

ERTELENMİŞ VERGİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ *DEFERRED TAXES AND THE LOGIC OF THEIR ACCOUNTING*

Doç. Dr. E. Handan SÜMER GÖĞÜŞ *

Öz

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) için de ertelenmiş vergi uygulamasını ön görmüştür. Uluslararası işlem yapan ve standartlara uygun olarak rapor hazırlamak zorunda olan büyük işletmeler açısından ertelenmiş vergi konusu ve muhasebeleştirilmesi anlaşılmıştır. Ancak KOBİ'lerde durum aynı değildir. Yeni Türk Ticaret Kanun'unun yasalaşması halinde, kabul edilecek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) çerçevesinde, yakın gelecekte ertelenmiş vergi uygulaması gündeme gelecektir. Konu bu nedenle yeniden ele alınmış ve detaylı olarak incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Ertelenmiş Vergiler.

Abstract

International Financial Reporting Standards (UFRS) predicted deferred tax process also for the small and medium enterprises (SMEs). From the view of big enterprises which have international business and have to report according to the standards, the subject “deferred taxes and their accounting” has already been understood. However, it is not the same for SMEs . Within Turkish Accounting Standards, which will be accepted in case of it passing into the law of the New Turkish Commercial Code, deferred taxing process will come into question. Owing to this the issue was rehandled and evaluated in detail.

* Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Almanca İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı

Key words: International Financial Reporting Standards (IFRS), Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), deferred taxes.

1. Giriş

Vergiye tabi kar (mali kar) üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile muhasebe karı (ticari kar) üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farka *ertelenmiş vergi* denir. Dolayısıyla ertelenmiş vergi, ticaret kanunları ve vergi kanunları arasında muhasebe konusunda var olan farklardan kaynaklanmaktadır.

Söz konusu farklar ilgili döneme ait muhasebe karını arttıran bir etkiye sahip olabileceği gibi, dönemin muhasebe karını azaltan bir etkiye de sahip olabilir ve dönem karı üzerinde yarattıkları etkinin niteliklerine göre *sürekli farklar* (permanent differences) ve *geçici farklar* (temporary differences) olarak sınıflandırılır¹. Geçici farklar sürekli farkların aksine, meydana geldikleri dönemden sonraki dönemlerin vergi tutarını etkileyen farklardır. Bu nedenle doğru ve güvenilir bilgi sunmak için söz konusu farkların yarattıkları vergi etkisinin mali tablolarda muhasebeleştirilerek izlenmesi bir gereklilik arz etmektedir.

Konu ile ilgili olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) için çıkarmış olduğu finansal raporlama standardında da beklenenin aksine "Ertelenmiş Vergi"nin kapsam dışı bırakılmaması önemli bir gelişmedir (Demir, 2007, s. 53). Bilindiği gibi, tasarı halindeki Türk Ticaret Kanun'unda (TTK) muhasebe ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından hazırlanmış olan standartların uygulanması kabul edilmiştir. Dolayısıyla tasarının kanunlaşması ile birlikte "Ertelenmiş Vergi" uygulaması yaygınlık kazanacak olup konu ile ilgili 12 No'lu Türk Muhasebe Standardı (TMS 12) kapsamındaki uygulamalar KOBİ'ler dahil olmak üzere yaygınlık kazanacaktır (TMSK, 2009, 339-375).

¹ Çalışmanın anlaşılır olması açısından konu, en basit bir şekilde ele alınmıştır. Bu nedenle açıklamalar dönem karı ile ilişkili olan ertelenen vergi hesaplamasını kapsamaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda (UFRS) bazı tahakkuk ve karşılık hesaplamaları ve bunlarla ilgili olan ertelenmiş vergilerin bir kısmı özkaynaklar içinde muhasebeleştirilir. Dolayısı ile Gelir Tablosuna etkisi olmadan doğrudan bilançoya etkisi olur.

Ayrıca, IASB tarafından KOBİ'ler için yayınlanan standartlarla ilgili TMSK tarafından da çalışmalar yürütülmektedir (TMSK, 2010, tmsk.org.tr).

Şimdiye kadar yapılmış çalışmalar ışığında ertelenmiş verginin tekrar gözden geçirilmesi amacıyla yazılmış bu makalede detaylı bir incelemeden ziyade özellikle ertelenmiş vergi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili mantığın anlaşılmasına odaklanılmıştır. Konu özellikle Türkiye'de ertelenmiş verginin uygulanmadığı halka açık olmayan işletmeler ile KOBİ'ler açısından önem arz etmektedir.

