

# TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ KAPSAMINDA MUHASEBE KARI VEYA ZARARI, VERGİSEL KAR VEYA ZARAR VE ERTELENMİŞ VERGİLER

Doç.Dr. Osman BAYRI\*

## ÖZET

Bu çalışmanın temel amacı, TMS-TFRS'nin uygulanması ile birlikte ertelenmiş vergilerle ilgili işlemlerin ve kayıtların mevcut tekdüzen muhasebe sistemi (TDMS)'ne nasıl entegre edilebileceğini analiz etmek ve açıklamaktır. Dolayısıyla çalışmada TDMS kapsamında muhasebe kar veya zararından hareketle vergi matrahı ve cari dönem vergisi belirlenirken, geliştirilen bir model yardımıyla muhasebe kar veya zararı, vergisel kar veya zarar, ertelenmiş vergiler, toplam vergi gideri ve dönem net kar veya zararı bağlantısı kurulmakta ve sistematik olarak açıklamaktır. Analiz sonuçları ve geliştirilen model ayrı ayrı kayıt yapılmadan mevcut TDMS'ye göre ertelenmiş vergileri kaydedilebileceğini ve raporlanabileceğini göstermektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Türkiye Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Ertelenmiş Vergiler.

**Jel Kodları:** H20, M41, M42

**Accounting Profit or Loss, Tax Profit or Loss and Differed Taxes in the Context of Turkish Uniform Accounting System**

## ABSTRACT

The main purpose of the study is to analyze and explain how the processes and records related to deferred taxes are integrated to the current Turkish Uniform Accounting System with the application of the Turkish Accounting and Financial Reporting Standards. Consequently, in the study, while the tax profit and loss being determined beginning from the accounting profit and loss in the context of Turkish Uniform Accounting System, accounting

\* Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi. osmanbayri@sdu.edu.tr

profit and loss, tax profit and loss, total income tax and net profit and loss are connected and analyzed with each other with the assistance of a model developed. The outcomes of the analyses and the model developed illustrate that the deferred taxes can be recorded and reported in accordance with the current Turkish Uniform Accounting System without recording them separately in accordance with Turkish Accounting and Financial Reporting Standards and Tax Procedure.

**Key Words:** Turkish Uniform Accounting System, Turkish Accounting and Financial Reporting Standards, Deferred Taxes.

**Jel Codes:** H20, M41, M42

## 1. GİRİŞ

Geleneksel olarak Türkiye’de muhasebe uygulamalarında işletmelerle ilgili tüm taraflara bilgi sağlamaktan ziyade, öncelikle vergi matrahının tespitine yönelik olarak vergi için bilgi sağlanmasının hedeflendiği söylenebilir. Bununla birlikte, 1994 yılında Maliye Bakanlığınca muhasebede tekdüzeni sağlamak ve denetimi kolaylaştırmak amacıyla yapılan düzenlemeler, Türkiye’de muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlamada önemli ve kapsamlı değişiklikler meydana getirmiştir (Akdoğan ve Sevilengül, 2000). Bu sistemin en önemli düzenlemelerinden biri, muhasebenin vergi dışında, başka maksatlar için de bilgi üretilmesine ve bu nedenle muhasebe ve vergi karının veya zararının ayrı ayrı hesaplanmasına olanak sağlamasıdır. Örneğin, vergi mevzuatınca kabul edilmese de, muhasebe kar veya zararının tespiti açısından değeri düşen menkul kıymetler için karşılık ayrılarak gider kaydedilmesi bu sistemde öngörülmüştür. Yine vergi mevzuatınca kabul edilmemesine rağmen, tahakkuk etmiş fakat henüz gerçekleşmemiş bazı gelir ve gider tahakkuklarının da muhasebe kar veya zararının hesaplanmasında ve finansal raporlamada dikkate alındığı görülmektedir. Tekdüzen muhasebe sistemi (TDMS) olarak adlandırılan düzenlemelerle getirilen değişiklikler, Türkiye’de anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir muhasebe kayıt düzeninin ve finansal raporlamanın yerleşmesine; ulusal düzeyde muhasebenin standartlaşmasına önemli katkılar sağlamıştır. Bütün bu düzenlemelerle birlikte, muhasebe uygulamalarında vergi mevzuatının etkisinin TDMS’de de önemli ölçüde devam ettiği söylenebilir. Örneğin, TDMS’de bütün ticari alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması yerine, sadece senetli alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması öngörülmüştür. Yine TDMS’de değerlendirme ölçüleriyle ilgili düzenlemelere yer verilmediği için,

muhasebe uygulamalarında büyük ölçüde vergi mevzuatınca belirlenen değerlendirme ölçülerinin kullanımına devam edilmiştir.

Halka açık şirketlerde 2005 yılından beri uygulanmaya başlayan; Küçük ve Orta Boy İşletmelerde (KOBİ'lerde) de yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu ile uygulanmaya başlanacak olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) ile getirilen değişiklikler, TDMS'den sonra Türkiye'de muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlamada önemli ve kapsamlı değişikliklerin ikinci aşaması olarak görülebilir. TMS-TFRS ile birlikte muhasebe uygulamalarında en fazla yer tutacak ve önem arz edecek konulardan birini, TMS-TFRS ile vergi mevzuatının düzenlemeleri arasındaki farklılıkların muhasebe uygulamalarına ve finansal raporlamaya etkileri oluşturmaktadır. Bu kapsamda özellikle değerlendirme ve tahakkuk işlemleri ile ilgili farklılıkların sonucu olarak ortaya çıkan, muhasebe ve vergi kar veya zararları ile ertelenmiş vergilerin belirlenmesi önem arz etmektedir. Literatürde muhasebe ve vergi kar veya zararı ve ertelenmiş vergilerle ilgili çeşitli çalışmalar yapıldığı (örneğin, bkz. Özerhan ve Yanık 2012; Sümer Göğüş 2010; Özkan 2009; İbiş 2009; Örtten ve diğerleri 2008; Gücenme ve Poroy 2007; Akdoğan 2006) ve ertelenmiş vergi konusunun zamanla daha anlaşılır hale geldiği görülmektedir. Ancak TMS-TFRS ile getirilen değişikliklerin Türkiye'deki mevcut muhasebe uygulamalarına getirdiği değişikliklerin daha kapsamlı ve daha açık bir şekilde anlaşılabilmesi için, TDMS ile bağlantılı ve sistematik bir analizin yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla bu çalışmada önce muhasebe ve vergi kar veya zararının özkaynak ve gelir-gider yaklaşımına göre nasıl belirlendiği açıklanmaktadır. Daha sonra TDMS'de muhasebe karından veya zararından hareketle vergi karının veya zararının, vergi matrahının ve ödenecek (mahsup edilecek veya iade alınacak) verginin nasıl hesaplanacağı bir şekil yardımıyla anlatılmaktadır. Akabinde muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zararın ertelenmiş vergilerle ilişkisi bir model oluşturularak açıklanmaktadır. Son olarak TDMS'ye göre dönem içinde ve dönem sonunda kaydedilen ertelenmiş vergilerin finansal durum tablosu ve gelir-gider tablosuna etkileri, bir örnek yardımıyla finansal tablolar üzerinde gösterilmektedir.

## 2. MUHASEBE KARI VEYA ZARARI İLE VERGİSEL KAR VEYA ZARARIN BELİRLENMESİ

Kar veya zarar bir işletmenin ticari performansının ve faaliyet sonuçlarının temel göstergelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Elde edilen kara

veya ortaya çıkan zarara göre ortaklara kar payı ödenip ödenmeyeceği; kar payı ödenecekse ne kadar kar payı ödeneceği; devlete vergi ödenip ödenmeyeceği veya ne kadar vergi ödeneceği belirlenmektedir. Literatürde yaygın şekilde ticari kar veya zarar olarak da ifade edilen muhasebe karı veya zararı, muhasebe ilke ve standartlarına göre belirlenirken; mali kar veya zarar olarak ifade edilen vergisel kar veya zarar ise, vergi mevzuatına göre belirlenmektedir. Dolayısıyla muhasebe ilke ve standartlarına göre belirlenen kar veya zarar ile vergi mevzuatına göre belirlenen kar veya zararın birbirinden farklı olması, işletmelerin hem muhasebe karı veya zararını hem de vergisel karı veya zararını ayrı ayrı belirlemelerini zorunlu hale getirmektedir. Gerek muhasebe karı veya zararı gerekse vergisel kar veya zarar özkaynak yaklaşımı ve gelir-gider yaklaşımı olmak üzere iki farklı yaklaşımla belirlenebilmektedir.

### 1.1. Özkaynak Yaklaşımına Göre Muhasebe Karı veya Zararı ile Vergisel Kar veya Zararın Belirlenmesi

Özkaynak yaklaşımı açısından bilanço denkleğinden hareketle özkaynaklar şu şekilde ifade edilebilir: **Özkaynaklar = Net Varlıklar – Net Borçlar**.

Özkaynak yaklaşımına göre, belirli bir faaliyet döneminde işletmenin kendi faaliyetleri sonucunda özkaynaklarında meydana gelen artış karı, azalış ise zararı ifade eder. Bu yaklaşıma göre işletmenin kendi faaliyetleri sonucunda özkaynaklarındaki artış, işletmenin borçları azalırken veya aynı düzeyde iken varlıklarında artış meydana gelmesinden; varlıklarındaki artışın borçlarındaki artıştan daha fazla olmasından veya varlıklarındaki azalışın borçlarındaki azalıştan daha az olmasından kaynaklanabilir. Zararı ifade eden işletmenin özkaynaklarındaki azalış ise, işletmenin varlıkları azalırken veya aynı düzeyde iken borçlarının artmasından; borçlarındaki azalışın varlıklarındaki azalıştan daha az olmasından kaynaklanabilir. Özkaynaklardaki artış ve azalışların tutarı, varlık ve borçların değerinin tespitinde kullanılan değerlendirme ölçülerine göre farklı farklı hesaplanabilmektedir. Dolayısıyla bazı varlık ve borçların muhasebe ilke ve standartlarına göre belirlenen muhasebe değerleri ile vergi mevzuatına göre belirlenen vergi değerleri birbirinden farklı olduğundan, muhasebe ilke ve standartlarına ve vergi mevzuatına göre özkaynaklardaki artış veya azalışlar da farklı düzeylerde tespit edilebilmektedir.

