

TMS 12: GELİR VERGİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA ERTELENMİŞ VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLME ESASLARI

Accounting Principles of The Deferred Taxes in The Scope of
IAS 12: Income Taxes Standard

Derleme

Abitter ÖZULUCAN*, Dursun KELEŞ**

Gönderim Tarihi: 18.12.2017

Kabul Tarihi: 28.12.2017

ÖZ: Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları gerçeğe uygun bilgi sunumu noktasında önemli düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemelerden biri de kurum kazancı üzerinden hesaplanacak olan vergilere ilişkin esasların yer aldığı TMS 12: Gelir Vergileri Standardı'dır. TMS 12 Standardı, kurum kazancı üzerinden tespit edilecek verginin hesaplanmasında geçici farkların neden olduğu ertelenmiş vergilerin dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi ile raporlanmasına ilişkin ilke ve kuralları belirlemektedir. Bu ilke ve kurallar ışığında hazırlanan çalışmanın amacı; TMS 12 Standardı ile vergi mevzuatı arasında geçici fark yaratan durumların ortaya konulması ve ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulamalar yardımıyla standardın daha iyi bir şekilde anlaşılmasının sağlanmasıdır.

Anahtar Kelimeler: TMS 12: Gelir Vergileri Standardı, Sürekli Farklar, Geçici Farklar, Ertelenmiş Vergi Varlığı, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü.

Jel Sınıflandırması: M40, M41

ABSTRACT: Accounting and Financial Reporting Standards have significant regulations for providing fair value data. One of the regulations is IAS 12: Income Taxes Standard in which regulations with respect to the taxes to be calculated on the income of the institution. IAS 12: Income Taxes Standard regulates principles and rules with respect to the accounting and reporting by considering the deferred taxes, caused by the provisional differences in calculation of the tax to be determined on the income of the institution. The aim

* Prof. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, abitter42@hotmail.com

** Doktora Öğrencisi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi SBE İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, dursun.keles@adalet.gov.tr

of the study which is prepared in the framework of these principles and rules is to set out the circumstances that pave the way for provisional differences between the IAS 12 Standard and tax legislation and ensure better understanding of the standard with the help of the sample applications with respect to the accounting of the deferred tax.

Key Words: IAS 12: Income Taxes Standard, Continuing Differences, Provisional Differences, Deferred Tax Asset, Deferred Tax Liability.

Jel Classification:M40, M41

GİRİŞ

İşletmelerin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan dönem karı, vergi mevzuatı ve muhasebe ilkeleri açısından farklılık gösterebilmektedir. Bunun nedeni, finansal olayların ortaya çıkış zamanı ile bunların vergi mevzuatı tarafından tanınarak kabul edilme zamanının farklı olmasıdır. Muhasebe ilkeleri, işletmenin mali durumunu doğru bir şekilde yansıtmaya odaklanarak işletme faaliyetleri sonucunda oluşan dönem karını dikkate almaktayken, vergi mevzuatı vergi matrahının doğru bir şekilde hesaplanmasına odaklanmaktadır. Bu durum ise, muhasebe karı (ticari kar) ile mali karın birbirinden farklılaşmasına neden olmaktadır.

Ticari kar ile mali kar arasındaki farklılığa yol açan geçici farkları konu alan TMS 12 Standardı, ticari kar ve mali kar arasındaki geçici farkların neden olduğu ertelenmiş vergilerin ne şekilde ölçülerek muhasebeleştirileceğini ve finansal tablolarda raporlanacağını açıklamaktadır. Böylece, TMS 12 Standardı ile muhasebe ve finansal raporlama standartlarının odak noktalarından biri olan gerçeğe uygun bilgi sunumunun gerçekleştirilmesine önemli katkılar sağlanmaktadır.

TMS 12:GELİR VERGİLERİ STANDARTI

Vergi mevzuatı ile muhasebe ilkeleri arasındaki ilişkilerin nasıl kurulacağına yönelik her ülkenin kendine özgü yasal düzenlemeleri bulunmaktadır. Ancak, bu durum finansal raporlamanın ülkeler arasında farklılık göstermesine neden olmaktadır. Şeffaflığın yanı sıra gerçeğe uygun bilgi sunumunun gerçekleştirilmesi ve finansal raporlamada ülkeler arasında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla bütün ülkelerin ortak bir yaklaşımı benimsemeleri ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacın karşılanabilmesi amacıyla yetkili otoriteler tarafından “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları-International Accounting and Financial Reporting Standards (IAS.IFRS)” adıyla birtakım standartlar yayınlanmıştır. Türkiye’de de referans

alınan bu standartlar Türkçe'ye tercüme yapılarak yayınlanmaya başlamıştır. Bu standart seti içerisinde yer alan TMS 12: Gelir Vergileri Standardı, muhasebe ilkeleri ile vergi mevzuatı arasındaki ilişkiyi incelemekte ve bunların kurum kazancı üzerinden hesaplanacak olan vergiler üzerindeki etkilerinin ne şekilde muhasebeleştirilerek raporlanacağına yönelik düzenlemeler içermektedir (Dinç, 2007: 22).

TMS 12 Standardı, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere ilk olarak 28.03.2006 tarihinde 26122 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe konulmuştur. Uluslararası otoriteler tarafından hazırlanan ve Türkiye tarafından referans alınan "IAS 12: Income Taxes" isimli standartta günümüze kadar birtakım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler, ülkemiz tarafından da dikkate alınarak gerekli güncellemeler yapılmıştır. Uluslararası alandaki gelişmelere paralellik sağlanmasını amaçlayan bu güncellemeler aşağıdaki tebliğler aracılığıyla gerçekleştirilmiştir (TMS 12).