2. Ertelenmiş Vergi Uygulamasının Önemi

Ertelenmiş vergi uygulamasının doğru ve güvenilir bilgi sunmaya yönelik bir gereklilik olduğu görüşü aşağıda bir örnek üzerinde irdelenmeye çalışılmıştır.

Örnek 1 (Coenenberg, 2005, 435-437): *Gelirlerden "amortisman gideri" hariç tüm giderler düşüldükten sonra elde edilen tutar 1.000 TL'dir. Kurumlar vergisi oranı % 60'dır. Dönem başında vadesi 5 yıl olan bir tahvil çıkarılmıştır. Tahvil ihracı sırasında meydana gelen masraf 500 TL'dir. Söz konusu ülkede geçerli olan Ticaret Kanun'una göre bilançoda bu masrafın tamamı giderleştirilmelidir. Ancak vergi mevzuatı bu giderin bilançoya alınarak 5 yılda giderleştirilmesini ön görmektedir.*

Söz konusu örnek vergi ertelemesinin uygulanmadığı (1. Durum) ve uygulandığı (2. Durum) iki durum için ele alınmıştır. Tablo 1'de görüldüğü gibi, her iki kanundaki farklılık nedeniyle vergiye tabi kar muhasebe karından daha yüksek çıkmış ve bu durum yıllar itibarıyla kurumlar vergisi tutarlarını da etkilemiştir. Muhasebe karına göre hesaplanan vergi 300 TL ($300 = 500 \times 0.60$) iken vergiye tabi kar üzerinden hesaplanan ve ödenecek olan vergi tutarı 540 TL'dir ($540 = 900 \times 0.60$). Vergiye tabi karın daha yüksek bir tutarda olması sebebiyle dönemin ödenecek kurumlar vergisi muhasebe karı üzerinden hesaplanan vergiden 240 TL tutarında fazladır. *Vergi ertelemesinin uygulanmadığı birinci durumda, 540 TL olarak ödenecek kurumlar vergisi, birinci dönemde işletmenin 40 TL tutarında ($40 = \text{muhasebe karı } 500 - \text{kurumlar vergisi } 540$) zarar göstermesine sebep olmuştur.*

Ertelenmiş vergi uygulamasının söz konusu olduğu ikinci durumda ise, ilk dönemde vergi ertelenmesi uygulaması sonucunda 240 TL (540 – 300) tutarında fazla ödenen vergi, vergi alacağı olarak muhasebeleştirilerek vergi sonrası muhasebe karı düzeltilmiştir. Dolayısıyla birinci dönemde vergi ertelenmesi uygulanmadığı durumda, 40 TL olarak hesaplanan vergi sonrası muhasebe zararı, ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi sonucunda 200 TL muhasebe karına çıkmıştır.

Tablo 1’den de görüldüğü gibi, ilk dönemde fazla ödenen 240 TL’lik vergi farkı *daha sonraki dört dönemde her dönem başına 60 TL* ($60 = 600 - 540$ veya $60 = 240 : 4$) tutarında daha az vergi ödenmesi ile ortadan kalkmıştır. 1.000 TL tutarındaki muhasebe karına göre hesaplanan 600 TL ($600 = 1.000 \times 0.60$) tutarındaki vergi, vergiye tabi kara göre 540 TL ($540 = 900 \times 0.60$) olarak hesaplanmış ve ödenmiştir.

Tablo 1: Ertelenmiş Verginin Dönem Karı Üzerine Etkisi (Örnek 1)

	1. DURUM ERTELENMİŞ VERGİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMEDİĞİ DURUM		2. DURUM ERTELENMİŞ VERGİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMEDİĞİ DURUM	
1. Dönem				
Vergi Öncesi Kar ²	1000	1000	1000	1000
Amortisman Gid.	- 100	- 500	- 100	- 500
Vergi Öncesi Kar ³	900	500	900	500
Öden. Kur. Verg.	- 540	- 540	- 540	- 540
Ert. Kur. Verg.	-	-	-	-
Vergi Sonrası Kar	360	- 40	360	200
2. – 5. Dönemler				
Vergi Öncesi Kar	1000	1000	1000	1000
Amortisman Gid.	-100	0	-100	0
Vergi Öncesi Kar	900	1000	900	1000
Öden.k Kur. Verg.	- 540	- 540	- 540	- 540
Ert. Kur. Verg.	-	-	-	-
Vergi Sonrası Kar	360	460	360	400

² Bu karın içine dönem farklılığına sebep olan “disagio” zararı dahil edilmemiştir.

