014	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS	3.970,00
691 VERGİ GİDERİ HS	3.970,00

14.İşletme dönem içinde 8.550,00.-TL vergi zıyaı ödemiştir. Gerek gelir vergisi kanunda gerekse kurumlar vergisi kanununda ödenen para cezaları ve vergi cezaları vergi mevzuatına göre kabul edilmeyen bir giderdir. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde 8.550,00.-TL % 20 = 1.710,00.-TL dir.

Muhasebe kaydı

31.12.2014		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS		1.710,00
	691 VERGİ GİDERİ HS	1.710,00

15.İşletmenin ekim /kasım /aralık dönemine ait 42.900,00.-TL SGK primi ödenmemiştir. 5510 sayılı sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortası k kanuna göre yasal süresinde ödenmeyen sosyal sigorta primleri gelir ve kurumla vergisi uygulamasında kabul edilmeyen bir giderdir. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde $42.900,00.-TL \times 20\% = 8.580.-TL$ dir.

Muhasebe kaydı

31.12.2014			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS		8.580,00	
	691 VERGİ GİDERİ HS		8.580,00

16.İşletmenin çalışma döneminde iştiraki olan BRK limited şirketinden 11.850.- TL temettü gelir elde etmiştir. Elde edilen temettü geliri kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla elde edilen geliri için kurumlar vergisine göre vergiye tabi gelir içinde ye almayacaktır. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde 11.850,00.-TL % 20 = 2.370,00.-TL dir.

Muhasebe kaydı;

31.12.2014			
691 VERGİ GİDERİ HS		2.370,00	
	484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜK. HS		2.370,00

17.İşletme çalışma döneminde yerine yenisini almak üzere taşıt satmıştır. Taşıtın satış karı 22.800,00.-TL dir. Satış karı gelir tablosunda raporlanmıştır. İşletme satış karı için yenileme fonu ayrılmasına karar vermiştir. Elde edilen gelir vergi mevzuatı açısından geçici olarak istisna edilmiştir. Dolayısıyla elde edilen geliri için kurumlar vergisine göre vergiye tabi gelir içinde ye almayacaktır. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde $22.850,00.-TL \times 20 = 4.570,00.-TL$ dir.

Muhasebe kaydı;

31.12.2014	
691 VERGİ GİDERİ HS	4.570,00
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜK. HS	4570,00

18.İşletme faaliyet döneminde teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren AYTEK firmasına 29.850,00.-TL tutarında mal satmıştır. Satılan malın maliyeti 21.850,00.-TL dir. Teknoloji geliştirme bölgesine yapılan satışlardan elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Elde edilen net kazanç= $29.850,00.-TL - 21.850,00.-TL = 8.000,00.-TL$. Vergi oranı % 20 olarak kabul edildiğinde $8.000,00 \times 20 = 1.600,00.-TL$ dir.

Muhasebe kaydı;

31.12.2014			
691 VERGİ GİDERİ HS		1.600,00	
	484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜK. HS		1.600,00

4.1 Ertelemiş Vergi Kayıtlarının Raporlanması

	TUTAR	GELİR VERGİSİ	
KASA	7.000,00	1.400,00	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
HİSSE SENETLERİ	2.500,00	500,00	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
ALACAK SENETLERİ REESKONTU	3.000,00	600,00	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	25.000,00	5.000,00	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	21.000,00	4.200,00	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU
ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ	15.000,00	3.000,00	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU
BORÇ SENETLERİ REESKONTU	6.500,00	1.300,00	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU

KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	64.500,00	12.900,00	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIĞI	111.025,00	22.205,00	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
GENEL YÖNETİM GİDERİ (BAĞIŞ)	19.850,00	3.970,00	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
GENEL YÖNETİM GİDERİ (VERGİ ZİYAI CEZASI)	8.550,00	1.710,00	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
GENEL YÖNETİM GİDERİ (ÖDENMEYEN SGK PRİMİ)	42.900,00	8.580,00	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRİ	11.820,00	2.364,00	ERTELENMİŞ V ERGİ BORCU
DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR (YENİLEME FONU)	22.850,00	4.570,00	ERTELENMİŞ V ERGİ BORCU
TEKNOLOJİ GELİRİ	8.000,00	1.600,00	ERTELENMİŞ V ERGİ BORCU
GEÇMİŞ DÖNEM ERTELENMİŞ VERGİ	18.370,00	18.370,00	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI

ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	75.235,00
ERTELENMİŞ V ERGİ BORCU	20.708,00
NET ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	36.157,00

**KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ
HESAPLANMASI**

TİCARİ KAR	:	617.994,44
------------	---	------------

TİCARİ KARA İLAVELER

:

KASA KUR FARKI DEĞERLEMESİ	:	7.000,00
ALACAKLAR REESKONT FAİZ GİDERİ	:	3.000,00
TİCARİ ALACAKLAR İÇİN KARŞILIK AYRILMASI	:	13.000,00
DEĞERİ DÜŞEN STOKLAR İÇİN KARŞILIK AYRILMASI	:	25.000,00
DAVA İÇİN KARŞILIK AYRILMASI	:	48.525,00
SATILAN ÜRÜNLER İNÇ KARŞILIK AYRILMASI	:	62.500,00
KIDEM TAZMİNATI İÇİN KARŞILIK AYRILMASI	:	64.500,00
BAĞIŞ VE YARDIMLAR	:	19.850,00
ÖDENEN VERGİ ZİYAI CEZASI	:	8.550,00
YASAL SÜRESİNDEN ÖDENMEYEN SGK PRİMLERİ	:	42.900,00
TOPLAM TİCARİ KARA İLAVELER	:	294.825,00

TİCARİ KARDAN İNDİRİMLER

:

MENKUL KIYMET DEĞER ARTIŞ KAZANCI	:	2.500,00
VERGİ AMORTİSMAN GİDER FARKI	:	21.000,00
ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERİ	:	12.000,00
TİCARİ BORÇLAR REESKONT GELİRİ	:	6.500,00
TEMETTÜ GELİRİ	:	11.850,00
YENİLENE FONU GELİRİ	:	22.850,00

TEKNOLOJİ BÖLGESİ NET GELİRİ	:	8.000,00
TOPLAM İNDİRİMLER	:	84.700,00

TİCARİ KAR	:	617.994,44
TOPLAM TİCARİ KARA İLAVELER	:	294.825,00
TOPLAM İNDİRİMLER	:	-84.700,00
MALİ KAR (VERGİ MATRAHI)	:	828.119,44

MALİ KAR (VERGİ MATRAHI)	:	828.119,44
HESAPLANAN GELİR VERGİSİ	:	-165.623,89

TİCARİ KAR	:	617.994,44
HESAPLANAN GELİR VERGİSİ	:	-165.623,89
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	:	54.527,00
NET KAR	:	506.897,55

Muhasebe kaydı

31.12.2014	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	617.994,44
691 DÖNEM KARI YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI (ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI)	54.527,00
691 DÖNEM KARI VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI	165.623,89
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	506.897,55

31.12.2014	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	54.527,00
691 DÖNEM KARI YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI	165.623,89
691 DÖNEM KARI YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI (ERTELENMİŞ VERGİ İVARLIĞI)	54.527,00
370 DÖNEM KARI VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	165.623,89

Ar Mobilya Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 2014 yılı Ertelemiş vergi kayıtları sonrası gelir tablosu

GELİR TABLOSU	
YURTIÇİ SATIŞLAR	1.471.488,00
SATIŞTAN İADELER (-)	-10.694,91
SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	-509.699,96
PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	-1.891,86
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	-323.863,53

İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRİ	11.850,00
REESKONT FAİZ GELİRLERİ	6.500,00
DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	20.900,00
KOMİSYON GİDERLERİ (-)	-3.856,71
KARŞILIK GİDERLERİ	-15.500,00
DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)	-28.721,56
KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	-34.644,23
DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	43.925,13
DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-7.795,93
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	617.994,44
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI	-111.096,89
NET KAR	506.897,55

Ar Mobilya Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 2014 yılı Ertelenmiş vergi kayıtları sonrası bilançosu

AKTİF

KASA	26.433,00
BANKALAR	36.436,00
HİSSE SENETLERİ	100.000,00
ALICILAR	758.010,32
ALACAK SENETLERİ REESKONTU	-2.500,00
DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	414.714,36

ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	13.000,00
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI	-13.000,00
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	19.026,84
TİCARİ MALLAR	90.210,00
DİĞER STOKLAR	25.000,00
STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	-25.000,00
VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	116.222,11
GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	7.647,50
DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	15.165,60
İŞ AVANSLARI	109.717,42
TAŞITLAR	153.758,00
DEMİRBAŞLAR	32.256,88
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-97.098,41
ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ	15.000,00
ÖZEL MALİYETLER	8.894,19
DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	5.507,55
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-7.387,60
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	54.527,00
AKTİF TOPLAM	1.856.540,76

PASİF

BANKA KREDİLERİ	52.994,18
UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ	106.978,27
SATICILAR	148.067,23
BORÇ SENETLERİ REESKONTU	-6.500,00
ORTAKLARA BORÇLAR	17.842,46
PERSONELE BORÇLAR	70.781,44
DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	15.424,89
ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	18.001,00
ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	35.453,70
ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	42.918,00
BANKA KREDİLERİ	6.533,15
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	64.500,00
DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIĞI	111.025,00
DÖNEM KARI YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI	165.623,89
SERMAYE	500.000,00
KAR	506.897,55
PASİF TOPLAM	1.856.540,76

5 SONUÇ

Ertelenmiş vergi konusunun ülkemiz gibi vergi mevzuatının muhasebe uygulamalarına yön verdiği hatta muhasebe mesleğinin faaliyet alanının neredeyse tamamını oluşturduğu ülkelerde anlatılması ve anlaşılması oldukça zor ve karmaşıktır. Çünkü TFRS uygulamaları ile vergi uygulamaları arasında onlarca fark bulunmaktadır. Hatta sıklıkla çıkarılan teşvik mevzuatı ile bölgesel, sektörel ve finansal tablolar analiz edilirken ertelenmiş vergi varlığının işletme için olumlu bir durum yarattığı ve ileride vergi ödemesi durumunda ertelenmiş vergi varlığı kadar dolaylı nakit girişi olacağı göz önüne alınmalıdır.

Diğer taraftan işletmenin vergilerden dolayı ortaya çıkacak nakit akışını yönetebilmesi açısından da vergi planlaması yapması gerektiğini gösterebilmektedir. Ertelenmiş vergi borcunun (yükümlüğü) işletmeye ileride vergiden dolayı nakit çıkışı yaratma ihtimali olduğundan finansal tablolar analiz edilirken ertelenmiş vergi borçları detaylı bir şekilde incelenmelidir. Çünkü aynı zamanda işletmenin diğer bazı unsurlara göre farklar artabilmektedir.

Standarttaki defter değeri ifadesi TFRS değerini işaret ederken, ülkemiz uygulamalarına defterler vergi mevzuatına göre tutulduğu için bizdeki defter değeri ifadesi ile karışabilmektedir. Dolayısıyla standartta geçen defter değeri ifadesi TFRS değeri olarak kabul eder ve uygulamaları bu şekilde yaparsak yanlış oluruz. Ülkemizde TFRS'fer ile ilgili karışıklığın giderilmesi görevi düzenleyici kuruluşlara düşmektedir.

İşletmeler muhasebe kayıtları, Uluslararası muhasebe standartlarına göre, finansal tablolarını ise uluslararası finansal raporlama standartlarına göre hazırlamaktadırlar. Her ülke kendi vergi mevzuatı uyarınca işletmelerde yer alan muhasebe kayıtlarına elde edilen bilgi dahilinde vergi almaktadır. Ancak, işletmeler muhasebe ile ilgili muhasebe kayıtlarını yaparken ve finansal raporlama yaparken muhasebe standartlarındaki kuralları esas almaktadırlar. Vergi

hesaplaması yapılması içinde vergi kanunlarındaki kuralları uygulanması esastır. Bu nedenle aynı muhasebe sistemi içinde muhasebe standartlarına ait kuralların uygulanması sonucuna göre ticari kar, vergi kanunlarındaki kuralların uygulanması sonucunda mali kar ortaya çıkacaktır. Mevcut uygulamalar işletmeler üzerindeki muhasebe işlem maliyetini artırmaktadır. Bu nedenle çalışmamız sonucunda getireceğimiz öneride vergi kayıp kaçığına neden olmadan vergi mevzuatındaki mali kar elde etmek amacıyla yer alan kuralların muhasebe standartlarını ve raporlama standartlarındaki kurallara yakınlaştırılması gerekmektedir.