- 28.10.2006 tarih ve 26330 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 39 sıra nolu tebliğ,
- 15.07.2006 tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 53 sıra nolu tebliğ,
- 15.07.2007 tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 64 sıra nolu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 66 sıra nolu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 67 sıra nolu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 71 sıra nolu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 83 sıra nolu tebliğ,
- 27.04.2010 tarih ve 27564 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 181 sıra nolu tebliğ,
- 20.03.2011 tarih ve 27880 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 211 sıra nolu tebliğ,
- 20.03.2011 tarih ve 27880 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 212 sıra nolu tebliğ,

- 28.10.2011 tarih ve 28098 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 217 sıra nolu tebliğ,
- 29.06.2012 tarih ve 28338 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 sıra nolu tebliğ,
- 05.03.2014 tarih ve 28932 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 13 sıra nolu tebliğ.

TMS 12 Standardı'nın Amacı

TMS 12 Standardı'nın amacı, işletmelerin ticari faaliyetleri sonucunda elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden hesaplanacak vergilerin muhasebeleştirilme esaslarını düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu ise, finansal durum tablosunda yer alan varlık ve borçların defter değerlerinin, gelecekte varlıklar için fayda elde etme, yükümlülükler için ise ödeme yapılmasının cari dönemde oluşan ve sonuçları finansal tablolara yansıyan işlemlerin cari ve gelecek dönemlerdeki vergisel sonuçlarının belirlenmesidir (TMS 12, Paragraf: 1).

TMS 12 Standardı'nın Kapsamı

TMS 12 Standardı, kurum kazancı üzerinden hesaplanacak vergilerin muhasebeleştirilme esaslarını ortaya koymaktadır. Bu standardın uygulanmasında vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan tüm vergiler dikkate alınmaktadır. Ayrıca, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek anlaşmalar çerçevesinde raporlama yapan işletmelerin kar dağıtımında kaynakta kesinti yoluyla ödenecek vergiler de bu standardın kapsamı içerisinde yer almaktadır (TMS 12, Paragraf: 1-2).

TMS 12 Standardı'nda Yer Alan Tanımlar

TMS 12 Standardı'nda bir takım kavramlar hakkında tanımlara yer verilmiştir. Standart hükümlerinin daha iyi anlaşılması bakımından bu kavramların açıklanmasında yarar bulunmaktadır. Bu kavramlara ilişkin tanımlar aşağıdaki gibidir (TMS 12, Paragraf: 5);

- i) Muhasebe Karı (Muhasebe Zararı): Vergi öncesi dönem karını (zararını) ifade etmektedir.
- ii) Vergiye Tabi Kar (Mali Zarar): Vergi otoriteleri tarafından belirlenen ilke ve kurallara göre bir hesap dönemi için hesaplanan ve bu hesaplanan tutar üzerinden verginin ödendiği karı (zararı) ifade etmektedir.
- iii) Vergi Gideri (Vergi Geliri): Dönem karı ya da zararının tespit edilmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi etkisi açısından dikkate alınan toplam vergi tutarını ifade etmektedir.

iv) Dönem Vergisi: Vergiye tabi kar veya zarar (mali kar veya zarar) açısından ilgili dönemde ödenecek veya geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarını ifade etmektedir.

v) Ertelenmiş Vergi Varlıkları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden hesaplanarak, gelecek dönemlerde geri kazanılması beklenen gelir vergisi tutarını ifade etmektedir.

vi) Ertelenmiş Vergi Borçları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden hesaplanarak, gelecek dönemlerde ödenmesi beklenen gelir vergisi tutarını ifade etmektedir.

vii) Vergiye Esas Değer: İşletme varlıklarının ya da borçlarının vergi mevzuatı açısından taşıdığı tutarı ifade etmektedir.

viii) Geçici Farklar: İşletme varlıklarının ya da borçlarının finansal durum tablosundaki defter değeri ile bu varlık ya da borcun vergisel açıdan taşıdığı değerler arasındaki farkları ifade etmektedir. Geçici farklar iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar;

▪ **İndirilebilir Geçici Farklar:** Vergiye tabi kar-zararın hesaplanması sırasında gelecek dönemlerde hesaplanacak vergi matrahından indirilecek tutardır. Örneğin; kıdem tazminatlarına ilişkin karşılık tutarları ile menkul kıymet değer azalış tutarları indirilebilir geçici farklara örnek olarak gösterilebilir.

▪ **Vergilendirilebilir Geçici Farklar:** Vergiye tabi kar-zararın hesaplanması sırasında gelecek dönemlerde hesaplanacak vergi matrahına dahil edilecek tutardır. Örneğin; duran varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme artış tutarları ile menkul kıymet değer artış tutarları vergilendirilebilir geçici farklara örnek olarak gösterilebilir.

ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI

Ertelenmiş vergi, bir varlıktan fayda elde edilmesi ya da gelecekte bir borcun ödenmesi durumunda, bu varlıkların veya borçların muhasebe kayıtlarındaki değeri ile vergisel açıdan taşıdıkları değer arasında ortaya çıkan geçici farklar dolayısıyla hesaplanan vergi tutarını ifade etmektedir (Tekşen, 2010: 299).

Başka bir ifadeyle, ertelenmiş vergiler mali kar ile ticari kar arasındaki farktan kaynaklanan ve gelecekte varlıkların geri kazanılması veya yükümlülüklerin karşılanması durumunda ortaya çıkacak olan vergiyi temsil etmektedir (Greuning, Scott ve Terblanche, 2011: 175).

