



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

UMS® 12 Gelir Vergileri



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

UMS 12® Gelir Vergileri

KAPSAM VE TEMEL KAVRAMLAR

UMS 12 gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini düzenler. Varlıkların ve borçların muhasebeleştirilmesinin vergisel sonuçları olabilir. UMS 12'nin temel ilkesine göre eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu Standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar.

Bunun nedeni, UFRS vergi açısından muhasebeleştirilmeyebilecek belirli finansal raporlama politikalarının kullanılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, UFRS'lere göre hazırlanan finansal tablolarda hesaplanan gelir vergisi ile ödenecek gelir vergisi (ör., her ülkenin vergi kurallarına göre hesaplanmış) arasında farklılıklar görülebilir. Bu farklılıklar geçici ise (zaman içinde tersine çevrilebilirse), ertelenmiş vergi mekanizması aracılığı ile ele alınır ve UMS 12 hükümleri uygulanır.

Örnek 1

Aşağıdaki bağımsız iki durumun her birinde, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar uyarınca muhasebeleştirilen bir demirbaşın yararlı ömrü boyunca finansal raporlama ile vergi uygulamaları arasındaki farkları belirleyiniz (finansal raporlarda yer alan dönem kârı 1,000 PB; geçerli vergi oranı da %16'dır).

- İşletme, 1.1.N tarihinde bir demirbaşı 600 PB'ye satın almıştır. İşletme yönetimi demirbaşın yararlı ömrünü 3 yıl ve ömür sonu değerini de önemsiz olarak tahmin etmiştir. Ancak vergi uygulaması açısından, demirbaşın yararlı ömrü 2 yıldır ve eşit paylı amortisman yönteminin kullanılmasına karar verilmiştir.
- Eğer, finansal raporlama açısından demirbaşın yararlı ömrü 2 yıl ve vergi uygulaması açısından 3 yıl olursa ne olur? İşletme hem finansal raporlama hem de vergi uygulaması açısından eşit paylı amortisman yöntemini kullanmaya karar vermiştir.

Çözüm a)

Finansal Raporlama Açısından Amortisman Tablosu (PB)			Vergi Uygulaması Açısından Amortisman Tablosu (PB)		
Tarih	Amortisman Gideri	Defter Değeri	Tarih	Amortisman Gideri	Vergiye Esas Değer
1.1.N		600	1.1.N		600
31.12.N	200	400	31.12.N	300	300
31.12.N+1	200	200	31.12.N+1	300	0
31.12.N+2	200	0	31.12.N+2	0	0

Çözüm b)

Finansal Raporlama Açısından Amortisman Tablosu (PB)			Vergi Uygulaması Açısından Amortisman Tablosu (PB)		
Tarih	Amortisman Gideri	Defter Değeri	Tarih	Amortisman Gideri	Vergiye Esas Değer
1.1.N		600	1.1.N		600
31.12.N	300	300	31.12.N	200	400
31.12.N+1	300	0	31.12.N+1	200	200
31.12.N+2	0	0	31.12.N+2	200	0

Örnek 2

Aşağıdaki durumların her birinde finansal raporlama ve vergi uygulamaları arasındaki farklılıkları ertelenmiş vergi açısından tartışınız.

- UMS 16 kapsamında işletmenin finansal tablolarına dahil edilen bir demirbaşın yararlı ömrü 3 yıl ve önemli boyutta bir kalıntı değeri vardır.
- UMS 16 kapsamında işletmenin finansal tablolarına dahil edilen bir bina için yeniden değerlendirme modeli kullanılmaktadır ve verginin hesaplanması açısından da yeniden değerlendirme yapılmaktadır.
- Finansal raporlama açısından stokların değerlemesi için İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) yöntemi kullanılmaktadır. Verginin hesaplanması açısından da FIFO kullanılmaktadır.
- Finansal raporlama açısından şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmaktadır. Vergi hesaplaması açısından şüpheli alacaklar gideri kanunen kabul edilmeyen bir giderdir.
- İşletme para cezasına çarptırılmıştır. Ödenen cezalar vergi amaçlı olarak indirilmemektedir.