Farklılıkların bir kısmını, devletin vergi alacağıının korunması için, muhasebe ilke ve standartları açısından varlıklarda meydana gelen bazı azalışların ve borçlardaki artışların vergi mevzuatı açısından kabul edilmemesi

oluşturmaktadır. Vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen varlıklardaki azalışlar ve borçlardaki artışlar üç grupta değerlendirilebilir. Bunlardan ilkinin varlıklarda azalışa borçlarda artışa neden olan ve vergi mevzuatınca ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde kabul edilmeyen varlık azılışları ve borç artışları oluşturmaktadır. Örneğin vergi ve trafik cezaları için yapılan ödemeler işletmenin varlıklarında bir azalışa neden olurken, bu şekilde varlıklardaki azalışlar, varlıkların vergi değerini azaltmamaktadır. İkincisini varlık ve borçların değerlemesinde muhasebe ilke ve standartlarında kullanılan değerlendirme ölçüleriyle, vergi mevzuatında kullanılan değerlendirme ölçülerinin farklı oluşu veya farklı uygulanışı oluşturmaktadır. Buna göre muhasebe ilke ve standartlarına göre, değerlendirilen varlıkların değerinin vergi mevzuatına göre değerlendirilen varlıkların değerinden düşük olması veya muhasebe ilke ve standartlarına göre değerlendirilen borçların değerinin vergi mevzuatına göre değerlendirilen varlıkların değerinden yüksek oluşu, muhasebe ve vergi kar veya zararının farklı hesaplanmasına neden olmaktadır. Örneğin alım satım amaçlı hisse senetlerinin değerindeki düşüş muhasebe ilke ve standartlarına göre dikkate alınırken, vergi mevzuatına göre hisse senetlerindeki değer düşüklüğü dikkate alınmamakta, yani hisse senetlerinin değeri düşmüş olsa da alış değeriyle değerlendirilmektedir. Bu durum hisse senetlerinin muhasebe değerinin, vergi değerinden düşük olmasına neden olmaktadır. Üçüncüsünü muhasebe ilke ve standartlarına göre, tahakkuk esas gereğince bilançonun kaynak kısmında yer alan, ancak vergi mevzuatı açısından herhangi bir değer ifade etmeyen gider tahakkukları ile borç ve gider karşılıkları oluşturmaktadır. Örneğin kıdem tazminatı için ayrılan karşılıklar muhasebe ilke ve standartları açısından finansal durum tablosunda yabancı kaynaklarda artışa neden olurken, vergi mevzuatı açısından yabancı kaynaklarda herhangi bir artış söz konusu olmamaktadır. Yukarıda belirtilen her üç gruptaki farklılıklar, muhasebe ilke ve standartlarına göre belirlenen özkaynakların vergi mevzuatına göre belirlenen özkaynaklardan daha az olmasına neden olmaktadır.

Farklılıklarla ilgili diğer kısım ise, bazı işlem ve faaliyetlerin desteklenmesi, çifte vergilemenin önlenmesi gibi nedenlerle muhasebe ilke ve standartları açısından bazı varlıklarda meydana gelen artış veya borçlarda meydana gelen azalışların vergi mevzuatı açısından dikkate alınmamasından kaynaklanmaktadır. Bunlarda kendi arasında üç grupta değerlendirilebilir. İlkinin varlıklarda artışa, borçlarda azalışa neden olan ve vergi mevzuatınca ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayan varlık artışları ve borç azalışları oluşturmaktadır. Örneğin, iştirak kazançları ve devlet tahvili veya hazine bonusu faiz gelirleri varlıklarda artışa neden olmakla

birlikte, bu varlık artışlarının vergi değeri sıfırdır. İkincisini muhasebe standartlarına göre yapılan bazı değerlemelerde, varlıklardaki değer artışlarının veya borçlardaki değer azalışlarının vergi mevzuatı açısından dikkate alınmaması oluşturmaktadır. Böylece varlıkların muhasebe değeri, vergi değerinden yüksek; borçların muhasebe değeri ise vergi değerinden düşük belirlenmektedir. Örneğin alım satım amaçlı hisse senetlerinin değerindeki artış muhasebe ilke ve standartlarına göre dikkate alınırken, vergi mevzuatına göre hisse senetlerindeki değer artışı dikkate alınmamakta; yani hisse senetlerinin değeri artmış olsa da alış değeriyle değerlendirilmektedir. Üçüncüsünü muhasebe ilke ve standartlarına göre tahakkuk esas gereğince bilançonun varlık kısmında yer alan, ancak vergi mevzuatı açısından herhangi bir değer ifade etmeyen gelir tahakkukları oluşturmaktadır. Yukarıda belirtilen her üç gruptaki farklılıklar, muhasebe ilke ve standartlarına göre belirlenen özkaynakların vergi mevzuatına göre belirlenen özkaynaklardan daha fazla olmasına neden olmaktadır.

Özkaynak yöntemine göre kar veya zarar belirlenirken, işletmenin kendi faaliyetleri sonucunda özkaynaklarında meydana gelen artış veya azalışlar dikkate alındığı için, işletmenin kendi faaliyetleri dışında özkaynaklarında meydana gelen artış ve azalışların elemine edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, özkaynaklardaki artış veya azalışlar hesaplanırken dönem içinde işletme sahip ve ortakları tarafından işletmeye verilen sermaye özkaynaklardan düşülür, ortak veya sahiplerin işletmeden çektikleri sermaye veya kar payları ise özkaynaklara eklenir. Böylece özkaynaklardaki artış veya azalışlar sayesinde işletmenin kapsamlı kar veya zararı elde edilir. Bu yaklaşıma göre cari dönem kar veya zararının hesaplanabilmesi için ise özkaynaklarda artış veya azalışa neden olmakla birlikte, cari dönemde kar veya zarara dahil edilmeyen yenileme fonu, iştirakler değer artışları gibi özkaynak unsurlarının da elemine edilmelidir. Özkaynak yaklaşımına göre muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zararının hesaplanabilmesi için, varlık ve borçların hem muhasebe ilke ve standartlarına, hem de vergi mevzuatına göre dönem başı ve dönem sonu değerlerinin bilinmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu yaklaşıma göre muhasebe ve vergisel kar veya zararın belirlenebilmesi durumunda, varlık ve borçlardaki artış ve azalışların hem muhasebe ilke ve standartlarına göre hem de vergi mevzuatına göre ayrı ayrı kaydedilmesi gerekli görünmektedir.

Özkaynak yaklaşımına göre muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zararın hesaplanması bir örnekle şu şekilde açıklanabilir. X işletmesinin 2013 yılına ilişkin varlıklarının dönem başı muhasebe değeri 400.000

lira, vergi değeri 520.000 lira; borçlarının dönem başı muhasebe değeri 160.000 lira, vergi değeri 250.000 liradır. Varlıkların dönem sonu muhasebe değeri 695.000 lira, vergi değeri 930.000 lira; borçların dönem sonu muhasebe değeri 280.000 lira, vergi değeri 365.000 liradır. İşletme yıl içinde 100.000 liralık sermaye artışı yapmış ve 40.000 lira kar payı ödemesi ifa etmiştir. Kar- zarar dışında özkaynaklarda artış veya azalışa neden olan unsur olarak 15.000 liralık yenileme fonunun kaydedildiği görülmüştür. Bu verilere göre işletmenin muhasebe karı veya zararı ile vergisel karı veya zararı aşağıda Tablo 1'deki gibi hesaplanabilir.

**Tablo 1: Özkaynak yaklaşımına göre muhasebe karı veya zararı ve vergisel kar veya zararın hesaplanması.**

Varlıklar ve Kaynaklar	Muhasebe Değeri		Vergi Değeri	
<b>Dönem sonu öz sermaye</b> (dönem sonu varlıklar – dönem sonu borçlar)	(695.000- 280.000)	<b>415.000</b>	(930.000- 365.000)	<b>565.000</b>
<b>Dönem başı öz sermaye</b> (dönem başı varlıklar – Dönem başı borçlar)	(400.000- 160.000)	<b>(240.000)</b>	(520.000- 250.000)	<b>(270.000)</b>
<b>İşletmeye eklenen varlıklar</b>		<b>(100.000)</b>		<b>(100.000)</b>
<b>İşletmeden çekilen varlıklar</b>		<b>40.000</b>		<b>40.000</b>
<b>Özkaynak artışı (azalışı)</b> <b>[Kapsamlı Kar (Zarar)]</b>		<b>115.000</b>		<b>235.000</b>
<b>Sermaye artışı ve kar dışında</b> <b>özkaynaklardaki artışlar (yenileme</b> <b>fonu)</b>		<b>(15.000)</b>		<b>(15.000)</b>
<b>Sermaye azalışı ve zarar dışında</b> <b>özkaynaklardaki azalışlar</b>		<b>-</b>		<b>-</b>
<b>Dönem Karı (Zararı) (Vergi</b> <b>Öncesi Kar veya Zarar)</b>		<b>100.000</b>		<b>220.000</b>

Örnekte de görüldüğü gibi varlıkların ve borçların dönem başı ve dönem sonu muhasebe değeri ve vergi değeri farklı olabilmekte ve dolayısıyla muhasebe ve vergi açısından özkaynaklardaki artış veya azalışlar ile dönem karı veya zararı da farklı şekilde ortaya çıkmaktadır.

## 1.2. Gelir – Gider Yaklaşımına Göre Muhasebe Karı veya Zararı ile Vergisel Kar veya Zararın Belirlenmesi

Gelir-gider yaklaşımında ise gelir tablosundan hareket edilerek kar veya zarar şu şekilde ifade edilebilir: **Kar (Zarar) = Gelirler – Giderler**.

İşletmenin hem muhasebe hem de vergi kar veya zararı gelir-gider yaklaşımına göre de belirlenebilir. Bu yaklaşım özkaynak yaklaşımından tamamen bağımsız bir yaklaşım değildir. Çünkü varlık ve borç kalemlerinin kendi arasındaki işlemler dışında, varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar genel olarak gelir, varlıklardaki azalışlar veya borçlardaki artışlarda gider olarak kaydedilmektedir. Bir başka deyişle gelirler özkaynaklarda artışa gi-

derlerde azalışa neden olmaktadır. Ayrıca kar veya zararın bilanço ve gelir tablosu arasında ortak kalem olduğu dikkate alındığında, bilançoda varlıklardaki bir artış, gelir tablosunda gelir olarak yer almakta veya varlıklardaki bir azalış ise, gelir tablosunda gider olarak yer almaktadır. Örneğin satışlar sonucu işletmenin kasa, banka, alacaklar gibi varlık kalemlerinde artışlar meydana gelirken, satıştan elde edilen hasılat da gelir olarak kaydedilmektedir.

Gelir-gider yaklaşımı açısından da muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Çünkü muhasebe karı veya zararının hesaplanmasında esas alınan muhasebe ilke ve standartlarına göre, işletmenin gerçekleşmiş veya tahakkuk etmiş tüm gelir ve giderleri dikkate alınmakta iken, vergisel kar veya zararın hesaplanmasında esas alınan vergi mevzuatı ise, bazı giderleri vergi açısından gider olarak kabul etmemekte veya bazı gelirleri vergiden istisna tutmakta veya bazı gelir ve giderlerin vergi açısından dikkate alınabilmeleri için tahakkuk esasını değil nakit esasını benimsemektedir. Gelir-gider yaklaşımına göre bir işletmenin muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zararı şöyle bir örnekle açıklanabilir. X işletmesinin esas faaliyet gelirleri olarak satış gelirleri TMS-TFRS'ye göre 2.000.000 lira ve vergi mevzuatına göre 2.050.000 liradır. Diğer faaliyetlerden gelirler muhasebe standartlarına göre 280.000 lira, vergi mevzuatına göre 200.000 liradır. Satışların maliyeti muhasebe standartlarına göre 1.500.000 lira, vergi mevzuatına göre 1.530.000 liradır. Esas faaliyet giderleri muhasebe standartlarına göre 560.000 lira, vergi mevzuatına göre 420.000 liradır. Diğer faaliyet giderleri ise muhasebe standartlarına göre 120.000 lira ve vergi mevzuatına göre 80.000 liradır.