³ Vergiye Tabi Kar

Örnek 1’den de anlaşılacağı gibi, ertelenmiş verginin hesaplara dahil edilmemesi vergi sonrası dönem karını önemli ölçüde etkilemektedir. Aşağıda yer alan Tablo 2’de söz konusu farklar ortaya konmuştur.

Tablo 2: Ertelenmiş Vergi Uygulamasının Dönem Karı Üzerine Etkisi (Örnek 1)

	1. DURUM ERTELENMİŞ VERGİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMEDİĞİ DURUM (TL)	2. DURUM ERTELENMİŞ VERGİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMEDİĞİ DURUM (TL)
İlk Dönem	- 40	200
İlk Dönemi İzleyen Dönemler	460	400

Sonuç olarak, ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmemesi mali tablolar-daki bilgilerin doğruluğunu önemli ölçüde zedelemektedir. Açıklamalardan da anlaşıldığı gibi, her iki kanuna göre vergi toplamı birbirine eşittir. Ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmemesi sonucunda yapılacak bilanço analizlerinin ve nakit akım tablolarının kalitesi bozulmaktadır. Sonuç olarak, ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi konusu zamanlama problemine tam bir açıklık getirmemektedir. Şöyleki bilançoda raporlanmış bir ertelenmiş vergi alacağı ya da borcu çeşitli kalemleri temsil eden tek bir tutardır. Söz konusu tutarın yüzde kaçının hangi döneme ait olduğunun izlenmesi oldukça karmaşık bir konudur. Bu sorun ise öngörülebilir gelecekteki vergiye tabi kar tahminlerinin oluşturulması ile çözümlenebilir. Yine de ertelenmiş vergilerin mali tablolarda raporlanmasının, yapılacak analizlerin ve nakit akışlarının doğruluğu açısından, oldukça önemli olduğu kabul edilmelidir.

3. Ertelenmiş Vergi Yaklaşımları ve Türkiye Muhasebe Standardı 12 (TMS 12) Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi

Literatürde, ertelenmiş verginin hesaplanması ile ilgili olarak *Zamanlama Yaklaşımı (Timing-Konzept)* ve *Erteleme Yaklaşımı (Temporary-Konzept)* olmak üzere iki farklı yaklaşım mevcuttur (Coenenberg, 2005, 431). Zamanla

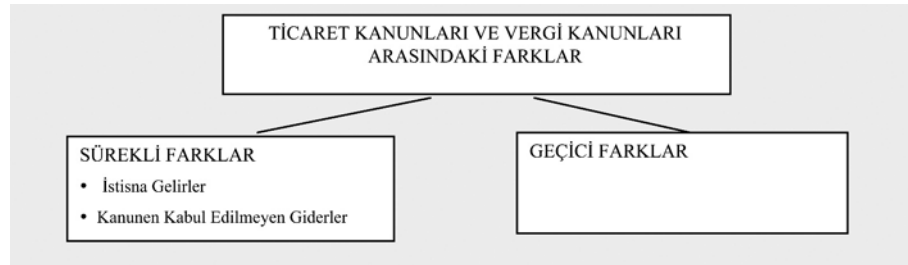
Yaklaşımı halen Alman Ticaret Kanunu'nda geçerliliğini sürdürmektedir. Erteleme Yaklaşımı ise ertelenmiş vergi konusunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US-GAAP) tarafından kabul görmüş olan bir yaklaşımdır.

Zamanlama Yaklaşımı, gelir tablosunu baz almıştır. Bu yaklaşımda ertelenmiş vergi hesaplamalarında gelir tablosuna etki eden ticaret ve vergi kanunları arasındaki farklar dikkate alınır. Örneğin söz konusu yaklaşımda, duran varlıkların yeniden değerlemesi "Ertelenmiş Vergi" kapsamına dahil edilmez (Coenenberg, 2005, 432). *Erteleme Yaklaşımı*, ertelenmiş vergi hesaplamalarında bilanço baz almıştır. Bu yaklaşıma göre, ertelenmiş vergi hesaplamalarında bilanço kalemlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesinde ticaret ve vergi kanunları arasındaki değerlendirme farkları dikkate alınır. Sonuç olarak, aşağıda ele alınmış olan ve çalışmanın ana çerçevesini teşkil eden TMS 12'de erteleme yaklaşımı benimsenmiştir.

3.1. TMS Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi Borcu ve Alacağının Meydana Geliş Sebepleri

Yukarıdaki bölümlerde ertelenmiş verginin ticaret kanunları ve vergi kanunları arasında var olan farklardan kaynaklandığı belirtilmiştir. Söz konusu farklar ise sürekli farklar ve geçici farklar olarak sınıflandırılmıştır.