Çözüm

- Fark var
- Fark yok
- Fark yok
- Fark var
- Fark var

Aşağıdaki terimler aşağıdaki anlamlarda kullanılmaktadır (UMS 12.5):

Muhasebe (finansal raporlama) kârı, vergi gideri öncesi dönem kârı veya zararıdır. Bu tutar, işletmenin finansal tablolarını hazırlamak için kullanılan finansal raporlama politikalarına göre belirlenir.

Vergiye tabi kâr (vergi zararı), vergi otoriteleri tarafından belirlenen kurallara göre bir dönem için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kâr (zarar)dır.

Vergi gideri (vergi geliri), dönem kârı veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutardır (Bakınız Şekil 1).

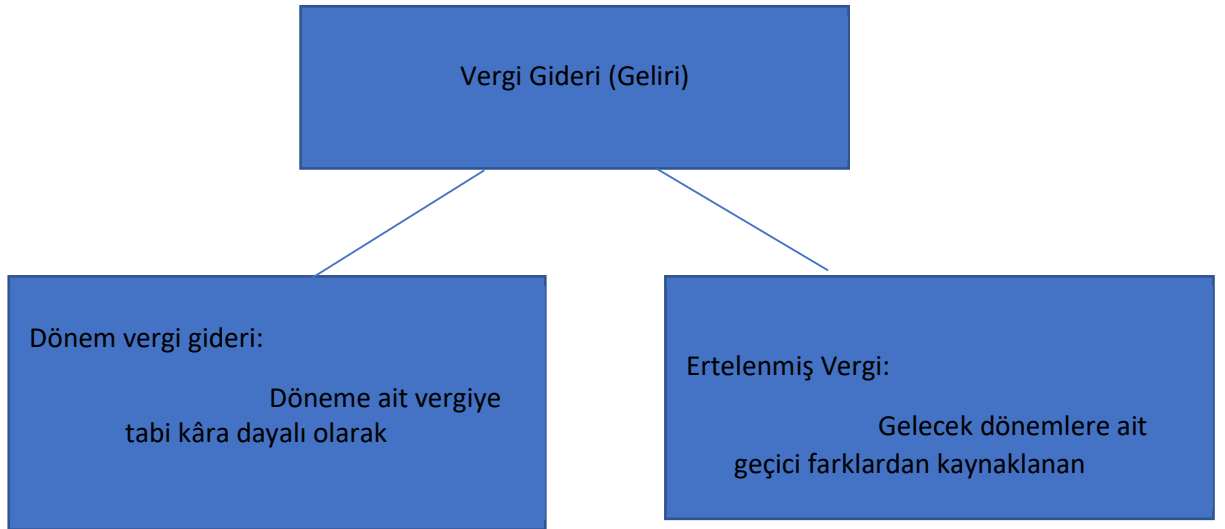
Dönem vergisi, vergiye tabi kâr (zarar) açısından o döneme ait ödenecek vergi (geri kazanılacak vergi) tutarıdır.

Ertelenmiş vergi borçları, vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek vergidir.

Ertelenmiş vergi varlıkları, aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan vergileri ifade eder:

- a) İndirilebilir geçici farklar;
- b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi zararları; ve
- c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

Şekil 1. Dönem Vergi Gideri ve Ertelenmiş Vergi Gideri (Geliri)



Geçici farklar, bir varlık veya borcun finansal durum tablosundaki defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farklardır.

Geçici farklar:

- a) Vergiye tabi geçici farklar, varlık veya borcun defter değerinin geri kazanıldığı (fayda sağlandığı) veya kapatıldığı (ödendiği) gelecek dönemlerin vergiye tabi kârının (vergi zararının) belirlenmesinde vergiye tabi tutarlara neden olacak geçici farklardır; veya
- b) İndirilebilir geçici farklar, varlık veya borcun defter değerinin geri kazanıldığı (fayda sağlandığı) veya kapatıldığı (ödendiği) gelecek dönemlerin vergiye tabi kârının (vergi zararının) belirlenmesinde indirilebilir tutarlara neden olacak geçici farklardır.