**Tablo 2: Gelir-gider yaklaşımına göre muhasebe karı veya zararı ve vergisel kar veya zararın hesaplanması**

Gelir ve Gider Unsurları	TMS/TFRS'ye Göre	Vergi Mevzuatına Göre
Esas Faaliyet Gelirleri (Satış Gelirleri)	2.000.000	2.050.000
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	280.000	200.000
<b>Gelirler Toplamı</b>	<b>2.280.000</b>	<b>2.250.000</b>
Satışların Maliyeti	(1.500.000)	(1.530.000)
Esas Faaliyet Giderleri	(560.000)	(420.000)
Diğer Faaliyet Giderleri	(120.000)	(80.000)
<b>Giderler Toplamı</b>	<b>(2.180.000)</b>	<b>(2.030.000)</b>
<b>Dönem Karı (Zararı) (Vergi Öncesi Kar veya Zarar)</b>	<b>100.000</b>	<b>220.000</b>



Örnekte de görüldüğü gibi işletmenin toplam gelirleri muhasebe standartlarına göre 2.280.000 lira iken vergi mevzuatına göre 2.250.000 liradır. Muhasebe standartlarına göre belirlenen gelirlerin 30.000 liralık kısmının vergi mevzuatı açısından istisna veya muafiyet kapsamında olması, tahakkuk esasına göre gelir kaydedilmiş olmaları veya değerlendirme farklılıklarından dolayı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmamış olunmasından kaynaklanmaktadır. Diğer taraftan standartlara göre giderler toplamı 2.180.000 lira iken, vergi mevzuatına göre giderler toplamı 2.030.000 liradır. Aradaki 150.000 liralık fark vergi mevzuatına göre vergi açısından hiçbir zaman gider kabul edilmeyen giderlerden veya tahakkuk esasına göre gider yazılan ancak henüz ödemesi yapılmayan giderlerden ya da değerlendirme farklarından meydana gelmektedir. Sonuç olarak muhasebe karı 100.000 lira iken, vergisel kar 220.000 lira olarak belirlenmekte ve böylece vergisel kar muhasebe karından 120.000 lira fazla hesaplanmış olmaktadır.

## **2. TDMS'YE GÖRE MUHASEBE KARI (ZARARI) VEYA VERGİSEL KARIN (ZARARIN) BELİRLENMESİ VE RAPORLANMASI**

Muhasebe karı veya zararı ile vergisel karı veya zararının ikili kayıt sisteminde göre ayrı ayrı kaydedilerek belirlenmesi, oldukça külfetli ve gereksiz birtakım işlem ve uygulamaları beraberinde getirmektedir. Bu nedenle gelir-gider yaklaşımına göre kar veya zararın belirlenmesi benimsenen TDMS'de, bir taraftan muhasebenin temel kavramları ve finansal tablo ilkeleri açısından genel olarak muhasebe kar veya zararının hesaplanmasına yönelik kayıtların yapılması, diğer taraftan vergi mevzuatı açısından sadece farklılık oluşturan gelir ve giderlerin nazım hesaplarda ayrıca izlenmesi hedeflenmektedir. Böylece muhasebe kar veya zararından nazım hesaplarda izlenen vergiye tabi olmayan gelirlerin çıkarılması vergi açısından kabul edilmeyen giderlerin muhasebe karı veya zararına eklenmesiyle vergisel kar veya zarar sistematik olarak hesaplanabilmektedir. Şekil 1'de muhasebe karı veya zararından hareketle vergisel kar veya zararın, vergi matrahın ve ödenecek (mahsup edilecek veya iade alınacak) verginin nasıl hesaplanacağı şematik olarak gösterilmektedir.

Şekil1: Muhasebe Kar veya Zararından Hareketle Vergisel Kar veya Zarar ile Ödenecek (Mahsup Edilecek) Vergiler						
A) Muhasebe Karı veya Zararı	-	B) Vergiye Tabi Olmayan Gelirler	+	C) Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler	=	D) Vergisel Kar veya Zarar
						-
						E) Geçmiş Yıl Zararları ve Vergi Avantajları
						-
						F) Kurumlar Vergisi Matrahı
						X
						G) Vergi Oranı
						-
						H) Kurumlar Vergisi Gideri
						-
						I) Peşin Ödenen Vergi
						-
						İ) Ödenecek (Mahsup Edilecek) Vergi

**A)** TDMS'ye göre muhasebe karı veya zararı (dönem karı veya zararı), muhasebenin temel kavramlarına ve finansal tablo ilkelerine göre işletmenin cari döneme ait tahakkuk etmiş veya gerçekleşmiş bütün gelir ve giderlerinin karşılaştırılarak belirlendiği karı veya zararı ifade etmektedir. Ancak TDMS'nin ve Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının kısmen vergi mevzuatının etkisinde kalarak muhasebe karı veya zararı açısından dikkate alınması gereken bazı gelir ve giderleri dikkate almadığı görülmektedir. Örneğin, vergi mevzuatıyla paralel olarak muhasebe uygulamalarında birçok işletme ihtiyatlılık kavramını gözardı ederek kıdem tazminatı ve garanti karşılığı ayırmadığından giderlerini olması gerekenden düşük göstererek ticari karını yüksek göstermekte veya ticari zararını olması gerekenden düşük göstermektedir. Muhasebenin temel kavramları ve finansal tablo ilkeleri açısından bazı sapmalar ve eksikliklere rağmen, TDMS vergisel kar veya zarardan ayrı bir muhasebe karı veya zararının belirlenmesini ve raporlanmasını olanaklı kılmaktadır.

**B)** Muhasebe kar veya zararı ile vergi kar veya zararı arasındaki farklılıkların bir kısmını vergiye tabi olmayan gelirler oluşturmaktadır. Vergiye tabi olmayan gelirler, vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmayan; diğer bir ifadeyle, muhasebe karı veya zararından hareketle vergi karı veya

zararı hesaplanırken muhasebe karından çıkarılması veya muhasebe zararına eklenmesi gereken gelirlerdir. Bu tür gelirler devletin bazı işlemleri teşvik etmek için veya çifte vergilemenin önlenmesi için yaptığı muafiyet ve istisnalarla ilgili düzenlemeler sonucu ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilkinin, ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayan gelirler oluşturmaktadır. Örneğin kurumların tam yükümlülüğe tabi başka bir kurumun sermayesine iştirakinden elde ettikleri iştirak kazançları muhasebenin temel kavramları ve finansal tablo ilkeleri açısından gelir olarak kaydedilirken, çifte vergilemenin önlenmesi için bu tür kazançlar vergi matrahının tespitinde dikkate alınmamaktadırlar. Dolayısıyla bu tür gelirler muhasebe karı veya zararından hareketle vergi karı veya zararı hesaplanırken, muhasebe karından çıkarılırlar veya muhasebe zararına ilave edilirler. Yine devlet tahvili ve hazine bonusu faiz gelirleri muhasebenin temel kavramları ve finansal tablo ilkeleri açısından gelir olarak kabul edilirken vergi mevzuatı açısından cari dönemde ve gelecek dönemlerde vergiye tabi değildir. Vergiye tabi olmayan gelirlerin ikincisini, muhasebenin temel kavramlarına göre değerlendirilen varlıklardaki artışlar ve borçlardaki azalışlar nedeniyle gelir kaydedilen ancak vergi mevzuatına göre yapılan değerlendirme açısından vergiye tabi olmayan gelirler oluşturmaktadır. TDMS'ye göre çeşitli varlıklardaki değer artışları gelir kaydedilirken, vergi mevzuatı bazı varlıklardaki değer artışlarının gelir kaydedilmesini ve vergiye tabi tutulmasını öngörmemektedir. Bu kapsamda, örneğin spekülasyon amaçları veya iştirak veya bağlı ortaklık için satın alınan hisse senetlerinin değer artışlarından dolayı muhasebenin temel kavramları açısından kaydedilen gelirler, vergi mevzuatı açısından gelir olarak kabul görmemektedir. Vergiye tabi olmayan gelirlerin üçüncüsünü, TDMS'ye göre tahakkuk yoluyla gelir kaydedilen ancak vergi mevzuatına göre ancak tahsil edildiklerinde gelir olarak kabul gören ve dolayısıyla cari dönemde gelir olarak dikkate alınmaması gereken gelirler oluşturmaktadır.

C) Muhasebe kar veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasındaki farklılıkların diğer bir kısmını ise, vergi açısından kabul edilmeyen giderler, literatürdeki yaygın kullanımıyla kanunen kabul edilmeyen giderler oluşturmaktadır<sup>1</sup>. Vergi açısından kabul edilmeyen giderler, vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmayan; bir başka ifadeyle, muhasebe karı

<sup>1</sup> Kanunen kabul edilmeyen gider kavramı iki açıdan eleştirilebilir. Birincisi kanunen kabul edilmeyen gider denildiğinde hangi kanunun kabul etmediği gider ifade edilmektedir. Örneğin vergi kanunlarında kabul edilmeyen bir gider başka bazı kanunlarca örneğin Türk Ticaret Kanununa göre kabul edilen bir gider olabilir. Yine vergi kanunları açısından bu tür giderlere bakıldığında, vergi kanunlarında da bu tür giderlerin gider olup olmadığının tespitinden ziyade vergi matrahının tespitinde indirim konusu olmayacak giderlerin tespiti olduğu söylenebilir. Bu nedenle bu çalışmada 'kanunen kabul edilmeyen giderler' kavramı yerine 'vergi açısından kabul edilmeyen giderler' kavramının kullanılması tercih edilmiştir.

veya zararından hareketle vergisel kar veya zarar hesaplanırken muhasebe karına ilave edilmesi muhasebe karından çıkarılması gereken giderlerdir. Bu tür giderler vergi karının ve vergi matrahının düşük hesaplanmasını ve dolayısıyla devletin vergi alacağına kayba uğramasını önlemeye yönelik vergi mevzuatında yapılan çeşitli düzenlemeler sonucu ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilkinin muhasebe açısından gider kabul edilerek gider kaydı yapılan ancak vergi mevzuatının vergi matrahının tespitinde ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde gider olarak kabul etmediği giderler oluşturmaktadır. Örneğin, vergi ve trafik cezaları ve bunların zamları, vergi mevzuatınca belirlenen yasal sınırı aşan bağış ve yardımlar, vergi mevzuatınca belirlenen yasal sınırı aşan fireler (anormal fireler), varlıklardaki noksanlıklar nedeniyle gider kaydedilen sayım ve tesellüm noksanlıkları ve benzeri giderler vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmamaktadır. Vergi mevzuatında devletin vergi alacağına kayba uğramasını önlemeye yönelik düzenlemelerin ikincisini, varlıkların düşük değerle veya kaynakların yüksek değerle değerlendirilmesi için yapılan düzenlemeler oluşturmaktadır. TDMS'ye göre çeşitli varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılarak gider kaydedilirken, vergi mevzuatı bazı varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılarak gider kaydedilmesini veya vergi mevzuatınca belirlenen değerlendirme ölçülerine göre ayrılması gereken karşılıklardan fazla ayrılmış karşılıklarla ilgili giderlerin vergi matrahından indirilmesini kabul etmemektedir. Bu kapsamda, örneğin spekülatif amaçlarla veya iştirak veya bağlı ortaklık için satın alınan hisse senetleri için ayrılan karşılıklardan dolayı kaydedilen giderler muhasebenin temel kavramları açısından gider olarak kabul edilirken, vergi mevzuatı açısından gider olarak kabul edilmemektedir. Yine bu kapsamda vergi mevzuatına göre ayrılması gereken amortisman tutarından daha fazla amortisman ayrılması ve gider yazılması halinde, fazla ayrılan amortisman vergi açısından kabul edilmeyen gider oluşturmaktadır. Vergi açısından kabul edilmeyen giderlerin üçüncüsünü tahakkuk ederek muhasebe açısından gider kaydedilen ancak vergi açısından ödendiğinde gider olarak kabul edilen giderler oluşturmaktadır. Vergi mevzuatı bazı giderler için tahakkuk esasını yerine nakit esasını benimsemekte ve bu giderler ancak ödendiklerinde vergi mevzuatı açısından gider olarak kabul edilmektedir. Örneğin, tahakkuk etmiş fakat henüz ödenmemiş kira giderleri, TDMS'de gider olarak kabul edilirken, vergi mevzuatı açısından ancak ödendiklerinde gider olarak kabul edilmektedirler. Bu nedenle tahakkuk eden bu tür giderler cari dönemde vergi açısından kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır.