Ertelenmiş vergi, ilgili dönem sonunda üzerinden vergi hesaplanacak olan mali kar ile finansal tablolarda raporlanan ticari kar üzerinden hesaplanan vergi

arasındaki olumlu veya olumsuz farklardır. Ertelenmiş vergi kavramı, varlık ve borç kalemlerinde ortaya çıkabilecek farkların geçici olarak gelecek dönemlere taşıma işlemi olarak da ifade edilebilmektedir (Karakaya ve Sevim, 2016: 257).

Muhasebe karının belirlenmesinde vergi mevzuatının kabul edip etmemesi dikkate alınmaksızın döneme ilişkin bütün giderler dönem kar veya zararına aktarılmakta ve dönem gelirinden indirilmektedir. Bununla birlikte vergiden muaf olup olmadığına bakılmaksızın faaliyet döneminde ortaya çıkan gelirler dönem kar veya zararına aktararak dönem giderleriyle karşılaştırılmaktadır. Başka bir ifadeyle, muhasebe ilkelerine göre döneme ilişkin gelir ve giderlerin tamamı karşılaştırılarak ticari kar veya zarar hesaplanmaktadır. Vergi mevzuatına göre ise, birtakım giderlerin dönem karından indirilmesi ve bazı gelirlerin de vergiden muaf ya da istisna tutulması mümkün değildir (Gücenme ve Arsoy, 2007: 2). Bu şekilde vergiye tabi kar hesaplanmaktadır. Ticari kar ile mali kar arasında farklılık meydana geldiğinde ise ertelenmiş vergi ortaya çıkmaktadır. Ticari kar ve mali kar arasında oluşan bu farklılık, sürekli farklar ve geçici farklar olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır.

Sürekli Farklar

Vergi mevzuatı tarafından indirimi kabul edilmeyen giderler (trafik ve vergi cezaları gibi) ile vergi mevzuatı tarafından muaf veya istisna tutulması mümkün olmayan gelirler (iştirak temettü gelirleri gibi) ticari kar ile mali karın farklılaşmasına neden olabilmektedir. Ortaya çıkan bu farklara sürekli farklar adı verilmektedir. Başka bir ifadeyle, ticari karın hesaplanmasında gelecekte vergisel açıdan bir yük getirmeyen temettü geliri, rüçhan hakkı kuponunun satışından sağlanan gelir ve emisyon primum vb. gelirler ile indirilmesi yasaklanan vergi ve para cezaları gibi giderler nedeniyle ortaya çıkan sürekli farklar, vergisel açıdan gider olarak kabul edilmemektedir (Örten, Karapınar ve Aydın, 2014: 159-164).

Sürekli farklara neden olan giderler ve gelirler, aşağıdaki gibi sıralanabilir (Örten vd., 2014: 164-165);

⇒ Sürekli Farklara Yol Açan Giderler

- Vergi zam ve cezaları,
- Trafik zam ve cezaları,
- 6183 Sayılı Kanun kapsamında hesaplanan tazminat ve cezalar,
- Binek otolara ilişkin Motorlu Taşıtlar Vergileri,
- Ödemesi yapılmayan SSK prim tutarları,
- Yasal sınırları geçen yardım ve bağışlar.

⇒ Sürekli Farklara Yol Açan Gelirler

- İştirak temettü gelirleri,
- Ülke dışındaki inşaat onarımı, montajı ve teknik hizmet karşılıkları,
- Uluslararası anlaşmalardaki kurumlar vergisine yönelik istisnalar,
- Serbest bölgelerden elde edilen kazançlar,
- Risk sermayesi ile gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarına ilişkin kazançlar.
- Yukarıda sayılan bu gelir ve giderlerin yol açtığı sürekli farklar hiçbir zaman ortadan kalkmadığı ve gelecek dönemlerde ortaya çıkacak vergiyi etkilemediği için ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olmamaktadır.

Geçici Farklar

Muhasebe ilkelerince gelir ve giderlerin ortaya çıktıkları faaliyet dönemiyle vergi mevzuatınca bu gelir ve giderlerin tanınma döneminin farklı olması durumunda ortaya çıkan farklar, geçici farklara neden olmaktadır. Bu geçici farklar, gelecek dönemlerde ortadan kalkacak olan farkları ifade etmektedir (Yıldıztekin, 2013: 299). Geçici farklar, varlık ya da borçların vergi mevzuatına göre belirlenen değerleri ile muhasebe ilke ve kurallarına göre tespit edilen değerlerinin farklılaşması sonucu ortaya çıkmaktadır (İbiş, 2009: 238). TMS 12 Standardı, bu geçici farkların dönem vergisi üzerindeki etkilerinin muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Böylece, hem geçici farkların vergi üzerindeki etkilerinin raporlanmasına imkan tanınmasının yanında muhasebenin temel kavramlarından "tam açıklama" ve "dönemsellik" kavramlarına da uygun hareket edilmekte, hem de muhasebe standartlarının odak noktası olan gerçeğe uygun bilgi sunumunun gerçekleştirilmesine katkı sağlanmaktadır.

Geçici farklara neden olan giderler ve gelirler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Örten vd., 2014: 165-166);

⇒ Geçici Farklara Yol Açan Giderler

- Kıdem tazminatlarına ilişkin karşılık tutarları,
- Diğer borç ve gider karşılığı tutarları,
- Alınan çeklere ilişkin reeskont giderleri,
- Vadesiz alacaklara ilişkin reeskont giderleri,
- Fazla hesaplanan veya geçmiş dönemlere ait amortisman giderleri,

- Alış bedelinin altında bir değerle değerlemeye tabi tutulan hisse senetleri nedeniyle hesaplanan gider tutarları,
- Yasal olarak indirilmesi söz konusu olmayan aktif hesaplara ilişkin karşılık giderleri.