Bir varlık veya borcun vergiye esas değeri, vergi amaçlarıyla o varlığa veya borca atfedilen tutardır.

Bir varlığın vergiye esas değeri, varlığın defter değerini geri kazandığında bir işletmeye akacak vergilendirilebilir ekonomik faydalara karşı vergi amacıyla indirilebilecek tutardır. Ekonomik faydaların vergiye tabi olmaması durumunda, varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

Bir borcun vergiye esas değeri, defter değerinden o borçla ilgili olarak gelecekte vergisel amaçlarla indirilebilecek tutarın çıkarılmasıyla bulunan değerdir.

Tablo 1 hem varlıklar hem de borçlar için vergilendilebilir (indirilebilir) geçici farkların hesaplanmasına ilişkin kuralları detaylandırmaktadır.

Tablo 1. Vergilendirilebilir (İndirilebilir) Geçici Farkların Belirlenmesi

Eğer	Varlıklar için	Borçlar için
Defter Değeri > Vergiye Esas Değer	Vergilendirilebilir Geçici Farklar (VGF)	İndirilebilir Geçici Farklar (İGF)
Defter Değeri < Vergiye Esas Değer	İndirilebilir Geçici Farklar (İGF)	Vergilendirilebilir Geçici Farklar (VGF)

Finansal durum tablosunda varlık veya borç olarak muhasebeleştirilmeyen ancak gelecekte vergiye tabi kârdan indirilecekleri için vergi matrahı bulunan kalemler için indirilebilir geçici farklar oluşur.

Örnek 1 (devamı) Yukarıdaki Örnek 1 için her yılın muhasebe (finansal raporlama) kârı ve vergiye tabi kârı ne kadardır? Her yılın vergi gideri ne kadar olmalıdır? Ve her yıl için devlete ödenecek vergi tutarı ne kadardır?

Çözüm:

	a) (N)	a) (N+1)	a) (N+2)	a) Toplam Vergi	b) (N)	b) (N+1)	b) (N+2)	b) Toplam Vergi
Muhasebe Kârı	1,000	1,000	1,000		1,000	1,000	1,000	
Vergi Gideri	160*	160	160	480	160	160	160	480
Vergiye Tabi Kâr	1000+200-300=900*	900	1000+200-300=1200		1000+300-200=1100	1000+300-200=1100	1000-200=800	
Ödenecek Vergi	144***	144	192	480	176	176	128	480

* Vergi gideri, geçerli vergi oranına bağlıdır. Bu nedenle, vergi gideri 1,000 PB*16% olarak hesaplanır.

** Vergiye tabi kâr, vergi açısından muhasebeleştirilmeyen herhangi bir kalemin muhasebe kârından çıkarılması ve vergi makamlarının izin verdiği herhangi bir kalemin dahil edilmesiyle belirlenir. Bu nedenle a) durumu (N) yılı vergiye tabi kâr, raporlanan yüksek amortisman gideri yüzünden muhasebe kârından 100 PB daha düşük olacaktır. (N) yılı için vergiye tabi kâr 1,000 PB + 200 PB (finansal raporlama açısından ortaya çıkan yıllık amortisman farkını ortadan kaldırmak için) – 300 PB (vergiden indirilebilir amortisman gideri) = 900 PB

*** Dönemin ödenecek vergisi, vergiye tabi kâr * vergi oranının temel alır. Bu nedenle, a) senaryosunda (N) yılı için dönemin ödenecek vergisi $900 \text{ PB} * 16\% = 144 \text{ PB}$.