Şekil 1: Muhasebe Konusunda Ticaret Kanunları ve Vergi Kanunları Arasındaki Farklar

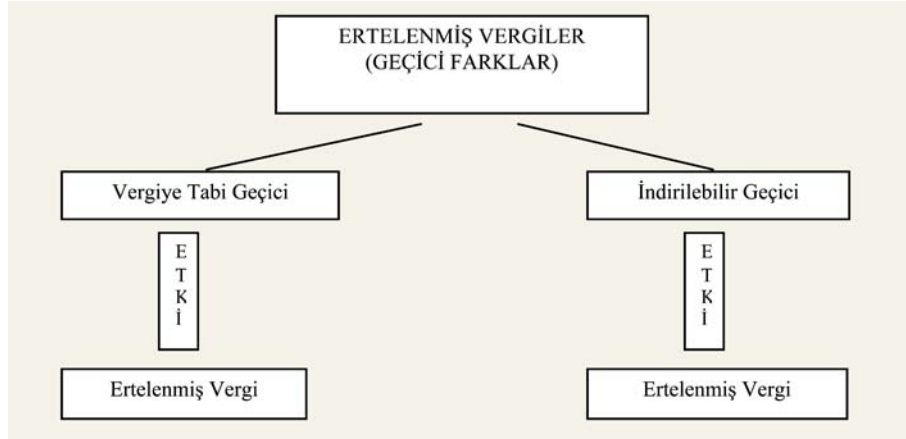


Sürekli farklar, muhasebe karı ve vergiye tabi kar arasında bir dönem içinde ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde hiçbir şekilde ortadan kalkmayan farkları kapsar (Arslan, 2009, 307). Dolayısıyla sürekli farkların mali tablolara olan etkileri ortaya çıktıkları dönem için kesin ve nihaidir. Bu farklar sadece cari dönem vergi matrahı üzerinden cari dönemde ödenecek vergi tutarını etkiler. Bu nedenle de sürekli farklar ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde işletme için ertelenmiş vergi alacağı ya da borcu yaratmazlar. Bu tarz farklar bazı gider kalemlerinin vergi kanunları açısından gider kabul edilmemesi (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler) ve/veya bazı gelirlerin vergiye tabi olmaması (İstisnalar) neticesinde ortaya çıkar. İstisna kazançlar ve gecikme faizi, trafik cezaları, bazı bağış ve yardımlar gibi kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi kanunları tarafından kabul edilmemesi konu ile ilgili verilebilecek en çarpıcı örnekler arasındadır.

Geçici farklar ise, varlık veya borçların ticaret ve vergi kanunlarında farklı değerlendirilmiş olmasından dolayı veya gelirlerin ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esasından sapmaların bulunmasından dolayı ortaya çıkarlar (Arslan, 2009, 313). TMS 12.5’de geçici farklar, bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri (muhasebe değeri) ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklar olarak tanımlanmıştır. Sürekli farkların aksine, geçici farklarda temelde uygulama felsefesinden kaynaklanan önemli farklar yoktur. Söz konusu değerlendirme farkları zamansal boyutlu olduğundan izleyen dönem/dönemlerde matrahtan indirilmek veya matraha ilave edilmek suretiyle vergi etkisi yaratma özelliğine sahiptir (Akdoğan, 2006, 3).

TMS 12.5’e göre geçici farklar, izleyen *dönem/dönemlerde vergiye tabi geçici farklar veya izleyen dönem/dönemlerde indirilebilir geçici farklar* olarak sınıflandırılır (İbiş, 2009, 242-245). Konu aşağıda yer alan Şekil 2’de özetlenmiştir.

Şekil 2: Geçici Farkların Çeşitleri



Vergilendirilebilir geçici farklar olarak da anılan *izleyen dönem/dönemlerde vergiye tabi geçici farklardan*, muhasebe karının vergiye tabi kardan fazla olması ve bu tutarın izleyen dönem/dönemlerde vergiye tabi kar kapsamına dahil edilmesi neticesinde söz edilir (Demir, 2001, 132). Bu duruma aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergi mevzuatı uyarınca belirlenen değerinden (vergiye esas değeri) daha fazla olması ve/veya pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergi mevzuatı uyarınca belirlenen değerinden daha düşük olması sonucunda ulaşılır (Akdoğan, 2006, 3). Gerek standartta gerekse literatürde *izleyen dönem/dönemlerde vergiye tabi geçici farkların* yarattığı vergi etkisinin ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirilmesi ön görülmüştür.