D) TDMS'ye göre vergisel kar veya zarar, dönem içinde ve dönem sonunda ortaya çıkan vergiye tabi olmayan gelirler muhasebe karından çıkarılarak veya muhasebe zararına eklenerek ve vergi açısından kabul edilmeyen giderler muhasebe karına eklenerek veya muhasebe zararından çıkarılarak hesaplanabilir. Vergisel kar veya zararın hesaplanması aşağıda tablo 3'deki gibi çeşitli seçeneklere göre ayrı ayrı gösterilebilir.

**Tablo 3: Muhasebe karı veya zararından vergisel kar veya zararın hesaplanması.**

Seçenekler	Muhasebe Karı (Zararı)	-	Vergiye Tabi Olmayan Gelirler	+	Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler	=	Vergi Karı (Zararı)
1	100.000	-	30.000	+	150.000	=	220.000
2	100.000	-	150.000	+	30.000	=	-20.000
3	-100.000	-	30.000	+	150.000	=	20.000
4	-100.000	-	150.000	+	30.000	=	-220.000

Birinci seçenekte muhasebe karı 100.000 lira olan işletmenin vergiye tabi olmayan gelirleri toplamı 30.000 lira ve vergi açısından kabul edilmeyen giderleri toplamı 150.000 lira olduğu için işletmenin vergisel karı 220.000 lira olmaktadır. İkinci seçenekte ise aynı işletmenin muhasebe karı yine 100.000 lira iken, vergiye tabi olmayan gelirleri toplamı 150.000 lira ve vergi açısından kabul edilmeyen giderleri toplamı 30.000 lira olduğundan 20.000 lira vergisel zararı ortaya çıkmaktadır. Farklı seçenekler birlikte değerlendirildiğinde vergi açısından kabul edilmeyen giderler ile vergiye tabi olmayan gelirler nedeniyle muhasebe karı veya zararı ile vergisel karı veya zararının birbirinden nasıl farklılaştığı görülmektedir.

**E, F, G, H, I, İ)** Vergi avantajları ve geçmiş dönemler zararları (**E**), devlet teşvikleri ve yatırım indirimi vb. bazı işletmelere tanınan o işletmeye özgü avantajlarından ve cari dönemde itfa edilebilir geçmiş dönem zararlarından oluşur. Vergi karından geçmiş dönemler zararları ve vergi avantajlarının (**E**) çıkarılmasıyla vergi matrahına (**F**) ulaşılmaktadır. Vergi avantajları cari döneme ilişkin vergi avantajları olabileceği gibi, önceki dönemlerde matrahtan indirilemeyen ve cari dönemde matrahtan indirilebilir olan vergi avantajlarından da oluşmaktadır. Vergi matrahı (**F**) ile vergi oranının (**G**) çarpılmasıyla dönemin vergi tutarı (**H**) hesaplanmaktadır. İşletmenin dönem içinde ödenmiş peşin (geçici) vergileri, yabancı ülkelerde ödenen vergileri ve kesinti yoluyla ödenen vergileri (**I**) söz konusu ise, hesaplanan cari dönem vergi tutarından (**H**) bu vergilerin (**I**) düşülmesiyle ödenecek (iade alınacak veya mahsup edilecek) vergi tutarı (**İ**) bulunur. İşletmenin

dönem içinde peşin ödenmiş, yabancı ülkelerde ödenmiş ve kesinti yoluyla ödenen vergileri söz konusu değilse, hesaplanan cari dönem vergisi aynı zamanda ödenecek vergi tutarını **(i)** oluşturmaktadır.

Yukarıdaki örnekte, vergi avantajlarının 10.000 lira ve vergi oranının yüzde 20, peşin ödenmiş vergilerin 30.000 lira olduğu kabul edilirse; işletmenin cari dönem vergi tutarı ve ödenecek vergi tutarı farklı seçeneklere göre şu şekilde olur.

**Tablo 4: Vergisel kar veya zarardan ödenecek (mahsup edilecek) verginin belirlenmesi.**

Vergi Unsurları	1.Secenek	2.Secenek	3.Secenek	4.Secenek
(E) Vergisel Kar (Zararı)	220.000	-20.000	20.000	-220.000
(F) Vergi avantajları	-10.000	-10.000	-10.000	-10.000
Vergi Matrahı (Gelecek dönemlerde itfa edilecek vergi zararı)	210.000	-30.000	10.000	-230.000
(G) Vergi Oranı	X 0,20		X 0,20	
(H) Dönemin Vergi Karşılığı	42.000		2.000	
(I) Peşin Ödenen Vergiler	-30.000	-30.000	-30.000	-30.000
(I) Ödenecek (mahsup edilecek) Vergi	12.000	-30.000	-28.000	-30.000

Tablo 4'te görüldüğü gibi karlı olan 1. ve 3. seçeneklerde vergi karından vergi avantajları düşüldükten sonra vergi matrahı elde edilmektedir. Vergi matrahı ile vergi oranının çarpılmasıyla dönemin vergi tutarı hesaplanmaktadır. Vergi zararının olduğu 2. ve 4. seçeneklerde ise gelecek dönemlerde itfa edilmek üzere vergi avantajları vergi zararına ilave edilmektedir.

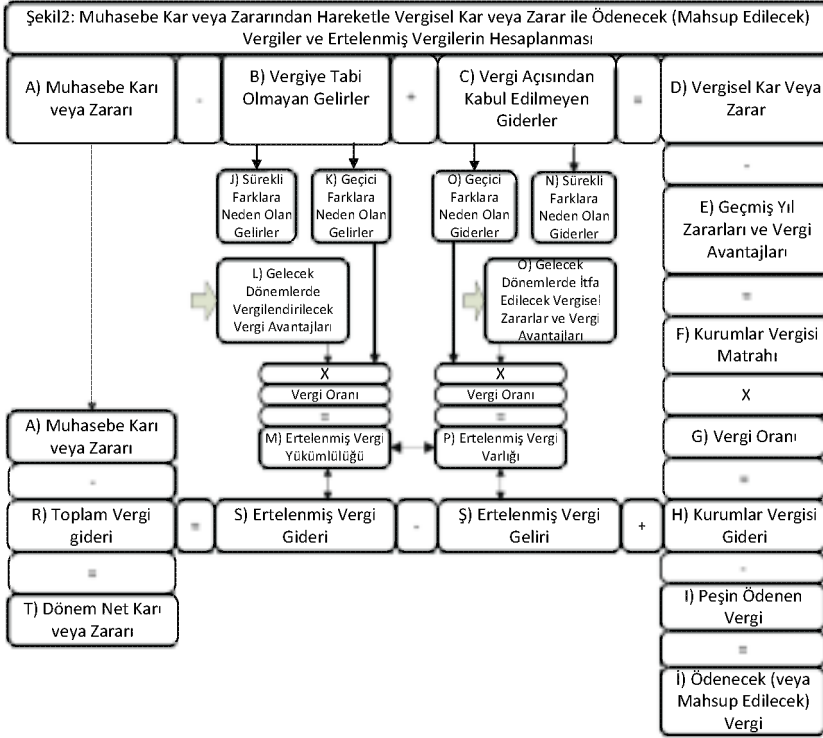
### 3. TDMS VE TMS-TFRS KAPSAMINDA KAR-ZARAR, VERGİ VE ERTELENMİŞ VERGİLER

#### 3.1. Muhasebe Karı veya Zararı ile Vergisel Kar veya Zarar ve Ertelenmiş Vergilerin Belirlenmesi

Vergi kar veya zararı vergi mevzuatına göre belirlendiği için, TMS/TFRS'nin uygulanmasıyla cari döneme veya gelecek dönemlere ilişkin vergi karı veya zararı, vergi matrahı ve ödenecek kurumlar vergisi tutarında herhangi bir farklılık oluşması söz konusu değildir. TMS-TFRS'nin uygulanmasıyla, yöntem olarak TDMS uygulamalarında olduğu gibi, dönem karı veya zararına vergi açısından kabul edilmeyen giderler eklenip, dönem karı veya zararından vergiye tabi olmayan gelirler çıkarılarak vergi karı ve zararı ve sonrasında ödenecek kurumlar vergisi tespit edilebilir. Ancak TDMS'nin düzenlemeleri ve muhasebe uygulamalarına göre belirlenen muhasebe karı veya zararı ile TMS-TFRS'nin düzenlemeleri ve muhasebe uygulamalarına

göre belirlenen muhasebe karı veya zararı farklı olduğundan, bu farklılıkların muhasebe karı veya zararı ile vergi karı veya zararı arasında yeni birtakım farklılıklara neden olması kaçınılmaz görülmektedir. Örneğin, sadece senetli alacak ve borçların değil, tüm alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması, vadeli mal alış ve satışlarında vade farklarının ayrıca gelir veya gider kaydedilmesi, maddi duran varlıklar, garanti taahhütleri için karşılık ayrılması vb. uygulamalar muhasebe karının belirlenmesinde değişikliklere neden olmaktadır. Dolayısıyla muhasebe kar veya zararından hareketle vergi karı veya zararı hesaplanırken, yöntem olarak herhangi bir farklılık söz konusu olmazken, muhasebe karı veya zararındaki farklılıklara bağlı olarak vergi açısından kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirlerde de farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

TDMS'ye göre muhasebe karından hareketle vergi karı ve vergi matrahı hesaplanırken, TMS-TFRS'ye göre ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi gelir ve giderleri de hesaplanabilir. Bunun için öncelikle vergi açısından kabul edilmeyen giderler ile vergiye tabi olmayan gelirler içindeki sürekli ve geçici farklara neden olan gelir ve giderlerin belirlenmesi ve ayrıştırılması gerekmektedir. Şekil 3'te muhasebe karından hareketle vergi karının nasıl belirleneceğine ilaveten, muhasebe karı ile vergi karı arasındaki sürekli ve geçici farkların nasıl belirleneceği ve geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergilerin nasıl hesaplanacağı şematik olarak gösterilmektedir.