⇒ Geçici Farklara Yol Açan Gelirler

- Hisse senetlerinde ortaya çıkan değer artışlarına ilişkin kazançlar,
- Verilen çeklere ilişkin reeskont gelirleri,
- Vadesiz borçlara ilişkin reeskont gelirleri,
- Varlıklara ilişkin değer artış kazancı tutarları,
- Geliştirme faaliyetlerine ilişkin giderler,
- Duran varlıklara ilişkin yenileme fonu.

Geçici farklar; indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır.

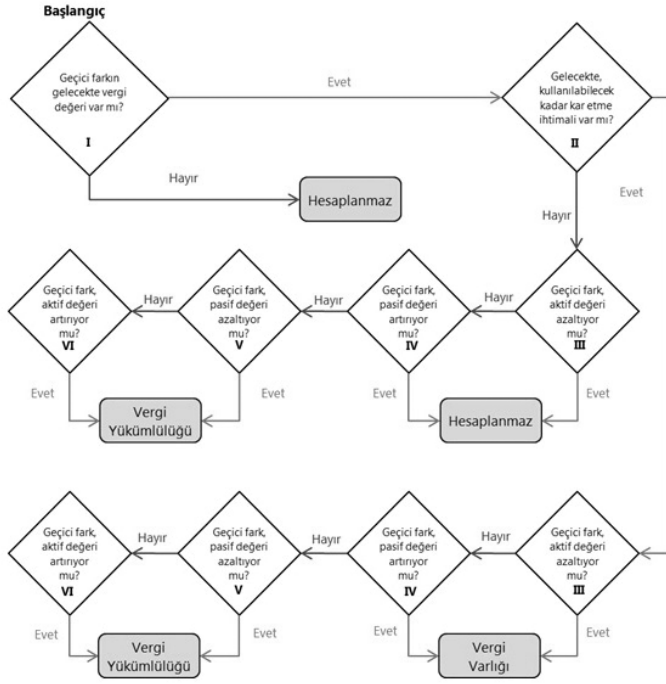
İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde hesaplanacak vergi matrahından düşülmek üzere ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmektedir. Aktif hesaplara ilişkin karşılık giderleri, indirilebilir geçici farklara örnek olarak gösterilebilir.

Vergilendirilebilir geçici farklar ise, gelecek dönemlerde hesaplanacak vergi matrahına dahil edilmek üzere ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmektedir. Varlıklara ilişkin değer artış kazançları, vergilendirilebilir geçici farklara örnek olarak gösterilebilir.

TMS 12 Standardı'nın Türkiye'deki mevcut uygulamadan farklı olan yönü; gelecekte indirilebilecek olan giderler için ertelenmiş vergi varlığının, gelecekte vergilendirilecek olan gelirler için ise ertelenmiş vergi yükümlülüğünün ayrı hesaplarda muhasebeleştirilerek finansal tablolarda raporlanmasını sağlamaktır (Köse ve Ferhatoğlu, 2009: 63).

Geçici farkların, finansal durum tablosundaki aktif ve pasif kalemler üzerinde hangi durumlarda ertelenmiş vergi varlığına, hangi durumlarda ise ertelenmiş vergi yükümlülüğüne yol açtığı Şekil 1 yardımıyla aşağıdaki gibi gösterilebilir.

Şekil 1: Ertelenmiş Vergi Akış Diyagramı



Kaynak: (Eflatun, 2012).

İndirilebilir Geçici Farklar ve Muhasebeleştirilmesi

İşletme varlıklarının kayıtlı değerlerinin geri kazanıldığı ya da borçlarının ödendiği dönemlerde mali karın tespit edilmesi sırasında vergi matrahından indirilecek geçici farkları ifade etmektedir (TMS 12, Paragraf: 5). Bu geçici farklar, ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilerek finansal durum tablosunun aktif tarafında raporlanmaktadır. İndirilebilir geçici farklara örnek olarak; şüpheli ticari alacaklar için ayrılan karşılık tutarları, stok değer düşüklüğü için hesaplanan karşılık tutarları, çalışanlar için hesaplanan kıdem tazminatları, menkul kıymetlere ilişkin değer azalış tutarları, sosyal güvenlik kesintilerine ilişkin ödenecek tutarları ve kira ödemelerine ilişkin giderler vb. gösterilebilir.

İndirilebilir geçici farklar aktif ve pasifte farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır. Bu farkların ne şekilde ortaya çıktığı Tablo 1'de aşağıdaki gibi gösterilmektedir.

Tablo 1: İndirilebilir Geçici Farkların Ertelenmiş Vergi Etkisi

DURUM	FARKIN TÜRÜ	VERGİ ETKİSİ
Aktif Hesaplardaki Durum		
Muhasebe Değeri < Vergi Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Pasif Hesaplardaki Durum		
Muhasebe Değeri < Vergi Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Kaynak: (Örten vd., 2014: 164)

Tablo 1'de görüldüğü üzere, aktif kalemlerde bir varlığın muhasebe değerinin vergi değerinden düşük olması durumunda; pasif kalemlerde ise bir yükümlülüğün muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olması durumunda, indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır. Bu farklar gelecek dönemlerde mali karın hesaplanmasında vergi matrahından indirilmek üzere ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS 12 Standardı çerçevesinde indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları için "283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları" hesabının açılması önerilmektedir. Bu hesap, sonraki faaliyet dönemlerinde dönem karı tutarından indirilecek vergi tutarının dönemsellik ilçesi çerçevesinde hesaplanmasını sağlamak amacıyla kullanılmaktadır (Akdoğan, 2007: 60).