İndirilebilir geçici farklardan, muhasebe karının vergiye tabi kardan az olması ve bu tutarın izleyen dönem/dönemlerde vergiye tabi kardan indirilmesi durumunda söz edilir. Bu duruma aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergi mevzuatı uyarınca belirlenen değerinden (vergiye esas değeri) daha düşük olması ve/veya pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergi mevzuatı uyarınca belirlenen değerinden daha fazla olması sonucunda ulaşılır. (Akdoğan, 2006, 3). Konu aşağıda yer alan Tablo 2’de özetlenmeye çalışılmıştır.

Tablo 2: Ertelenmiş Vergilerde Sebep – Sonuç İlişkisi

AKTİF KALEMLER	FARKIN NİTELİĞİ	FARKIN VERGİ ETKİSİ
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
PASİF KALEMLER		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı

Sonuç olarak, sürekli farkların vergi etkisi sadece ait olduğu dönem için geçerlidir. Diğer dönemlere yansımalarının söz konusu olmaması nedeniyle vergi ertelenmesine sebep teşkil etmezler. Geçici farklar ise ticaret ve vergi yasaları arasında bazı gelir ve gider kalemlerinin muhasebeleştirilmesindeki dönem farklılıklarından ve/veya söz konusu yasalar tarafından bazı bilanço kalemlerinin farklı değerlendirilmesinden, kullanılmamış vergi zararı ve yatırım indirimi gibi bilançoda yer almayan unsurlardan kaynaklanmaktadır. Bu farkları sürekli farklardan ayıran temel özellik gelecek dönemlerde vergi etkisi oluşturmalarıdır.

Aşağıda geçici farklar ve söz konusu farkların muhasebeleştirilmesi konusu daha kapsamlı olarak incelenmiştir.

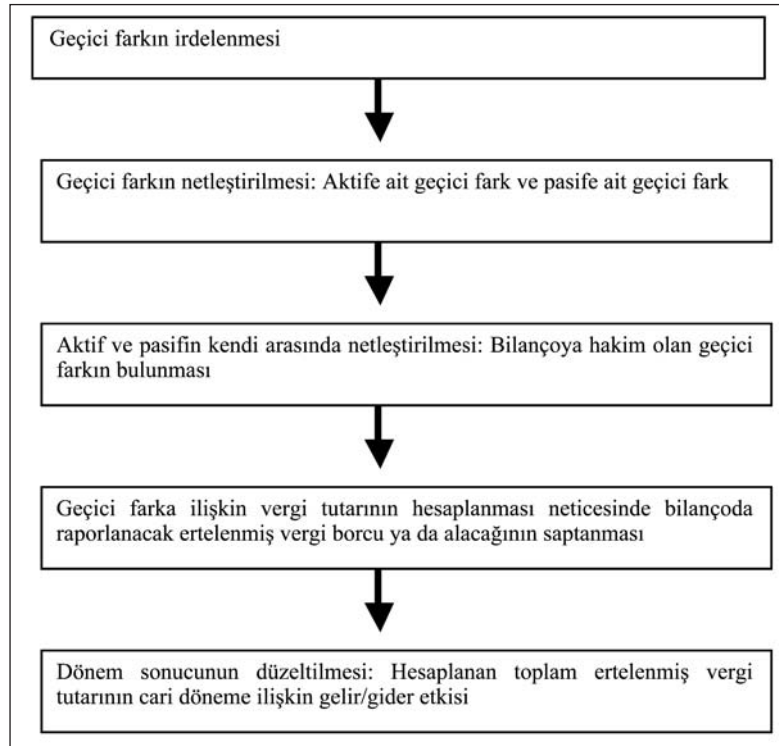
3.2. Ertelenmiş Vergi Alacağı ve Borcunun Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

Günümüze kadar ertelenmiş vergi konusunun Türk Muhasebe Sistemi içinde kanunlarda yer almamış olması nedeniyle, Türk Tekdüzen Hesap Planı'nda gerekli eklemeler henüz gerçekleştirilmemiştir. Dolayısıyla söz konusu hesap planında ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesine ilişkin herhangi bir hesap ismi yer almamaktadır. Bu nedenle aşağıda ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi incelenirken mevcut hesap planı çerçevesinde açıklamalar yapılmaya çalışılmıştır. Buradaki amaç muhasebe mantığının irdelenmesidir.

3.2.1. Ertelenmiş Vergi Hesaplaması ile İlgili Aşamalar

Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesinden önce hesaplanması gerekmektedir. Söz konusu hesaplama ile ilgili aşamalar aşağıda anlatılmıştır. Ancak Şekil 3’de özetlenen aşamaları kapsayan süreçte vergi oranının sabit olduğu kabul edilmiştir.