### J) Sürekli Farklara Neden Olan Gelirler

Bazı gelirler TMS/TFRS açısından gelir olarak kabul edilip muhasebe karının veya zararının hesaplanmasında dikkate alınırken, vergi mevzuatı açısından vergisel kar veya zararın hesaplanmasında ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmamaktadırlar. Cari dönemde muhasebe karı ile vergi karı arasında fark oluşmasına neden olan ve sonraki dönemlerde de ortadan kalkmayan bu tür gelirler sürekli farklara neden olan gelirler olarak adlandırılmaktadırlar. Bu tür gelirler her ülkenin yürürlükteki vergi mevzuatına bağlı olarak farklılık göstermekte; vergi mevzuatında yapılan değişikliklere göre de sürekli farklılıkların kapsamı değişmektedir. Örneğin Türk vergi mevzuatında iştirak kazançları istisnası, kurumların tam yükümlülüğe tabi başka bir kurumun sermayesine iştirakinden elde ettiği kazançların çifte vergilemesini önlemek amacıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Türk vergi mevzuatına göre sürekli farklara neden olan gelirlerin bir kısmı şu şekilde sıralanabilir:

- İştirak kazançları istisnası (KVK m. 5/1)
- Yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları kazançları istisnası (KVK m. 5/3)



- Serbest bölgelerden elde edilen kazançlar istisnası (3218 sayılı kanun m. 6).
- Gayrimenkul Yatırım Fonları ve Ortaklarının Kazançları (KVK m.5/d4)
- Hazine bonusu ve devlet tahvili faiz gelirleri

Yukarıdaki örnekte 30.000 liralık vergiye tabi olmayan gelirin 10.000 liralık kısmının iştiraklerden temettü gelirlerinden oluşması halinde, aşağıdaki gibi muhasebe kaydının yapılması gerekir.

	10.000	
1.. İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR		
6. İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ		10.000
9.. VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİR KARŞILIKLARI	10.000	
İştiraklerden Temettü Gelir Karşılıkları		
9.. VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER		10.000
İştiraklerden Temettü Gelirleri		

İştiraklerden elde edilen temettü gelirleri sonraki dönemlerde de vergiye tabi olmadığından, sözkonusu iştiraklerle ilgili dönem sonu itibariyle başka bir muhasebe kaydı yapılmasının gerekli olmadığı anlaşılmaktadır.

### **K) Geçici Farklara Neden Olan Gelirler ve M) Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü (Borcu)**

Geçici farklara neden olan gelirler TMS-TFRS açısından cari dönemde gelir olarak kabul edilerek muhasebe karının hesaplanmasında dikkate alınan, ancak vergi mevzuatına göre cari dönemde gelir olarak kabul görmeyen ve vergi karı veya zararının hesaplanmasında dikkate alınmayan ancak gelecek dönemlerde vergi karı veya zararının hesaplanmasında dikkate alınabilecek gelirlerdir. Bu tür gelirler muhasebe ve vergi karının tespitindeki zamanlama farklılıklarından dolayı ortaya çıkabileceği gibi, TMS-TFRS ile vergi mevzuatı arasındaki varlık ve kaynakların değerlendirme farklılıklarından dolayı da ortaya çıkabilmektedir.

TMS/TFRS'ye göre tahakkuk etmiş bütün gelirler, gelir olarak dikkate alınırken, Türk Vergi Mevzuatı'na göre gelirlerin gelir olarak dikkate alınması

bazen tahakkuk bazen nakit esasına bağlanmıştır. Örneğin, tahakkuk ettiği için muhasebe standartları açısından gelir kaydedilen ancak henüz tahsil edilmemiş olan komisyon ve kira gelirleri Türk Vergi Mevzuatına göre cari dönemde gelir olarak dikkate alınmazken, tahsil edildikleri dönemde gelir olarak dikkate alınmaktadırlar (Dinç 2007, 22). Geçici farklılıklara neden olan gelirlerin bir kısmı şu şekilde sıralanabilir:

- Hisse senedi değer artış kazançları
- Verilen çekler reeskont gelirleri
- Senetsiz borçlar reeskont gelirleri
- Yenileme Fonu

TMS/TFRS'ye göre belirlenen muhasebe kar veya zararından hareketle vergisel kar veya zarar belirlenirken, muhasebe karından çıkarılan veya muhasebe zararına eklenen vergiye tabi olmayan gelirler içindeki geçici farklılıklara neden olan gelirler ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturmaktadır. Bu durumda ertelenmiş vergi yükümlülüğü;

**Geçici farklılıklara neden olan gelirler x vergi oranı = ertelenmiş vergi yükümlülüğü** şeklinde ifade edilebilir.

Yukarıdaki örnekte 30.000 liralık vergiye tabi olmayan gelirin 20.000 liralık kısmının verilen ileri tarihli çeklerin ve senetsiz borçların reeskonta tabi tutulmasından kaynaklandığının tespit edilmesi halinde, bu işlemle ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılabilir.

31/12/.....		
3.. TİCARİ BORÇLAR REESKONTU	20.000	
6.. REESKONT FAİZ GELİRLERİ Ticari Borçlar Reeskont Faiz Gelirleri		20.000
...../...../.....		
31/12/.....		
9.. VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİR KARŞILIKLARI Verilen Çekler ve Senetsiz Borçlar Reeskontu	20.000	
9.. VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER Verilen Çekler ve Senetsiz Alacaklar Reeskont Gelirleri		20.000
...../...../.....		

31/12/.....		
6.. ERTELENMİŞ VERGİ GİDERLERİ	4.000	
4.. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		4.000
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		
20.000 x 0,20 = 4.000		
...../...../.....		

MUVV/ 2014-1

### L) Gelecek Dönemlerde Vergilendirilecek Vergi Avantajları ve M) Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

İşletmenin vergisel karından cari dönemde indirilen ve gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak vergi avantajları için herhangi bir ertelenmiş vergi kaydı yapılması sözkonusu değildir. Ancak mali kardan cari dönemde indirilen ve gelecek dönemlerde vergiye tabi olacak vergi avantajları için ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydı yapılır. Bu vergi avantajları vergilendirildiğinde ise ertelenmiş vergi yükümlülüğünün iptal kaydı yapılır.

### N) Sürekli Farklara Neden Olan Giderler

Bu tür giderler TMS-TFRS açısından gider olarak kabul edilip muhasebe kar veya zararının hesaplanmasında dikkate alınırken, vergi mevzuatı açısından ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde vergi karı veya zararının hesaplanmasında dikkate alınmayan, vergi matrahından düşülmesi hiçbir zaman söz konusu olmayan giderlerdir. Dolayısıyla muhasebe karı veya zararı ile vergi karı veya zararının sürekli olarak farklılaşmasına neden olan bu tür giderler, sonraki dönemlerde de ortadan kalkmadığından ertelenmiş vergi varlığı oluşturmaları sözkonusu değildir. Bu tür giderler her ülkenin yürürlükteki vergi mevzuatına bağlı olarak farklılık göstermekte; vergi mevzuatında yapılan değişikliklere göre de sürekli farklılıkların kapsamı değişmektedir. Mevcut durumda Türk vergi mevzuatına göre sürekli farklara neden olan giderlerin bir kısmı şu şekilde sıralanabilir (Tekşen 2012, 13-14):

- Her türlü para cezaları, trafik cezaları, vergi cezaları, Vergi Usul Kanunu'ndan doğan gecikme cezaları, teşebbüs sahibinin kusurundan doğan tazminatlar (KVK b. 15)
- Alkol, alkollü içkiler, tütün, tütün mamulleri ile ilgili ilan ve reklam giderleri (KVK m. 15)
- Bazı taşıtların giderleri ve amortismanları (KVK, m. 15)
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından

doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri (GVK m. 41).

- Yurt dışından Türkiye'ye yönelik yayın yapan kuruluşlara verilen reklam harcamaları (GVK . m. 41).
- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler (KVK m. 15).
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler (KVK m. 15).
- Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar (KVK m. 15).
- Vergiden istisna edilen kazançlar için yapılan harcamalar (KVK m. 15).
- Gider yazılan sayım ve tesellüm noksanlıkları
- Anormal fire ve kayıplar
- Ödenmeyen SGK primleri
- Yasal sınırı aşan bağış ve yardımlar

Muhasebe kar veya zararından hareketle vergi karı veya zararı hesaplanırken muhasebe karı veya zararına ilave edilen bu giderlere ilişkin muhasebe işlemleri şu şekilde açıklanabilir. Örneğin vergi açısından kabul edilmeyen giderleri toplamı 150.000 lira olan işletmenin bazı işlemleri şöyledir:

-15.11..... tarihinde kasa 5.000.- lira noksan vermiş, noksanlığın nedeni daha sonraki tarihlerde de belirlemediğinden dönem sonu itibariyle gider yazılmasına karar verilmiştir.

Dönem sonu stokların envanterinde 50.000 liralık fire olduğu, bunun 30.000 liralık kısmının normal fire 20.000 liralık kısmının ise anormal fire olduğu tespit edilmiştir.

15/11/.....		
1.. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	5.000	
1.. TL Kasa Noksanı		
1.. KASA		5.000
1.. TL Kasası		
...../...../.....		

31/12/.....		
6.. DİĞER GİDER VE ZARARLAR	5.000	
6.. Sayım Noksanı Giderleri		
1.. SAYIM VE TES. NOKSANLARI		5.000
1.. TL Kasa Noksanı		
...../...../.....		
31/12/.....		
9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	5.000	
Kasa Noksanı		
9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDER KARŞ.		5.000
Kasa Noksanı Karşılıkları		
...../...../.....		

Kasa noksanlığı nedeniyle muhasebe açısından gider kaydedilen, ancak vergi mevzuatına göre cari dönemde vergi açısından kabul edilmeyen gider olarak kaydedilen ve gelecek dönemlerde de gider olarak kabul görmesi mümkün olmayan bu giderler, ertelenmiş vergi oluşturmadığından dönem sonu itibarıyla başka bir muhasebe kaydı yapılmasına gerek yoktur.

31/12/.....		
6.. SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ	30.000	
6.. DİĞER GİDERLER VE ZARARLAR	20.000	
1.. TİCARİ MALLAR		50.000
...../...../.....		
31/12/.....		
9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	20.000	
Anormal Fire		
9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER KARŞ.		20.000
Anormal Fire		
...../...../.....		

Muhasebe standartları açısından gider kaydedilen ancak vergi mevzuatı açısından vergi matrahının belirlenmesinde cari dönemde muhasebe karına veya zararına eklenen anormal firelerle ilgili giderler gelecek dönemlerde de gider olarak kabul edilmediğinden başka herhangi bir muhasebe kaydının yapılmasına gerek yoktur.