Örnek (a): XYZ İşletmesi vadesinde ödenmeyen ve şüpheli hale gelen 1.000 TL'lik senetsiz alacağı için 31.12.2016 tarihinde % 100 oranında karşılık ayırmıştır. Bu karşılık tutarının vergi etkisi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir;

31.12.2016		
128 Şüpheli Ticari Alacaklar	1.000	
120 Alıcılar		1.000
<i>Alacak tutarının şüpheli duruma gelmesi</i>		
31.12.2016		
654 Karşılık giderleri	1.000	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı		1.000
<i>Şüpheli hale gelen alacak için karşılık ayrılması</i>		

31.12.2016		
283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	200	
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları ¹		200
691.01 Ertelenmiş Vergi Varlıkları Gelir Etkisi		
<i>Ertelenmiş vergi varlığının kaydı</i>		
$1.000 \times 0,20 = 200$		

Yukarıdaki örnekte şüpheli ticari alacakların muhasebe değeri 1.000 TL iken, vergisel açıdan taşıdığı değer sıfırdır. Aradaki 1.000 TL'lik fark indirilebilir geçici fark yaratmakta ve ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır.

Örnek (b): ABC İşletmesi 31.12.2016 tarihinde çalışanları için 3.000 TL kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır. Bu karşılık tutarının vergi etkisi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir;

31.12.2016		
770 Genel Yönetim Giderleri	3.000	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı		3.000
<i>Kıdem tazminatına ilişkin karşılık ayrılması</i>		

31.12.2016		
283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	600	
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		600
691.01 Ertelenmiş Vergi Varlıkları Gelir Etkisi		
<i>Ertelenmiş vergi varlığının kaydı</i>		
$3.000 \times 0,20 = 600$		

Yukarıdaki örnekte yer alan kıdem tazminatı henüz ödenmediği için ayrılan karşılık tutarı vergi mevzuatı tarafından kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşımaktadır. Bundan dolayı hesaplanan karşılığın muhasebe değeri 3.000 TL olmasına rağmen, vergisel açıdan taşıdığı değeri sıfırdır. Vergi mevzuatı ile

¹ Bu hesap, literatürde “Vergi Gelir.Gider Etkisi” adıyla kullanılmaktadır. Ancak, 691 nolu hesap kodu “Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” isimli hesaba aittir. Bu hesap, dönem sonunda ödenmesi gereken kurumlar vergisi ve diğer yasal yükümlülüklerin izlenmesi ve dönem net karı ya da zararının bulunması amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, çalışmamızın konusunu oluşturan ertelenmiş vergilerin “691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” isimli hesabın altında açılacak alt hesaplarda (“691.01 Ertelenmiş Vergi Varlıkları Gelir Etkisi” ve “691.02 Ertelenmiş Vergi Varlıkları Gider Etkisi” alt hesapları şeklinde) izlenmesi tarafımızca daha uygun bir yaklaşım olarak görülmektedir.

standart arasındaki bu yaklaşım farkı nedeniyle 3.000 TL'lik bir fark oluşmaktadır. Bu fark, geçici bir farktır ve ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmiştir.

Örnek (c): ABC işletmesinin 31.10.2016 tarihinde alım-satım amacıyla 23.000 TL'ye satın almış olduğu hisse senetleri 31.12.2016 tarihi itibarıyla değerlemeye tabi tutulmuş ve gerçeğe uygun değerinin 19.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

31.12.2016 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar 110 Hisse Senetleri <i>Hisse senedi değer azalışına ilişkin kayıt</i>	4.000	4.000
31.12.2016 283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları 691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları 691.01 Ertelenmiş Vergi Varlıkları Gelir Etkisi <i>Ertelenmiş vergi varlığının kaydı</i> $4.000 \times 0,20 = 800$	800	800

Yukarıdaki örnekte hisse senetlerinin muhasebe değeri 19.000 TL iken vergisel açıdan taşıdığı değeri 23.000 TL'dir. Muhasebe ilkelerine göre hesaplanan değer vergi değerinden daha düşük olduğu için aradaki 4.000 TL'lik indirilebilir geçici fark ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmiştir.

Vergilendirilebilir Geçici Farklar ve Muhasebeleştirilmesi

Varlıkların kayıtlı değerlerinin geri kazanıldığı ya da borçların ödemesinin gerçekleştirildiği dönemlerde mali karın hesaplanmasında vergi matrahına ilave edilecek olan geçici farkları ifade etmektedir (TMS 12, Paragraf: 5). Bu geçici farklar, ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilerek, finansal durum tablosunun pasif tarafında raporlanmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farklara örnek olarak; faiz gelirleri, menkul kıymet değer artışları, duran varlık değer artışları, vadeli satışlar ve yenileme fonu vb. gösterilebilmektedir.

Vergilendirilebilir geçici farkların aktif ve pasifte ne şekilde ortaya çıktığı

Tablo 2'de aşağıdaki gibi gösterilmektedir.

Tablo 2: Vergilendirilebilir Geçici Farkların Ertelenmiş Vergi Etkisi

DURUM	FARKIN TÜRÜ	VERGİ ETKİSİ
Aktif Hesaplardaki Durum		
Muhasebe Değeri > Vergi Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Pasif Hesaplardaki Durum		
Muhasebe Değeri < Vergi Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Kaynak: (Örten vd., 2013: 164)

Tablo 2'de görüldüğü üzere, aktif kalemlerde bir varlığın muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olması durumunda; pasif kalemlerde ise bir yükümlülüğün muhasebe değerinin vergi değerinden küçük olması durumunda, vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır. Bu farklar gelecek dönemlerde mali karın hesaplanmasında vergi matrahına dahil edilmek üzere ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS 12 Standardı çerçevesinde vergilendirilebilir geçici farkların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülükleri için "483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" hesabının açılması önerilmektedir. Bu hesap, sonraki dönemlerde mali karın hesaplanmasında dönem karına dahil edilecek vergi tutarının dönemsellik ilçesi çerçevesinde hesaplanmasını sağlamak amacıyla kullanılmaktadır (Akdoğan, 2007: 60-61).