Şekil 3: Ertelenmiş Vergi Hesaplanması Aşamaları



Ertelenmiş verginin hesaplanması için öncelikle aktif ve pasifte yer alan her bir bilanço kalemi geçici farklar açısından incelenmelidir. Bunun için bilançoda yer alan kalemlerin muhasebe değerleri ile vergi değerleri arasındaki farklar alınarak bir listeleme yapılır⁴.

⁴ Yatırım teşvik tutarı gibi, aktif ve pasifte yer almayan kalemler açısından da geçici fark irdelenmesi yapılmalıdır. Ancak bu detay çalışmada kapsam dışı bırakılmıştır.

Söz konusu listelemeden sonra bilançonun aktifi ve pasifi kendi içinde netleştirilir. Yani aktif kalemlerin farkları toplanıp ya indirilebilir geçici fark ya da vergilendirilebilir geçici fark olmak üzere bilançonun aktifinde baskın olan geçici fark hesaplanır. Aynı işlem bilançonun pasifi için de gerçekleştirilir. Daha sonraki adımda ise bilanço genelinde geçerli olan etkin farkı bulmak üzere aktif ve pasif için bulunan farklar karşılıklı olarak netleştirilir. Bu aşamadan sonra bilançoda raporlanmak üzere ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi alacağı hesaplaması yapılır. Bunun için bilançonun geneline hakim olan geçici fark tutarı ile cari dönem vergi oranı çarpılır. İndirilebilir geçici fark tutarı vergi oranı ile çarpıldığında ertelenmiş vergi alacağına, vergilendirilebilir geçici fark tutarı vergi oranı ile çarpıldığında ise ertelenmiş vergi borcuna ulaşılır.

Ertelenmiş vergi borcu/alacağı olarak hesaplanan bu tutar geçmiş yıl/yıllara ait etkiyi içeren kümülatif nitelikteki bir tutardır. Ertelenmiş verginin dönem sonucu üzerindeki etkisinin ayrıca hesaplanması gerekir. Bunun için tamamen döneme ait kümülatif olmayan net bir ertelenmiş vergi değeri bulmak gereklidir. Bu nedenle de cari dönemde hesaplanan ertelenmiş vergi borcu/alacağı tutarı ile bir önceki döneme ait tutarın farkı alınır. Söz konusu fark cari dönemde ertelenmiş verginin gelir/gider etkisi olarak dönem sonucunu artırır/azaltır.

Ayrıca, muhasebe standartlarının ilk uygulandığı yıl bulunan ertelenmiş vergi borcu ya da alacağının geçmiş yıllar karları ile ilişkilendirilmesi uygun olacaktır (Akdoğan, 2006, 13). Söz konusu ilişkilendirme bir önceki dönem bilançosunun ertelenmiş vergi konusunda UFRS'na uyumlaştırılması şeklinde de yorumlanabilir.

3.2.2. Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi

Aşağıda ertelenmiş vergi borcu ya da alacağının muhasebeleştirilmesi konusu 4 farklı örnek ile anlatılmaya çalışılmıştır.

Örnek 2: Vergi öncesi dönem muhasebe karı 600 TL olan şirketin dönem yasal vergi karşılığı 200 TL ve ertelenmiş vergi borcu ise 50 TL'dir. Bir önceki dönemden 40 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu söz konusudur.

690 Dönem karı veya zararı hesabı		600	
	691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı		210
	691.10 Yasal vergi karşılığı 200		
	691.30 Ertelenmiş vergi yük. gider etkisi 10		
	692 Dönem net karı		390

691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karş.		210	
691.10 Yasal vergi karşılığı 200			
691.30 Ertelenmiş vergi yük. gider etkisi 10			
	370 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı		200
	483 Ertelenmiş vergi yükümlülüğü		10

Bu durumda, içinde bulunulan yılda ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı bilançoda 40 TL'den 50 TL'ye çıkmış olacaktır. Yani dönem bilançosunda ertelenmiş vergi borcu 50 TL ve dönem net karı ise 400 TL ($400 = 600 - 200$) yerine, cari dönemdeki 10 TL'lik ertelenmiş vergi borcu gider etkisi nedeniyle net dönem karı 390 TL olarak raporlanacaktır.

Örnek 3: Vergi öncesi dönem muhasebe karı 600 olan şirketin dönem yasal vergi karşılığı 200 TL ve ertelenmiş vergi alacağı ise 50 TL'dir. Bir önceki dönemden 40 TL tutarında ertelenmiş vergi alacağı söz konusudur.