Yukarıdaki tablo, sırasıyla finansal raporlama ve vergi uygulaması açısından amortismanın muhasebeleştirilmesi ile ilgili ortaya çıkan geçici farkları özetlemektedir. Tablodan, 3.yılın sonunda demirbaşın her iki açıdan tamamen amortismanına tabi tutulduğu, ancak toplam 600 PB'lik amortisman tutarının her iki uygulama açısından yıllara farklı şekilde dağıldığı görülmektedir.

Ayrıca, 480 PB'lik ödenen toplam vergi her iki raporlama (hem finansal raporlama hem de vergi) açısından da aynıdır, ancak ödenen yıllık tutarlar yıldan yıla farklılık göstermektedir. a) senaryosu için, ilk yıllarda ödenen vergi, dönemin vergi giderinden (örn. 160 PB'ye göre 144 PB) daha düşüktür ve son yılda da ödenen vergi gideri dönemin vergi giderini (yani 160 PB'ye göre 192 PB) aşmaktadır.

İlk (son) vergi ödemesinin dönemin vergi giderini (yani, 160 PB yerine 176 PB (128PB)) aşması (daha küçük olması) durumunda senaryo b'de durum tersine döner. Bu durum, finansal raporlamanın vergi uygulamalarından nasıl farklılaştığını göstermektedir. Eğer işletmeler finansal raporlarını vergi mevzuatına göre hazırlayacak olurlarsa, senaryo a'da vergi oranı yıldan yıla değişiklik gösterecektir (örneğin, N ve N+1 yılı için $144/1,000=14.4\%$, N+2 yılı için $192/1,000\%=19.2\%$). Bu finansal raporlama açısından (perspektifinden) doğru değildir. Çünkü finansal raporlama uygulamaları dönemler boyunca değişmemiş dolayısıyla vergi oranı da her yıl için %16 olmalıdır.

Örnek 2 (devamı) Yukarıda Örnek 2'de tanımlanan farklılıklar geçici fark mı yoksa kalıcı fark mıdır?

Çözüm

a) geçici; amortismanın finansal tablolara alınması ile vergi raporlaması arasında zamanlama farkları oluşur; yukarıdaki Örnek 1'e bakınız.

b) geçici; şüpheli alacaklara karşılık ayrılması vergi uygulamaları açısından henüz gider değildir, sonuçta ortaya çıkan şüpheli alacak gideri vergiden düşülemeyecektir.

c) kalıcı; cezalar vergi uygulamaları açısından muhasebeleştirilemediğinden, finansal raporlama ile vergi uygulaması arasında her zaman bir fark söz konusu olacaktır. Bu fark hiçbir zaman geçici bir farkla sonuçlanmaz.

Örnek 1 (devamı) Yukarıdaki Örnek 1'de yer alan vergilendirilebilir / indirilebilir geçici farkların tutarı ne kadardır?

Çözüm

a)

Tarih	Defter Değeri	Vergiye Esas Değer	VGF	İGF
31.12.N	400	300	100*	-
31.12.N+1	200	0	200	-
31.12.N+2	0	0	0	-

b)

Tarih	Defter Değeri	Vergiye Esas Değer	VGF	İGF
31.12.N	300	400	-	100**
31.12.N+1	0	200	-	200
31.12.N+2	0	0	-	0

*Bir varlığın defter değeri, vergiye esas değerini aştığında, vergilendirilebilir bir geçici fark ortaya çıkmaktadır. Bu, standardın temel ilkesinin uygulanmasıdır; spesifik olarak senaryo a) kapsamında varlığın defter değerinin geri kazanıldığı yıldaki vergi ödemesinin (N+2), bu tür bir geri kazanımın herhangi bir vergi sonucunun olmaması durumunda olacağından daha yüksek olduğu görülmektedir (yani, 160 PB yerine 192 PB). Dolayısıyla, vergilendirilebilir bir geçici fark ortaya çıkmaktadır.

** Bunun tersine, senaryo b) kapsamında, varlığın defter değerinin geri kazanıldığı yıldaki vergi ödemesi (N+2), bu tür bir geri kazanımın herhangi bir vergi sonucunun olmaması durumunda olacağından daha düşüktür (yani 160 PB yerine 125 PB). Dolayısıyla, indirilebilir bir geçici fark ortaya çıkmaktadır.