KAYNAKLAR

- Akdoğan N., Sevilengül O.,**(2006).*Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması.* İstanbul : İSMMMO yayınları
- Aktaş A.,**(2014). *Ertelenmiş Vergilerin Finansal tablolara Etkileri.* Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog. Sayı:320. sayfa 89-110
- Akyol Mehmet E., Küçük M.,**(2013). *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları.* Ankara: yaklaşım yayıncılık.
- Aslan B.,**(2009).*Türkiye Muhasebe Standartı-12 ve Türk Vergi Sistemine Göre Gelir Vergileri ve Ertelenmiş Vergiler.* Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye
- Ataman Ü.,** (2007). *Genel Muhasebe.* İstanbul : Türkmen Kitapevi
- Bozkurt İ.,**(2013). *Türkiye Muhasebe Standartları.* Ankara: Adalet Kitapevi
- Çatıkkaş Ö.,Çalış E.,**(2009). *Ertelenmiş Vergi Ve Muhasebeleştirilmesi.* Vergi sorunları dergisi. Sayı 254 sayfa 175-189
- Gökçen G.,Ataman B.,Çakıcı C.,**(2011). *Türkiye Finansal Raporlama standartları Uygulamaları.* İstanbul : Türkmen Kitapevi
- İbiş Cemal ve Diğerleri** (2009). *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama standartları.* İstanbul : İSMMMO yayınları
- Kızıl Ahmet ve diğerleri** (2013). *TMS - TFRS Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları.*İstanbul:Der Yayınları.
- Maliye Bakanlığı,**(1992-2005) *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.*
- Ozansoy A.,**(2011).Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Kanunen kabul edilmeyen Giderler ve Analizi. Ankara: Türmob yayınları
- Örten R.,Kaval H.,Karapınar A.**(2010).*Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları.* Ankara :Gazi Kitapevi
- Sağlam Necdet ve diğerleri.** (2009). *TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması.* Ankara : Maliye Hukuk Yayınları.
- Süer Ayça Z.,**(2010). *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi; Bir Araştırma,* Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye.
- Şavlı T.** (2014). *Uluslararası / Türkiye Finansal Raporlama Standartları.* İstanbul : yaklaşım yayıncılık

YASALAR

- TMS- 12 Gelir Vergileri Standartı**
TMS.(2010). *Türkiye Muhasebe Standartları.* Ankara.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.**
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.**
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.**
- 4857 Sayılı İş Kanunu.**
- 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://www.gib.gov.tr/>

<http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/>

<http://www.kgk.gov.tr/>

<http://www.spk.gov.tr/>





ÖZGEÇMİŞ

ABDULHADİ AKMUGAN

Yeşilova Mah. 2.Er Sok. Flora İş Merkezi No:1 Kat:2 D:5

Küçükçekmece/İSTANBUL

TEL: 0212 426 06 60

GSM: 0532 272 41 39

E-mail: hakmugan@hotmail.com

A. KİŞİLER

Adı Soyadı: Abdulhadi Akmugan

Doğum yeri ve tarihi: Iğdır 1965

B. EĞİTİM

1. Eskişehir İ.İ.B Fak. İktisat Bölümü 1986 Mezun
2. İstanbul Aydın Üniversitesi – Muhasebe Denetim Yüksek Lisans – Tez Aşamasında

C. İŞ TECRÜBESİ

- 1.Özel bir Şirkette Muhasebe Departmanında (1987-1989) – Muhasebe Elamanı
- 2.Muhasebe Bürosu (1987- 2015) SMMM ve Bağımsız Denetçi
3. Yıldız Teknik Üniversitesi (2007-2014)- Vergi ve Muhasebe Öğretim Görevlisi
4. Denk Bağımsız Denetim A.Ş. (2015) Kurucu Ortak-Bağımsız Denetçi – Mali Denetçi

5. Hak YMM Ltd. Őti. (2015) Yeminli Mali Műşavir- Kurucu Ortak

D. DİĞER BİLGİLER

1. Birçok yerel ve ulusal gazetede makaleleri yayınlandı.