Örnek (a): XYZ A.Ş'nin 31.10.2016 tarihinde ABC A.Ş'den alım-satım amacıyla 21.000 TL'ye almış olduğu hisse senetleri değerlemeye tabi tutulmuş ve 31.12.2016 tarihindeki gerçeğe uygun değerinin 27.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

31.12.2016		
110 Hisse Senetleri	6.000	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar		6.000
<i>Hisse senedine ilişkin değer artış kaydı</i>		

31.12.2016	
691 Denim Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	1200
691.02 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri Gider Etkisi	
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	1200
<i>Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kaydı</i> $6.000 \times 0,20 = 1.200$	

Vergi mevzuatı hisse senetlerinin alış bedeliyle değerlendirilmesini öngördüğü için hisse senetlerinin vergisel açıdan taşıdığı değer 21.000 TL'dir. Standarda göre hesaplanan muhasebe değeri ise 27.000 TL'dir. Aradaki 6.000 TL'lik fark vergilendirilebilir geçici bir farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmektedir.

Muhasebe standartlarında bazı varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlemesi sonucunda ortaya çıkan değerlendirme farklarının gelir tablosu ile ilişkilendirilerek kar-zararda muhasebeleştirilmesine izin verilmemektedir. Bu varlıklarla ilgili ortaya çıkan değerlendirme farkları, finansal durum tablosu ile ilişkilendirilerek özkaynaklarda muhasebeleştirilmektedir. Örneğin, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme modeli ile değerlemesi sonucu ortaya çıkan değer artışları, gelir tablosunda değil, diğer kapsamlı gelir unsuru olarak finansal durum tablosunun özkaynaklar hesap sınıfında muhasebeleştirilmektedir. Bu nedenle, bu tür varlıklara ilişkin özkaynaklarda meydana gelen artış ve azalışlar dönem karını etkilememektedir. Dolayısıyla, dönem karını etkilemeyen unsurlardan kaynaklanan vergi etkilerinin de vergi geliri veya gideri olarak değil, özkaynaklara ilave ya da indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, meydana gelen değer artış ve azalışları, dönemin gelir ve giderleri arasında raporlanmadığı için bunların vergi etkileri de dönemin gelir ve giderleri arasında izlenmemelidir (Özkan, 2009: 107-108). Bu nedenle, olumlu ve olumsuz değerlendirme farkları diğer kapsamlı gelirlerde (özkaynaklar hesap sınıfında) muhasebeleştirilen varlıklara ilişkin vergi etkilerinin de aynı şekilde diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016: 307).

Örnek (b): ABC İşletmesi kullanmak amacıyla satın almış olduğu 51.000 TL maliyetli makineyi 31.12.2016 tarihinde yeniden değerlemiş veyeni değerinin 59.000 TL olduğunu tespit etmiştir. Buna ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

31.12.2016		
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	8.000	
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları		8.000
<i>Makinede değer artışı nedeniyle</i>		
31.12.2016		
526 Ertelenmiş Vergi Fonu ²	1600	
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri		1600
<i>Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kaydı</i>		
<i>8.000 x 0,20 = 1.600</i>		

Yeniden değerlendirme sonucu makinenin değerinde 8.000 TL'lik bir artış olmuştur. Vergi mevzuatı duran varlıklarda yeniden değerlemeyi kabul etmemektedir. Ancak, makinenin vergisel açıdan taşıdığı değer 51.000 TL iken muhasebe değeri 59.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Aradaki 8.000 TL'lik fark ise, vergilendirilebilir geçici bir farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak finansal durum tablosunda özkaynaklardan indirim şeklinde muhasebeleştirilmektedir.

Örnek (c): XYZ İşletmesi A malının tamamını 01.11.2016 tarihinde 3 ay vadeli olarak 500.000 TL'ye satmıştır. Malın bedeli 31.01.2017 tarihinde tahsil edilecektir. Faiz oranı % 10'dur. (KDV dikkate alınmamıştır)

Öncelikle gelecekte elde edilecek olan satış tutarının bugünkü değerinin hesaplanması gerekmektedir. Bu işlem aşağıdaki şekilde hesaplanarak muhasebeleştirilmiştir.

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki Tutar} \cdot (1 + \text{Faiz Oranı})^{\text{Vade.Yıl(Süre)}}$$

$$\text{Bugünkü Değer} = 500.000 \cdot (1 + 0,10)^{3.12}$$

$$\text{Bugünkü Değer} = 488.228 \text{ TL}$$

² Bu hesap, (Tekşen, 2010:308)'de önerilmiştir.

31.12.2016		
120 Alıcılar	500.000	
600 Yurtiçi Satışlar		488.228
123 Ertelenmiş Gelirler ³		11.772
<i>Vadeli mal satışının kaydı</i>		

31.12.2016 tarihi itibarıyla, ertelenmiş gelirlerde izlenmekte olan tutarın iki aylık kısmı gerçekleşmiş faiz olarak dikkate alınmakta ve aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

31.12.2016		
123 Ertelenmiş Gelirler	7.848	
642 Faiz Gelirleri		7.848
<i>Gerçekleşen faiz kaydı</i>		
$11.772 \cdot 3 \text{ ay} = 3.924$		
$3.924 \times 2 \text{ ay} = 7.848$		

Ertelenmiş gelirlerde izlenmekte olan ve 2017 yılına devreden üçüncü aya ilişkin vade farkından kaynaklanan ertelenmiş vergi ise aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmektedir.