## O) Geçici Farklara Neden Olan Giderler ve P) Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacağı)

Geçici farklara neden olan giderler, TMS-TFRS açısından cari dönemde gider olarak kabul edilerek muhasebe karının hesaplanmasında dikkate alınırken, vergi mevzuatına göre cari dönemde gider olarak kabul görmeyen; ancak gelecek dönemlerde vergisel kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alınabilecek giderlerdir. TMS-TFRS ile vergi mevzuatı arasında geçici farklılıklara neden olan bu giderler, genel olarak zamanlama ve değerlendirme ve değerlendirme farklılıklarından kaynaklanmaktadır (Güçeme ve Poroy 2007; İbiş 2009, 238). Zamanlama farklılıklarından kaynaklanan geçici farklılıklara neden olan giderler, TMS-TFRS ve vergi mevzuatına göre tüm giderlerin tanınma dönemlerinin aynı olmamasıyla ilgilidir. TMS-TFRS'ye göre tahakkuk etmiş veya ödenmiş bütün giderler, gider olarak dikkate alınırken, Türk Vergi Mevzuatı'na göre giderlerin, gider olarak kabul görmesi bazen tahakkuk bazen nakit esasına bağlanmıştır (Dinç 2007, 22). Değerleme farklılıklarından kaynaklanan geçici farklara neden olan giderler ise, varlık ve kaynakların değerlemesinde TMS-TFRS'nin değerlendirme ölçüleri ile vergi mevzuatının değerlendirme ölçüleri arasındaki farklılıklardan dolayı ortaya çıkmaktadır. Örneğin TMS-TFRS'ye göre hisse senetleri gerçeğe uygun değer (borsa değeri) ile değerlendirirken, VUK'ya göre alış değeriyle değerlendirilir. Hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerinin alış değerinden düşük olması nedeniyle ayrılan karşılıklar için kaydedilen giderler, geçici farklara neden olan giderler olarak nitelendirilir. Gerek zamanlama gerekse değerlendirme farklılıklarından kaynaklanan ve muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasında geçici farklılıklara neden olan bu tür giderlerin bazıları şu şekilde sıralanabilir:

- Alınan çekler reeskont faiz giderleri
- Alış bedeli altında değerlendirilen hisse senetleri için kaydedilen karşılık giderleri
- Vergi açısından kabul edilmeyen şüpheli alacak karşılık gideri
- Senetsiz alacak reeskont faiz giderleri
- Vergi açısından kabul edilmeyen stok değer düşüş karşılık gideri
- Duran varlık değer düşüş karşılık giderleri
- Fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri
- Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri

- Kıdem tazminatı karşılık giderleri
- Garanti taahhütleri karşılık giderleri

Hangi nedenle ortaya çıkarlarsa çıksınlar cari dönemde muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasında farklılık meydana getiren bu tür giderlerle ilgili geçici farkların gelecek dönemlerde ortadan kalkma olasılığı bulunmaktadır. Örneğin kıdem tazminatı karşılığının ayrıldığı dönemde karşılık gideri kadar muhasebe karı azalırken veya muhasebe zararı artarken, bu gider vergisel kar veya zararı etkilememekte; ancak kıdem tazminatının ödendiği dönemde ise, vergisel karı düşerken veya vergisel zararı artarken; bu ödeme muhasebe kar veya zararını etkilememektedir. Böylece kıdem tazminatının fiilen ödendiği dönemde muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasında kıdem tazminat karşılık giderinden dolayı ortaya çıkan geçici fark ortadan kalkmaktadır.

TMS/TFRS'ye göre belirlenen muhasebe karı veya zararından hareketle vergisel kar veya zarar hesaplanırken, cari dönemde vergi mevzuatı açısından gider kabul edilmediği için muhasebe kar veya zararına eklenen vergi açısından kabul edilmeyen giderler içindeki geçici farklarla ilgili giderler ertelenmiş vergi varlığının (alacağının) ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durumda ertelenmiş vergi varlığı;

**Geçici farklılıklara neden olan giderler x vergi oranı = ertelenmiş vergi varlığı** şeklinde ifade edilir.

Örneğin yukarıda vergi açısından gider kabul edilmeyen 150.000 lira ile ilgili diğer işlemlerin aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım.

-İşletme dönem sonunda tüm alacaklarını reeskonta tabi tutmaya karar vermiş, 40.000 liralık reeskont tutarının 10.000 liralık kısmının senetsiz alacaklar ve 5.000 liralık kısmının da ileri tarihli çeklere ait olduğu saptanmıştır.

-İşletme dönem sonunda ayrılması gereken kıdem tazminatı tutarını 80.000.- lira olarak hesaplamıştır.

-İşletme gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılan finansal varlıklarda (hisse senetleri) 30.000- liralık değer düşüklüğü olduğunu tespit etmiş ve karşılık ayırmaya karar vermiştir.

31/12/.....	6.. REESKONT FAİZ GİDERLERİ Ticari Alacaklar Reeskont Gideri	40.000	
	1.. TİCARİ ALACAKLAR REESKONTU		40.000
31/12/.....	9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER Reeskont Faiz Giderleri	15.000	
	9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER KARŞ. Reeskont Faiz Gider Karşılığı		15.000
31/12/.....	2.. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	3.000	
	6.. ERTELENMİŞ VERGİ GELİRLERİ Ertelenmiş Vergi Varlığı $15.000 \times 0,20 = 3.000$		3.000
31/12/.....	6.. KARŞILIK GİDERLERİ Kıdem Tazminatı Karşılığı Gideri	80.000	
	4.. KIDEM TAZMİNAT KARŞILIKLARI		80.000
31/12/.....	9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER Kıdem Tazminatı Karşılık Gideri	80.000	
	9... VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER KARŞ.		80.000
31/12/.....	2.. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	16.000	
	6.. ERTELENMİŞ VERGİ GELİRLERİ Ertelenmiş Vergi Varlığı $80.000 \times 0,20 = 16.000$		16.000



31/12/.....			
6.. KARŞILIK GİDERLERİ	30.000		
Finansal Varlıklar Değer Düşüş Karş. Gideri			
1.. FİNANSAL VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI		30.000	
...../...../.....			
31/12/.....			
9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	30.000		
Finansal Varlıklar Değer Düşüş Karş. Gideri			
9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER KARŞ.		30.000	
...../...../.....			
31/12/.....			
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	6.000		
6.. ERTELENMİŞ VERGİ GELİRLERİ			
Ertelenmiş Vergi Varlığı			
30.000 x 0,20 =6.000		6.000	
...../...../.....			

MİLLVİ/ 2014-1

Yukarıdaki örneklerden de anlaşılacağı gibi 150.000 liralık vergi açısından kabul edilmeyen giderlerin 25.000 liralık kısmı sürekli fark oluşturduğundan ertelenmiş vergilerle herhangi bir ilişkisi söz konusu değildir. Vergi açısından kabul edilmeyen giderler içinde geriye kalan 125.000 liralık geçici farktan dolayı 25.000 lira ertelenmiş vergi varlığı kaydı yapılmıştır.

#### **Ö) Gelecek Dönemlerde İtfa Edilecek Vergisel Zararlar, Vergi Avantajları ve P) Ertelenmiş Vergi Varlığı**

İşletmenin cari dönemde vergisel zararı sözkonusu ise ve bu vergisel zarar gelecek dönemlerin vergisel karlarından mahsup edilebilir ise, cari dönem vergisel zararı üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanması ve kayıt altına alınması gerekir. Yine benzer şekilde işletmenin vergisel zararın sözkonusu olması veya vergisel kardan vergi avantajlarının tamamının veya bir kısmının indirilememesi ve bu vergi avantajlarının gelecek dönem mali karlarından indirilmesinin mümkün olması halinde, gelecek dönemlerde indirim tabi tutulacak vergi avantajları üzerinden ertelenmiş vergi varlığının hesaplanması ve kayıt altına alınması gerekir.

Yukarıdaki örnekte vergi zararının 20.000 lira, vergi avantajlarının 10.000 lira olduğu 2. seçenekte gelecek dönemlerde vergi karı elde edileceği ve

cari dönemdeki vergi zararı ile vergi avantajlarının mahsup edilebilme olasılığı varsa; ertelenmiş vergi varlığının aşağıdaki gibi kaydedilmesi gerekir.

31/12/.....			
2.. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		6.000	
6.. ERTELENMİŞ VERGİ GELİRLERİ			6.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı			
$30.000 \times 0,20 = 6.000$			
...../...../.....			

Gelecek dönemlerde vergisel zararlar, geçmiş yıllar vergisel zararları; vergi avantajları da geçmiş yıllar vergi avantajları olarak vergisel kardan indirildiğinde, ertelenmiş vergi varlığının da iptal kaydının yapılması gerekir.

**R) Toplam Vergi Gideri, S) Ertelenmiş Vergi Gideri, Ş) Ertelenmiş Vergi Geliri ve H)**

### Kurumlar Vergisi Gideri

Şekil 2'de görüldüğü gibi toplam vergi gideri, kurumlar vergisi giderine, ertelenmiş vergi giderinin eklenmesi ve bu vergi giderlerinin toplamından ertelenmiş vergi gelirlerinin çıkarılmasıyla elde edilir.

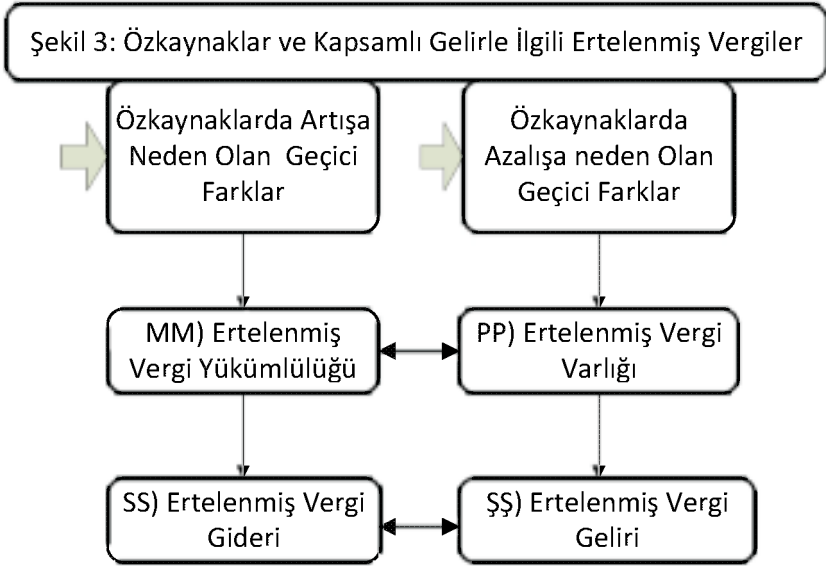
**A) Muhasebe Karı veya Zararı, R) Toplam Vergi Gideri ve T) Dönem Net Karı veya Zararı**

Yine Şekil 2'de görüldüğü gibi işletmenin muhasebe karından (dönem karından, vergi öncesi kardan) toplam vergi giderinin çıkarılması veya muhasebe zararına (dönem zararına, vergi öncesi zarara) toplam vergi giderinin eklenmesiyle dönem net karı veya zararı bir başka deyişle vergi sonrası kar veya zarar elde edilir.

### 3.2. Özkaynaklar ve Kapsamlı Karla İlgili Ertelenmiş Vergiler

Muhasebe kar veya zararından hareketle vergisel kar veya zarar hesaplanırken, muhasebe karından çıkarılan veya muhasebe zararına eklenen vergiye tabi olmayan gelirler ve muhasebe karına eklenen veya muhasebe zararından çıkarılan vergi açısından kabul edilmeyen giderler içinde özkaynaklarla ilgili geçici farklar yer almamaktadır. Çünkü bu tür geçici farklar cari dönemde ne muhasebe kar veya zararını ne de vergisel kar veya zararı etkilememekte; ancak özkaynaklarda artışa veya azalışa neden olmaktadır. Vergiye tabi olmayan gelirler ve vergi açısından kabul edilmeyen giderler içindeki geçici farklara ilaveten ortaya çıkan ve kar zararlar ilişkilendirilmeyip doğrudan özkaynaklarla ilişkilendirilen varlık ve borçlarla ilgili geçici farklara ilişkin hesaplanan ertelenmiş vergi gelir ve giderleri

öz kaynaklar grubunda dönem kar veya zararından ayrı başlıklarda izlenmektedir. Bu nedenle tür geçici farklardan dolayı ortaya çıkan ertelenmiş vergi gelir ve giderleri gelir-gider tablosunda yer almazken, kapsamlı gelir tablosunun bir unsuru olarak kapsamlı gelir tablosunda yer almaktadır. Öz kaynaklarda artış ve azalışa göre ertelenmiş vergiler aşağıdaki gibi şematik olarak gösterilebilir.