Varlığın geri kazanılmasının veya bir borcun ödenmesinin herhangi bir vergi sonucu olmaması durumunda, kalemin vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

Karşılık gelen satır (varlık veya borca ilişkin) bir gelir ise;

- Eğer gelir gelecekte vergiye taib olmayacaksa, indirilebilir tutar 0'dır;
- Eğer gelir gelecekte vergiye tabi olmayacaksa (örneğin, zaten vergilendirildiyse, veya ilgili gider kalemi vergiden indirilmediği için), indirilebilir tutar gelir kadardır.

Örnek 3 31.12.N itibarıyla ortaya çıkan geçici farklar nelerdir?

- 1) Demirbaş N-1 yılının başında, 1,000 PB'ye satın alınmıştır ve UMS 16 kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Finansal raporlama açısından, bu demirbaş için eşit paylı amortisman yöntemi kullanılacaktır ve yararlı ömrü 5 yıldır. Vergi uygulaması açısından da eşit paylı amortisman yöntemi kullanılacaktır fakat yararlı ömür 4 yıldır.
- 2) Ticari alacaklar 1,000 PB'dir; hem finansal raporlama hem de vergi uygulaması açısından gelir bu dönem tanınmıştır (tahakkuk etmiştir).
- 3) Önceden ödenmiş gider 500 PB'dir – N ve N+1 yılları için önceden ödenmiş kira giderini ifade etmektedir, bu tutar finansal raporlama açısından muhasebeleştirildiği anda vergiden de indirilebilmektedir.
- 4) Ödenecek cezalar 200 PB; cezalar vergiden indirilemezler.
- 5) Kazanılmamış gelirler 300 PB – N yılında peşin tahsil edilmiş telif haklarını ifade etmektedir, gelir finansal raporlama açısından muhasebeleştirildiği anda vergilendirilebilir.
- 6) Kazanılmamış gelir 1,500 PB – N yılında N+1 yılına ait peşin tahsil edilmiş faiz gelirini ifade etmektedir, vergi uygulaması açısından faiz tahsil edildiğinde gelir olarak tanınmaktadır.

7) Garanti karşılıkları 600 PB; 200 PB muhasebeleştirildiğinde vergiden düşülebilir.

Çözüm

Hesap	Hesabın Türü (V/B)	Defter Değeri	Vergiye Esas Değer	VGF	İGF
Demirbaşlar	A ¹	600	500	100	-
Ticari Alacaklar	A ²	1000	1000	-	-
Önceden Ödenmiş Giderler	A ³	500	500	-	-
Ödenecek Cezalar	L ⁴	200	200-0=200	-	-
Kazanılmamış Gelir (300 PB)	L ⁵	300	300-0=300	-	-
Kazanılmamış Gelir (1,500 PB)	L ⁶	1500	1500-1500=0	-	1500
Garanti Karşılıkları	L ⁷	600	600-400=200	-	400
Toplam				100	1900

¹ finansal raporlama açısından yıllık amortisman gideri 200 PB'dir ve varlık için 2 yıl boyunca amortisman hesaplanmıştır. Vergi uygulaması açısından ise yıllık amortisman gideri 250 PB'dir ve varlık için 2 yıl boyunca amortisman hesaplanmıştır. Varlığın yararlı ömrü yine 2 yıldır fakat yıllık amortisman gideri 250 PB'dir.

² bu varlığın geri kazanılmasının vergisel bir sonucu yoktur, dolayısıyla varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

³ tutar gelecekte işletme varlığı tanındığında vergilendirilecektir; bu her iki uygulama içinde aynı yıl olduğundan vergi matrahı 500 PB'dir.

⁴ cezalar asla vergiden indirilemez. Bu nedenle, vergi matrahı 200 PB'dir (defter değeri eksi gelecekte indirilebilecek herhangi bir tutar; bu durumda hiçbir zaman indirilemez).