690 Dönem karı veya zararı hesabı		600	
691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı		10	
691.20 Ertelenmiş vergi alacağı gelir etkisi 10			
	691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı		200
	691.10 Yasal vergi karşılığı 200		
	692 Dönem net karı		410

691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı 691.10 Yasal vergi karşılığı 200 283 Ertelemiş vergi alacağı		200	
		10	
	370 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı		200
	691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı 691.20 Ertelemiş vergi alacağı gelir etkisi 10		10

Örnek 3'e ilişkin durumda ise içinde bulunulan yılda ertelenmiş vergi alacağı tutarı bilançoda 40 TL'den 50 TL'ye çıkmış olacaktır. Yani dönem bilançosunda ertelenmiş vergi alacağı 50 TL ve dönem net karı tutarı ise 400 TL (400= 600 – 200) yerine, cari dönemdeki 10 TL'lik ertelenmiş vergi alacağı gelir etkisi nedeniyle net dönem karı 410 TL olarak raporlanacaktır.

Örnek 4: Vergi öncesi dönem muhasebe karı 600 TL olan şirketin dönem yasal vergi karşılığı 200 TL ve ertelenmiş vergi borcu ise 50 TL'dir. Bir önceki dönemden 60 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu söz konusudur.

690 Dönem karı veya zararı hesabı		600	
691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı 691.20 Ertelemiş vergi alacağı gelir etkisi 10		10	
	691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı 691.10 Yasal vergi karşılığı 200		200
	692 Dönem net karı		410

691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı 691.10 Yasal vergi karşılığı 200 483 Ertelemiş vergi alacağı		200	
		10	
	370 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı		200
	691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı 691.20 Ertelemiş vergi alacağı gelir etkisi 10		10

Örnek 4’te dönem bilançosuna göre hesaplanmış ve raporlanacak ertelenmiş vergi borcu 50 TL’dir. Söz konusu tutar geçmiş dönem/dönemlerden gelen etkileri de içinde barındırır. Bir başka deyişle 50 TL sadece döneme ait değildir, brüt bir nitelik taşır. Bu nedenle de döneme ilişkin ertelenmiş verginin hesaplanması gerekir. Bu hesaplama için bir önceki dönemle karşılaştırma yapılması gerekir. Örnekte ertelenmiş vergi borcu 60 TL’den 50 TL’ye düşmektedir. Yani söz konusu dönemde net 10 TL tutarında ertelenmiş vergi alacağı meydana gelmiştir. Bu da dönem bilançosu üzerinden hesaplanmış olan brüt ertelenmiş vergi yükümlülüğünün 60 TL’den 50 TL’ye inmesine sebep olmuştur. Bu nedenle de bilançoda ertelenmiş vergi borcu raporlanmasına karşın döneme ilişkin ertelenmiş vergi alacağı ve bu ertelemeyen kaynaklanan gelir etkisi söz konusudur. Yukarıda söz konusu alacak ertelenmiş vergi borcundan direkt düşülmüştür. Bu nedenle “483 Ertelemiş vergi yükümlülüğü” hesabı borçlandırılmıştır.

Örnek 5: Vergi öncesi dönem muhasebe karı 600 TL olan şirketin dönem yasal vergi karşılığı 200 TL ve ertelenmiş vergi alacağı tutarı ise 50 TL’dir. Bir önceki dönemden 60 TL tutarında ertelenmiş vergi alacağı söz konusudur.

690 Dönem karı veya zararı hesabı		600	
	691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı		210
	691.10 Yasal vergi karşılığı 200		
	691.30 Ertelemiş vergi yük. gider etkisi 10		
	692 Dönem net karı		390
691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karş.		210	
691.10 Yasal vergi karşılığı 200			
691.30 Ertelemiş vergi yük. gider etkisi 10			
	370 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. karşılığı		200
	283 Ertelemiş vergi yükümlülüğü		10