31.12.2016		
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	784.8	
691.02 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri		
Gider Etkisi		
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri		784.8
<i>Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kaydı</i>		
$3.924 \times 0,20 = 784,8$		

³ Bu hesap kodu, tarafımızca önerilmiştir. Literatürde “Ertelenmiş Gelirler” hesabının “124” nolu hesap kodu ile kullanıldığı görülmektedir. Ancak, 124 nolu hesap kodu TDHP’de yer alan “Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)” isimli hesaba aittir. Bu nedenle, ertelenmiş gelirler için 12 nolu hesap sınıfında boş olarak bulunan ayrı hesap kodunun kullanılması gerekmektedir. Dolayısıyla, örnek uygulamada yer alan vadeli satıştan kaynaklanan vade farklarının neden olduğu ertelenmiş gelirlerin “123 Ertelenmiş Gelirler” isimli hesapta izlenmesi daha uygun bir yaklaşım olmaktadır.

Örnek uygulamada, vadeli malın peşin değeri 488.228 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre, vadeli mal satışına ilişkin muhasebe değeri 488.228 TL iken vergiye esas değeri 500.000 TL'dir. Aradaki 11.772 TL'lik vadeye ilişkin farkın iki aylık kısmı (7.848 TL) dönem sonu itibariyle gerçekleşmiş faiz olarak dikkate alınmıştır. 2017 yılına devreden son aya ilişkin vade farkı (3.924 TL) ise vergilendirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olmaktadır. TMS 18: Hasılat Standardı'na göre satışların vadeli yapılması durumunda hesaplanan vade farkları faiz geliri olarak nitelendirilmektedir. Ancak, TMS 18'e göre bu faiz gelirin vade sonuna kadar “*ertelenmiş gelirler*” olarak ayrı bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Satışa ilişkin tahsilat gerçekleştiğinde, başka bir ifadeyle vade farkını da içeren satış bedeli tahsil edildiğinde vade farkının izlendiği ertelenmiş gelirler hesabı ters kayıtlı kapatılmakta ve bu hesaptaki tutar “642 Faiz Gelirleri” hesabının alacağına kaydedilmektedir.

GEÇİCİ FARKLARDAN KAYNAKLANAN ERTELENEN VERGİLERİN ORTADAN KALKMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Geçici farkların ortadan kalktığı dönemde, zamanlama farkından dolayı peşin ödenmiş vergi niteliği taşıyan ve finansal durum tablosunun aktifinde yer alan ertelenmiş vergi varlığı da ortadan kalkmaktadır. Aynı şekilde vergilendirilebilir geçici farklardan dolayı ertelenmiş vergi tutarının mali kar açısından ödenme zamanı geldiğinde finansal durum tablosunun pasifinde yer alan ertelenmiş vergi yükümlülüğü de ortadan kalkmaktadır (Gençoğlu, 2009: 22).

Örnek (a): XYZ A.Ş'nin 31.10.2016 tarihinde ABC A.Ş'den alım-satım amacıyla 25.000 TL'ye aldığı ve gerçeğe uygun değeri 20.000 TL olan hisse senetleri 31.12.2016 tarihinde 20.000 TL'ye satılmıştır. Satış bedeli işletmenin banka hesabına yatırılmıştır. Buna ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

31.12.2016			
102 Bankalar		200.000	
110 Hisse Senetleri			20.000
<i>Hisse senedi satışına ilişkin kayıt</i>			

31.12.2016		
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	1.000	
691.01 Ertelenmiş Vergi Varlıkları		
Gelir Etkisi		
283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları		1.000
<i>Geçici farkın ortadan kalkması nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı hesabının kapatılması</i>		
<i>25.000 - 20.000 = 5.000 TL</i>		
<i>5.000 x 0,20 = 1.000 TL</i>		

Hisse senetlerinin satılması sonucunda geçici fark ortadan kalkmakta ve bu geçici farktan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı yukarıdaki şekilde kayıtlara geçirilerek kapatılmaktadır.

Örnek (b): ABC İşletmesi üretim bölümünde kullanmak üzere 50.000 TL'ye satın almış olduğu ve yeniden değerlendirme sonucu 55.000 TL değerinde olduğunu tespit ettiği makineyi 31.12.2016 tarihinde satmıştır. Satış bedeli işletmenin banka hesabına yatırılmıştır (KDV dikkate alınmamıştır). Bu işlem aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmiştir.

31.12.2016		
102 Bankalar	55.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar		55.000
<i>Makinenin Satış Kaydı</i>		

31.12.2016		
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	1.000	
526 Ertelenmiş Vergi Fonu		1.000
<i>Geçici farkın ortadan kalkması nedeniyle ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabının kapatılması</i>		
<i>55.000 - 50.000 = 5.000 TL</i>		
<i>5.000 x 0,20 = 1.000 TL</i>		

Bir faaliyet döneminde indirilebilir geçici farkların toplamı vergilendirilebilir geçici farkların toplamından fazla olması durumunda (indirilebilir geçici farklar>vergilendirilebilir geçici farklar), bu fazlalığa ilişkin geçici fark ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmekte ve finansal durum tablosunda raporlanmaktadır. Aynı şekilde, bir faaliyet döneminde vergilendirilebilir geçici farkların toplamı indirilebilir geçici farkların toplamından fazla olması durumunda (vergilendirilebilir geçici farklar>indirilebilir geçici farklar), bu fazlalığa ilişkin geçici fark ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmekte ve finansal durum tablosunda raporlanmaktadır (Özkan, 2009: 107).