⁵ gelir gelecekte vergilendirilebilir olduğundan (yani tahakkuk edip, muhasebeleştirildiğinden), indirilebilir tutar 0'dır.

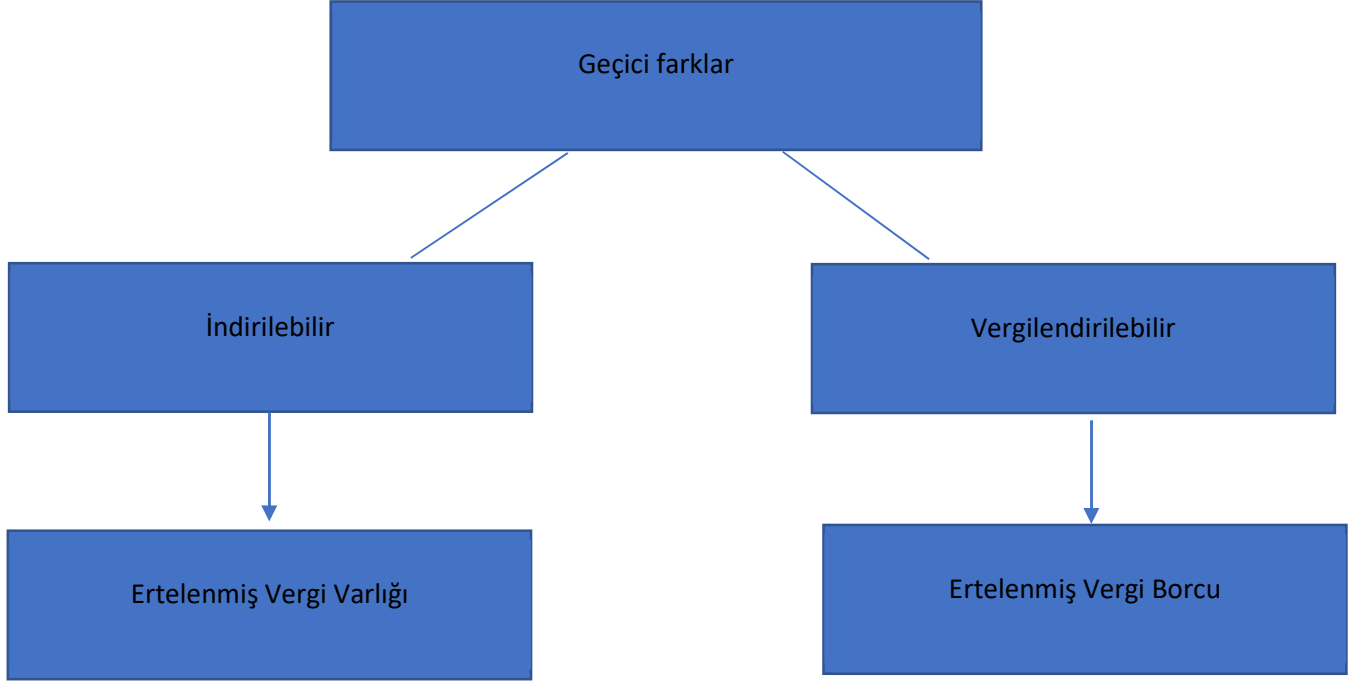
⁶ gelir zaten vergilendirildiğinden, tutarın tamamı gelecekte vergiden muaf (indirilebilir) olacaktır.

⁷ 200 PB tahakkuk edip muhasebeleştirildiğinde vergiden indirilebilir olduğundan, 400 PB tahakkuk edip muhasebeleştirildiğinde vergiden indirilemez; bu nedenle 400 PB ödendiğinde (veya karşılık iptal edildiğinde) vergiden muaf olacaktır.

Tüm indirilebilir geçici farklar için, indirilebilir geçici farklardan yararlanmaya yetecek vergiye tabi kâr elde edilmesinin muhtemel olduğu ölçüde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir (UMS12.24).