### 3.2.1. Öz kaynaklarda Artışa Neden Olan Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Genellikle varlıklarda değer artışları veya borçlarda değer azalışları nedeniyle ortaya çıkan öz kaynaklarda artışa neden olan bu tür geçici farklar gelecek dönemlerde işletmenin hem muhasebe karı veya zararını hem de vergisel kar veya zararını etkileyebilirler. Dolayısıyla bu tür geçici farklarla ilgili ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydının yapılması gerekmektedir.

Doğrudan öz kaynaklara kaydedilecek ertelenmiş vergi yükümlülüklerine ilişkin hususların bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile iştirak, bağlı ortaklık ve iş ortaklığı yatırımlarının yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan kayıtlı değerdeki bir artış,
- Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin geçmişe uygulanması veya bir hatanın düzeltilmesi nedeniyle geçmiş dönem zararlarının açılış bakiyesindeki bir düzeltme,

-Yabancı bir işletmenin mali tablolarının raporlama yapan işletmenin para birimi cinsinden ifade edilmesinden kaynaklanan yabancı para çevrim farkları.

Örneğin dönem içinde 500.000 liraya satın alınan bir arsanın dönem sonu itibariyle gerçeğe uygun değerinin 600.000 lira olduğu tespit edilmiştir. Arsanın satılması veya kullanılması halinde kayıtlı değer ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkın ortadan kalkacağı ve elde edilen gelir üzerinden vergi ödeneceği dikkate alındığında, yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan 100.000 liralık fark vergilendirilebilir geçici fark olarak nitelendirilir. Bu nedenle vergi oranının yüzde 20 olması halinde 100.000 liralık fark üzerinden 20.000 liralık ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kaydedilerek finansal tablolarda raporlaması gerekmektedir. Dolayısıyla 100.000 liralık değer artışıyla ilgili aşağıdaki gibi kayıt yapılabilir.

31/12/.....		
2.. ARAZİ VE ARSALAR	100.000	
5.. MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		100.000
31/12/.....		
5.. ERTELENMİŞ VERGİ GİDERLERİ	20.000	
4.. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		20.000
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		
100.000 x 0,20 = 20.000		
31/12/.....		

### 3.2.2. Özkaynaklarda Azalışa Neden Olan Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Varlığı

Genellikle varlıklarda değer artışları veya borçlarda değer artışları nedeniyle ortaya çıkan kar zararlar ilişkilendirilmeyip özkaynaklarda azalışa neden olan bu tür geçici farklar gelecek dönemlerde işletmenin hem muhasebe karı veya zararını hem de vergisel kar veya zararını etkileyebilirler. Dolayısıyla bu tür geçici farklarla ilgili ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri kaydının yapılması gerekmektedir. Doğrudan özkaynaklara kaydedilecek ertelenmiş vergi varlıklarına ilişkin hususların bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

-Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile iştirak, bağlı ortaklık ve iş ortaklığı yatırımlarının yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan kayıtlı de-

ğerdeki bir düşüş,

-Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin geçmişe uygulanması veya bir hatanın düzeltilmesi nedeniyle geçmiş dönem zararlarının açılış bakiyesindeki bir düzeltme,

-Yabancı bir işletmenin mali tablolarının raporlama yapan işletmenin para birimi cinsinden ifade edilmesinden kaynaklanan yabancı para çevrim farkları.

Örneğin işletmenin dönem içinde yapmış olduğu 100.000 liralık iştirak yatırımının değerinin dönem sonunda 90.000 lira olduğu tespit edilmiştir.

31/12/.....		
5.. GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI	10.000	
2.. İŞTİRAKLER		10.000
31/12/.....		
2.. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	2.000	
5.. ERTELENMİŞ VERGİ GELİRLERİ		2.000
Ertelemiş Vergi Varlığı		
10.000 x 0,20 = 2.000		
31/12/.....		

#### 4. ÖZKAYNAK YAKLAŞIMINA GÖRE GEÇİCİ FARKLARIN BELİRLENMESİ VE ERTELENMİŞ VERGİLER

Vergiye tabi olmayan gelirler içindeki geçici farklar aynı zamanda vergilendirilebilir geçici farklar olarak ifade edilebilir. Çünkü bu tür geçici farklar cari dönemde vergi matrahının tespitinde dikkate alınmayan ancak gelecek dönemlerde vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak gelirlerden oluşmaktadır. Yine genel olarak değerlendirme işlemlerinden dolayı özkaynaklarda artışa neden olan ve gelecek dönemlerde artış realize olduğunda, kar zarara aktarılacak değer artışları da vergilendirilebilir geçici fark olarak ifade edilebilir. Dolayısıyla toplam olarak vergilendirilebilir geçici farklar cari dönemde vergiye tabi olmayan gelirler içindeki geçici farklar ile gelecek dönemlerde vergilendirilebilecek özkaynaklardaki değer artışlarından oluşmaktadır.

Vergiye tabi olmayan gelirler içindeki vergilendirilebilir geçici farklar ve bilançoda özkaynaklar grubunda yer alan vergilendirilebilir geçici farklar, toplam olarak özkaynak yaklaşımına göre de hesaplanabilir. Zamanlama

farklılıklarından kaynaklanan vergilendirilebilir geçici farklar, muhasebe standartları açısından tahakkuk esas gereğince kaydı yapılan gelir tahakkuklarından oluşmaktadır. Gelir tahakkukları finansal durum tablosunda varlıklar grubunda yer alarak toplamda varlıkların muhasebe değerini artırırken, vergi değerini etkilememektedir. Değerleme farklılıklarından kaynaklanan vergilendirilebilir geçici farklar ise, varlıkların muhasebe değerinin vergi değerinden yüksek değerlenmesi veya yabancı kaynakların (borçların) muhasebe değerinin vergi değerinden düşük değerlenmesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu durum şu şekilde formüle edilebilir (Güçenme ve Poroy 2007, 12):

$$\left. \begin{array}{l} \text{Varlıkların Muhasebe Değeri} > \text{Varlıkların Vergi Değeri} \\ \text{Borçların Muhasebe Değeri} < \text{Borçların Vergi Değeri} \end{array} \right\} \text{ Vergilendirilebilir Geçici Farklar}$$

Vergilendirilebilir Geçici Farklar x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü → Ertelenmiş Vergi Gideri

Bu şekilde özkaynak yaklaşımına göre belirlenen vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri hem kar zarar hem de özkaynaklarla ilgili ertelenmiş vergileri kapsamaktadır.

Vergi açısından kabul edilmeyen giderler içindeki geçici farklar da aynı zamanda indirilebilir geçici farklar olarak ifade edilebilir. Çünkü bu tür geçici farklar cari dönemde vergi matrahının tespitinde indirim kabul edilmeyen ancak gelecek dönemlerde vergi matrahının tespitinde indirim söz konusu olacak giderlerden oluşmaktadır. Yine genel olarak değerlendirme işlemlerinden dolayı özkaynaklarda azalışa neden olan ve gelecek dönemde bu azalış realize olduğunda, kar zarara aktarılacak değer azalışları da indirilebilir geçici fark olarak ifade edilebilir. Cari dönemde vergi açısından kabul edilmeyen ancak gelecek dönemlerde kabul edilebilecek giderler içindeki indirilebilir geçici farklar ile gelecek dönemlerde kardan indirilebilecek özkaynaklardaki değer azalışları indirilebilir geçici farkların toplamını oluşturmaktadır.

Gerek vergi açısından kabul edilmeyen giderler içindeki indirilebilir geçici farklar gerekse bilançoda özkaynaklar grubunda yer alan indirilebilir geçici farklar da toplam olarak özkaynak yaklaşımına göre de hesaplanabilir. Zamanlama farklılıklarından kaynaklanan indirilebilir geçici farklar, muhasebe standartları açısından tahakkuk esas gereğince kaydı yapılan gider tahakkukları ile borç ve gider karşılıklarından oluşmaktadır. Gider tahakkukları ile borç ve gider tahakkukları finansal durum tablosunda yabancı kaynaklar grubunda yer alarak toplamda yabancı kaynakların (borçların) muhasebe değerini artırırken, vergi değerini etkilememektedir. Değerleme farklılıklarından kaynaklanan indirilebilir geçici farklar ise, bir varlığın veya

yükümlülüğün muhasebe değeri (defter değeri) ile vergi değeri arasındaki farklılıklardan dolayı ortaya çıkmaktadır. Değerleme farklılıklarından dolayı finansal durum tablosundaki varlıkların muhasebe değeri, bu varlıkların vergi değerinden düşük ise veya zamanlama ve değerlendirme farklılıklarından dolayı yabancı kaynakların (borçların) muhasebe değeri, vergi değerinden büyük ise indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır. Bu durum şu şekilde formüle edilebilir (Gücenme ve Poroy 2007, 8):

$$\left. \begin{array}{l} \text{Varlıkların Muhasebe Değeri} < \text{Varlıkların Vergi Değeri} \\ \text{Borçların Muhasebe Değeri} > \text{Borçların Vergi Değeri} \end{array} \right\} \text{İndirilebilir Geçici Farklar}$$

$$\text{İndirilebilir Geçici Farklar} \times \text{Vergi Oranı} = \text{Ertelenmiş Vergi Varlığı} \rightarrow \text{Ertelenmiş Vergi Geliri}$$

Bu şekilde özkaynak yaklaşımına göre belirlenen indirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlıkları da hem kar zarar hem de özkaynaklarla ilgili ertelenmiş vergileri kapsamaktadır.

## 5. MUHASEBE KAR VEYA ZARARI İLE VERGİSEL KAR VEYA ZARAR VE ERTELENMİŞ VERGİLERİN FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASI

TDMS’de muhasebe kar veya zararından hareketle vergisel kar veya zarar belirlenirken, gerek değerlendirme gerekse zamanlama farklılıklarından kaynaklanan gider ve gelirler de nazım hesaplarda vergi açısından kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirler olarak cari dönem açısından kayıt altına alınmaktadır. Böylece cari döneme ilişkin kurumlar vergisi matrah ve kurumlar vergisi hesaplanabilmekte; dönem vergi karşılığı ve dönem net karı veya zararı hem finansal durum tablosunda hem de gelir-gider tablosunda raporlanmaktadır. Ayrıca muhasebe ilke ve standartları ile vergi mevzuatı açısından tanınma zamanları farklı olan gelir ve giderler gelir tablosunun çeşitli kalemlerinde yer alırken, bunlarla ilgili gelir ve gider tahakkukları da bu gelir ve giderler vergi mevzuatınca tanınmaya kadar bilançoda raporlanmaktadır.