Örnek (c): KLM İşletmesinin 01.01.2016 – 31.12.2016 tarihleri arasındaki faaliyet döneminde 20.000 TL vergi öncesi kar, 1.000 TL tutarında indirilebilir geçici fark, 1.500 TL tutarında vergilendirilebilir geçici fark oluşmuştur. Bu işlem, dönem sonunda aşağıdaki şekilde hesaplanarak muhasebeleştirilmiştir.

Dönem Vergi Gideri	: 20.000 x 0,20 = 4.000 TL
Ertelenmiş Vergi Varlığı	: 1.000 x 0,20 = 200 TL
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	: 1.500 x 0,20 = 300 TL
Net Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	: 300 - 200 = 100 TL

31.12.2016		
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	4.100	
691.00 Dönem Karı Vergi Karşılığı	4.000	
691.02 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri Gider Etkisi	100	
283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	200	
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri		300
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı		4.000

Vergilendirilebilir geçici fark tutarı indirilebilir geçici fark tutarından daha fazla olduğu için aradaki 500 TL tutarındaki vergilendirilebilir geçici farkın vergi etkisi, finansal durum tablosunda ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak raporlanacaktır. Gelecek dönemlerde ise bu yükümlülük ortadan kalkacaktır.

SONUÇ

İşletmeler için önemli sayılabilecek bir gider unsuru olan dönem vergisinin hesaplanması noktasında muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatı arasında birtakım farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Muhasebe ilkeleri tarafından tanınan gelir ve giderlerin bir kısmı vergi mevzuatı tarafından hiçbir zaman tanınmamakta ve kabul edilmemektedir. Bunun yanında, bir takım gelir ve giderler muhasebe ilkelerince kabul edilen zamandan daha farklı bir zamanda tanınmaktadır. Bu durum ise, muhasebe karı ve vergi karının farklılaşmasına neden olmaktadır. Vergi mevzuatı tarafından hiçbir zaman kabul edilmeyen farklara “*sürekli farklar*” adı verilmektedir. Muhasebe ilkeleri tarafından kabul edilen ancak vergi mevzuatınca daha sonraki dönemlerde tanınan, başka bir ifadeyle vergi mevzuatı tarafından gelecek dönemlerde tanınacak olan gelir ve gider unsurlarından kaynaklanan farklara ise “*geçici farklar*” adı verilmektedir. Vergi mevzuatına göre geçici farkların vergi etkisi dikkate alınmazken, TMS 12 Standardı'na göre bu geçici fark tutarlarının dikkate alınarak, ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak finansal tablolarda raporlanması zorunludur.

Şeffaflık, kurumsal yönetim ve gerçeğe uygun bilgi sunumu noktasında ortak bir raporlama dili olan TMS.TFRS'ler yakın geçmişte Türkiye tarafından da uygulanmaya başlamıştır. TMS.TFRS standart seti içerisinde düzenlenen TMS 12 Standardı ise, işletmelerin faaliyet dönemi içerisinde elde ettikleri kurum kazancı üzerinden hesaplanacak vergi tutarlarının muhasebeleştirilmesine yönelik ilke ve uygulamalar içermektedir. TMS 12 Standardı, gerçeğe uygun bilgi sunumunun gerçekleştirilmesi amacıyla vergi mevzuatının göz ardı ettiği geçici farkların vergisel etkilerini de dikkate almaktadır. Bu standart, geçici farklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ile ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin hesaplanmasını ve finansal tablolarda raporlanmasını zorunlu kılmaktadır. Türkiye'de halihazırda kullanılmakta olan Tekdüzen Hesap Planı (TDHP)'nda ertelenmiş vergilerin izlenebileceği herhangi bir hesap bulunmamaktadır. Literatürdeki çalışmalarda, TMS 12 Standardı kapsamında hesaplanan ertelenmiş vergi varlıklarının “*283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları*” hesabında, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin ise “*483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri*” hesabında izlenmesi önerilmektedir. Bu noktada, yetkili otoriteler tarafından gerekli düzenlemelerin yapılarak bu hesapların TDHP'ya dahil edilmesi büyük önem arz etmektedir.

Sonuç olarak; TMS 12 Standardı kapsamında muhasebe karı ve mali karın farklılaşmasına neden olan geçici farkların vergi etkilerinin hesaplanması ve ilgili hesaplar aracılığı ile finansal durum tablosunda raporlanmasıyla birlikte gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi sunumu gerçekleştirilmektedir. Böylece, finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararların daha sağlıklı ve isabetli

olmasına da katkı sağlanmış olmaktadır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, (84): 29-70.

Diñç, E. (2007). Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergisi (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (28): 21-48.

Eflatun, A. O. (2012). TMS 12 Gelir Vergileri (Ertelenen Vergi). 24.05.2017 tarihinde <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/aliostmaneflatun/002> ağ adresinden erişildi.

Gençoğlu, Ü. G. (2009). Gelir Vergileri-Geçiş Dönemi Eğitim Dokümanı. Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi.

Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları.

Greuning, H., Scott, D. and Terblanche, S. (2011). *International Financial Reporting Standards-A Practical Guide*. Washington DC: Office of the Publisher, The World Bank.

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

İbiş, C. (2009). TMS 12 Gelir Vergileri (Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler). İstanbul: İSMMMÖ.

Karakaya, G. ve Sevim, C. (2016). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bir Uygulama. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(3): 255-270.

Köse, T. ve Ferhatoğlu, E. (2009). Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Kapsamında Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (29): 43-65.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar A. (2014). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

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

Tekşen, Ö. (2010). TMS-12 Gelir Vergisi Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2): 297-317.

TMS 12: Gelir Vergileri Standardı.

Yıldıztekin, İ. (2013). TMS-11 ve 12 Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilere İlişkin Muhasebe Kayıtları. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(1): 295-320.