Örnek 5'te dönem bilançosuna göre hesaplanmış ve raporlanacak ertelenmiş vergi alacağı 50 TL'dir. Söz konusu tutar geçmiş dönem/dönemlerden gelen etkileri de içinde barındırır. Bir başka deyişle 50 TL sadece döneme ait değildir, brüt bir nitelik taşır. Bu nedenle de döneme ilişkin ertelenmiş verginin hesaplanması gerekir. Bu hesaplama için bir önceki dönemle karşılaştırma yapmak gerekir. Örnekte ertelenmiş vergi alacağı 60 TL'den 50 TL'ye düşmektedir. Yani söz konusu dönemde net 10 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu meydana gelmiştir. Bu da dönem bilançosu üzerinden hesaplanmış olan brüt ertelenmiş vergi alacağının 60 TL'den 50 TL'ye inmesine sebep olmuştur. Bu nedenle de bilançoda ertelenmiş vergi alacağının raporlanmasına karşın döneme ilişkin ertelenmiş vergi borcu meydana gelmiştir. Ancak yukarıda yer alan muhasebe kayıtlarında 10 TL tutarındaki ertelenmiş vergi borcu "283 Ertelemiş vergi alacağı" hesabından doğrudan düşülmüştür. Bu nedenle "283 Ertelemiş vergi alacağı" hesabı alacaklandırılmıştır.

Aşağıda yer alan 3 No'lu Tablo'da Örnek 2 ve Örnek 3'de muhasebeleştirilmesinin yapıldığı ertelenmiş vergi borcu ve alacağı konusunda durum değerlendirmesi yapılmıştır.

Tablo 3: Ertelemiş Verginin Muhasebeleştirilmesinin Dönem Karına Etkisi

BİLANÇO KALEMLERİ	ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMAŞININ OLMADIĞI DURUM (TL)	ERTELEME VERGİ UYGULAMASININ OLDUĞU DURUM (TL)	
		Örnek 2: İki Dönem üst üste ertelenmiş vergi yükümlülüğü olması durumunda	Örnek 3: 3 ki dönem üst üste ertelenmiş vergi alacağı olması durumunda
Dönem Karı	400	390	410
Toplam vergi karşılığı	200	210	190

Yukarıdaki 3 No'lu Tablo'dan da anlaşılacağı gibi, ertelenmiş vergi etkisinin hesaba katılmaması sonucunda dönem karı 400 TL olacak iken, ertelenmiş vergi etkisi devreye girdiğinde sonuçlar değişmiştir. Ertelenmiş vergi borcu dönem içinde karşılıkların artmasına sebep olduğu ve dönem karının daha azalması sonucunu doğurduğu için yarattığı etki gider etkisi olarak yorumlanmaktadır. Ertelenmiş vergi alacağı ise dönem içinde karşılıkların azalmasına sebep olduğu ve bu nedenle dönem karının artması sonucunu doğurduğu için yarattığı etki gelir etkisi olarak yorumlanmaktadır.

4. Sonuç

Bilindiği gibi, UFRS 2009 yılının Temmuz ayında KOBİ'ler için yeni standartlarını yayımlamıştır. Söz konusu standartlar büyük işletmeler için hazırlanmış olan standartların daha dar kapsamlısı ve daha basitleştirilmiştir. Ancak ertelenmiş vergi uygulamasının her iki standartta da var olması konunun uluslararası boyutta önemini ortaya çıkarmıştır.

Bu gelişmeye paralel, TMSK ve TMS kanalı ile ülkemizde tanınmaya başlanmış olan UFRS'nin ön gördüğü *Ertelenmiş Vergi* uygulamalarının Türk Muhasebe Sistemi'nde yaygınlık kazanmaya başlayacağı beklentisi oluşmaya başlamıştır. Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesinin finansal raporların daha doğru yorumlanmasına ve geleceğin daha doğru tahmin edilmesine büyük bir yarar sağladığı artık bilinmektedir.

Çalışmada ertelenmiş verginin önemi, meydana gelişi ve muhasebeleştirilmesindeki mantık üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Uygulamaya başlamadan önce Tekdüzen Hesap Plan'ına gerekli eklemelerin yapılması önem arz etmektedir. Ancak her şeyden önce konunun doğru anlaşılması gerekmektedir. Bu noktada da akademisyenlere büyük görevler düşmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan (2006). “UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**.

Arslan, Erdoğan (2009). “TMS 12 Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı”, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**. 3. bs. Maliye ve Hukuk Yayınları.

Coenenberg, A. G. (2005). **Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse**. 20.bs. Auflage, Stuttgart : Schaeffer Poeschel Verlag.

Demir, Şeref (2001). “IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)”, **Yaklaşım Dergisi** 104 (2001).

Demir, Volkan (2007). “Kobi’ler için UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, 80 (2007) : 43-58.

İbiş, Cemal, (2009). “TMS 12 Gelir Vergileri (Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler)”, **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Açıklamalar ve Uygulamalar**. Ed. Volkan Demir, 2.bs. İstanbul : İSMMMÖ.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, (2009). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, **TMSK Yayınları-4**.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, (2010). KOBİ’ler için UFRS, **tmsk.org.tr**.