TMS-TFRS’nin uygulanmasıyla birlikte muhasebe kar veya zararı ile vergisel kar arasındaki bağlantı ve farklılıkların finansal tablolarda raporlanmasına bakıldığında, gelir ve gider tahakkukları finansal durum tablosunda daha önce olduğu gibi raporlanırken, bunlarla ilgili gelir ve giderlerin de gelir-gider tablosunun çeşitli kalemleri içinde raporlanmasına devam edilmesi gerekmektedir. Yine önceden olduğu gibi dönem net karı ile ödenecek kurumlar vergisi hem gelir-gider tablosunda hem de finansal durum tablosunda raporlanmaya devam etmektedir. Ancak dönem net karı ile

kurumlar vergisi gelir tablosunda sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetlerle ilgili oluşlarına göre ayrıma tabi tutulmaktadır.

TMS-TFRS ile Türkiye muhasebe uygulamalarına getirilen önemli yeniliklerden biri, muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasında geçici farklılıklara neden olan gelir ve giderlerden kaynaklanan ertelenmiş vergilerin finansal durum tablosunda, gelir-gider tablosunda ve kapsamlı gelir tablosunda raporlanmasıdır. Geçici farklara neden olan giderlerle ilgili ertelenmiş vergi varlıkları, finansal durum tablosunda duran varlıklar grubunda raporlanırken, bunlarla ilgili ertelenmiş vergi gelirleri muhasebe karından düşülerek veya muhasebe zararına eklenerek gelir-gider tablosunda raporlanır. Geçici farklara neden olan gelirlerle ilgili ertelenmiş vergi yükümlülükleri ise finansal durum tablosunda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda raporlanırken, bunlarla ilgili ertelenmiş vergi giderleri muhasebe karından düşülerek veya muhasebe zararına eklenerek gelir-gider tablosunda raporlanır. Özkaynaklarda değer artışları ile ilgili ertelenmiş vergi varlıkları da finansal durum tablosunda duran varlıklar grubunda raporlanırken bunlarla ilgili ertelenmiş vergi gelirleri hem finansal durum tablosunda özkaynak grubunda hem de kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır. Benzer şekilde özkaynaklardaki azalışlarıyla ilgili ertelenmiş vergi yükümlülükleri uzun vadeli yabancı kaynaklar içinde yer alırken, bunlara ilişkin ertelenmiş vergi giderleri de finansal durum tablosunun özkaynaklar grubunda ve kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır.

Kar-zarar, cari döneme ilişkin vergi ve ertelenmiş vergiler rakamsal verilerle birlikte finansal durum tablosunda, gelir-gider tablosunda ve kapsamlı gelir tablosunda bir örnek yardımıyla aşağıdaki gibi gösterilebilir. Örneğin, muhasebe karının 100.000 lira, vergi açısından kabul edilmeyen giderlerin 150.000 lira, vergiye tabi olmayan gelirlerin 30.000 lira, mali karının 220.000 lira, indirilebilir vergi avantajının 10.000 lira olması halinde işletmenin kurumlar vergisi gideri  $42.000 [(220.000 - 10.000) \times 0,20]$  lira olacaktır.

Aşağıda şekil 3'te muhasebe karı veya zararı ile mali kar veya zarar arasındaki zamanlama ve değerlendirme farklılıklarının finansal durum tablosu ve gelir-gider tablosu üzerine etkileri şemantik olarak sunulmaktadır. Kar-zarar tablosunda görüldüğü gibi 100.000 lira dönem karından 42.000 lira kurumlar vergisi gideri 4.000 lira ertelenmiş vergi gideri çıkarılıp 25.000 lira ertelenmiş vergi geliri dönem karına eklendiğinde vergi sonrası kar (Dönem net karı) 79.000 lira olur. Böylece 79.000 lira dönem net karı hem gelir-gider tablosunda hem de finansal durum tablosunda raporlanırken,



4.000 liralık ertelenmiş vergi gideri ve 25.000 liralık ertelenmiş vergi geliri de gelir-gider tablosunda raporlanmış olmaktadır. Dönemin kurumlar vergisi gideri olan 42.000 liradan 30.000 lira peşin ödenen vergi çıkarıldıktan sonra 12.000 lira ödenecek kurumlar vergisi finansal durum tablosunda raporlanacaktır.

Finansal durum tablosunda özkaynaklar grubunda raporlanan değer artış ve azalışlarıyla ilgili ertelenmiş vergi varlıkları finansal durum tablosunun duran varlıklar grubunda, ertelenmiş vergi yükümlülükleri de finansal durum tablosunun yabancı kaynaklar grubu içinde raporlanırken, bunlarla ilgili ertelenmiş vergi gelir ve giderleri de özkaynaklar grubunda ve diğer kapsamlı gelir içinde raporlanır. Yukarıdaki örneklerde de bahsedildiği gibi, işletmenin iştiraklerdeki yatırımlarında 10.000 liralık bir değer azalışı olması halinde, iştirakler hesabı alacaklandırılarak bu tutarda duran varlıklar grubunda iştirakler azaltılırken, özkaynak grubunda yer alan gerçeğe uygun değer farkı hesabı da borçlandırılmakta ve özkaynakların tutarı da azaltılmaktadır. Diğer taraftan iştiraklerdeki değer azalışıyla ilgili ertelenmiş vergi varlıklarına kaydedilen 2.000 lira finansal durum tablosunun duran varlıklar grubunda raporlanmakta ve ertelenmiş vergi gelir etkisi de özkaynakları artırıcı bir unsur olarak özkaynak grubunda ve diğer kapsamlı gelirden raporlanacaktır. Yine yukarıdaki örneklerde arazi ve arsaların yeniden değerlemeye tabi tutulması nedeniyle, arazi ve arsalar hesabı 100.000 lira borçlandırılarak arsalarındaki değer artışı duran varlıklar grubunda gösterilirken, bu artış bir özkaynak artışı olarak değerlendirildiğinden özkaynaklar grubu içinde maddi duran varlık yeniden değerlendirme artış fonu hesabı aynı tutarda alacaklandırılmaktadır. Bu değerlendirme artışı ile ilgili olarak hesaplanan 20.000 liralık ertelenmiş vergi yükümlülüğü uzun vadeli yabancı kaynaklar içinde raporlanırken, bunlarla ilgili ertelenmiş vergi gideri özkaynaklarda bir azalış unsuru olarak özkaynak grubunda ve diğer kapsamlı gelirden raporlanacaktır.

Şekil 4: Kar-Zarar ile Cari Dönem Vergisi ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Durum Tablosu, Gelir-Gider Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosunda Raporlanması

X İşletmesinin 31.12.....Tarihli Finansal Durum Tablosu

Varlıklar		Kaynaklar	
DÖNEM VARLIKLAR		KISA VAD. YAB. KAY.	
		Ödenecek Kurumlar Vergisi	12.000
		Kurumlar Vergisi Gideri 42.000	
		Peşin Öd. Vergi (30.000)	
Gelir Tahakkukları		Gider Tahakkukları	
DURAN VARLIKLAR		UZUN VAD. YAB. KAY.	
Gelir Tahakkukları		Gider Tahakkukları	
Ertelenmiş Vergi Varlığı	27.000	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	24.000
		ÖZKAYNAKLAR	
		Ertelenmiş Vergi Geliri	2.000
		Ertelenmiş Vergi Gideri	(20.000)
		Dönem Net Karı	79.000
VARLIK TOPLAMI		KAYNAK TOPLAMI	

X İşletmesinin Kar-Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir ( Kar) Tablosu

Net Esas Faaliyet Gelirleri		
Esas Faaliyet Giderleri		
Brüt Kar (Zarar)		
*		
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)		100.000
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI (-)		(21.000)
Kurumlar Vergisi Gideri	(42.000)	
Ertelenmiş Vergi Gideri	(4.000)	
Ertelenmiş Vergi Geliri	25.000	
1. SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI (ZARARI)		79.000
DURDURULAN FAALİYETLERLE İLGİLİ GELİR VE GİDERLER		
*		
DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI (-)		
Kurumlar Vergisi Gideri		
Ertelenmiş Vergi Gideri		
Ertelenmiş Vergi Geliri		
2. DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI (ZARARI)		
I. TOPLAM DÖNEM NET KARI (ZARARI) (1+2)		79.000
DİĞER KAPSAMLI GELİR VE GİDERLER		
*		
Ertelenmiş Vergi Gideri	(20.000)	
Ertelenmiş Vergi Geliri	2.000	
II. KAPSAMLI KAR (ZARAR)		
III. TOPLAM KAPSAMLI KAR (ZARAR) (I+II)		

## 6. SONUÇ

TMS-TFRS'nin uygulanmasıyla birlikte muhasebe karından hareketle vergi matrahının belirlenmesinde ve dolayısıyla cari dönemin vergi tutarının hesaplanmasında herhangi bir farklılık sözkonusu olmamaktadır. Ancak muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasındaki geçici farklarla ilgili ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi gelirleri ve giderlerinin belirlenmesi ve finansal tablolarda raporlanması gerek-

mektedir. TMS-TFRS'nin uygulanması işletmenin cari döneme ilişkin vergi tutarını etkilemekle birlikte, ertelenmiş vergi gelir ve giderlerinden dolayı dönem net karı veya zararını ve dolayısıyla ortaklara ödenecek kar payını etkilemektedir.

Muhasebe kar veya zararı ile vergisel kar veya zarar ve bunlar arasındaki farklılıklara ilişkin ertelenmiş vergi yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi varlıkları; ertelenmiş vergi gelirleri ile ertelenmiş vergi giderleri özkaynak ve gelir-gider yaklaşımına göre de belirlenebilir. Her iki yaklaşım açısından da ertelenmiş vergilerin belirlenmesi için hem muhasebe ilke ve standartları hem de vergi mevzuatı açısından ayrı ayrı kayıt tutulması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada açıklandığı gibi bir taraftan daha TDMS'de olduğu gibi muhasebe karından hareketle vergi matrahı hesaplanırken; diğer taraftan TDMS ile ertelenmiş vergilerin bağlantısı kurularak ertelenmiş vergilerle ilgili dönem içi ve dönem sonu kayıtları yapılabilir ve finansal tablolarda da raporlanabilirler. Böylece hem muhasebe standartları hem de vergisel açıdan tamamen ayrı kayıt tutulmadan tek kayıt sistemiyle ertelenmiş vergilerin kayıt altına alınması ve raporlanması sağlanmaktadır.

## 7. KAYNAKÇA

Akdoğan, N. 2006. "UMS 12 – Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi 5 (18): 1-18.

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. 2000. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Ankara: Gazi Kitabevi.

Gelir Vergisi Kanunu. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim: 13.02.2014)

Dinç, E. 2007. "Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi" Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 28 (Ocak – Haziran): 21-48.

Gücenme, Ü. ve Poroy, A. 2007. "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi 6 (21): 1-16.

İbiş, C. 2009. "TMS 12 Gelir Vergileri (Kurum Kazancı Üzerinde Hesaplanan Vergileri)" Seçilmiş Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar. İstanbul: İSMMMMO Yayını No. 99.

Kurumlar Vergisi Kanunu. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim: 13.02.2014)

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. 2008. Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özerhan, Y. ve Yanık, S. 2012. IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS. Ankara: TÜRMOB Yayınları 427. Muhasebe Denetim Basın Yayın.

Özkan, A. 2009. "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları" Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 32 (Ocak-Haziran): 97-112.

Sümer Göğüş, E. H. 2010. "Ertelemiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi" Mali Çözüm Dergisi 101 (Eylül-Ekim): 13-29.

Tekşen, Ö. 2012. TMS – 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi.

TMS – 12 Gelir Vergileri. 2008. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayını No. 3. Ankara: Fersa Matbaası.