Bazı istisnalar dışında vergilendirilebilir tüm geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir (UMS12.15). Şekil 2 bu kuralları detaylandırmaktadır.

Şekil 2. Geçici Farkların Etkileri



Ertelenmiş vergi varlığı ve borcu netleştirilemez (IAS 12.53).

Örnek 1 (devamı) Yukarıdaki Örnek 1’deki ertelenmiş vergi etkileri ve bunun sonucunda ortaya çıkan vergi gideri ne kadardır?

Çözüm:

A) 31.12.N itibarıyla, 100 PB tutarında vergilendirilebilir geçici fark hesaplanmıştır. Bu nedenle, 16 PB tutarında ertelenmiş vergi gideri kaydedilerek, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmelidir.

Ertelenmiş Vergi Gideri 16

Ertelenmiş Vergi Borcu 16

Vergi Gideri = Dönemin Vergi Gideri + Ertelenmiş Vergi Gideri/ - Ertelenmiş Vergi Geliri

Vergi Gideri (N) = 144 + 16 = 160 PB

31.12.N+1 itibarıyla, 200 PB tutarında vergilendirilebilir geçici fark hesaplanmıştır. Bu nedenle, 32 PB tutarında ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkmaktadır. N yılının sonunda 16 PB tutarında ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmiş olduğundan, işletmenin N+1’deki 32 PB’lik bu borcu için 16 PB ertelenmiş vergi gideri kaydedilecektir.

Ertelenmiş Vergi Gideri 16

Ertelenmiş Vergi Borcu 16

Vergi Gideri (N+1) = 144 + 16 = 160 PB

31.12.N+2 itibarıyla vergilendirilebilir geçici fark sıfır olarak hesaplanmıştır. Bu nedenle, o yılın sonunda ertelenmiş vergi borcu hesabının bakiyesinin de sıfır olması gerekmektedir. N+1 yılı sonu itibarıyla ertelenmiş vergi borcu hesabının bakiyesi 32 PB olduğundan, işletmenin bu bakiyeyi ertelenmiş vergi geliri olarak kaydederek kapatması gerekmektedir.

Ertelenmiş Vergi Borcu 32

Ertelenmiş Vergi Geliri 32

Vergi gideri (N+2) = 192 - 32 = 160 PB

B) 31.12.N itibarıyla, 100 PB'lik indirilebilir geçici fark hesaplanmıştır. Bu nedenle, 16 PB tutarında ertelenmiş vergi geliri kaydedilerek, ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmelidir.

Ertelenmiş Vergi Varlığı 16

Ertelenmiş Vergi Varlığı 16

Vergi Gideri = Dönemin Vergi Gideri + Ertelenmiş Vergi Gideri / - Ertelenmiş Vergi Geliri

Vergi Gideri (N) = 176 – 16 = 160 PB

31.12.N+1 itibarıyla, 200 PB tutarında indirilebilir geçici fark hesaplanmıştır. Bu nedenle, 32 PB tutarında ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmaktadır. N yılının sonunda 16 PB tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmiş olduğundan, işletmenin N+1'deki 32 PB'lik bu varlık için 16 PB ertelenmiş vergi geliri kaydedilecektir.

Ertelenmiş Vergi Varlığı 16

Ertelenmiş Vergi Geliri 16

Vergi Gideri (N+1) = 176 - 16 = 160 PB

31.12.N+2 itibarıyla indirilebilir geçici fark sıfır olarak hesaplanmıştır. Bu nedenle, o yılın sonunda ertelenmiş vergi varlığı hesabının bakiyesinin de sıfır olması gerekmektedir. N+1 yılı sonu itibarıyla ertelenmiş vergi varlığı hesabının bakiyesi 32 PB olduğundan, işletmenin bu bakiyeyi ertelenmiş vergi gideri olarak kaydederek kapatması gerekmektedir.

Ertelenmiş Vergi Gideri 32

Ertelenmiş Vergi Varlığı 32

Vergi Gideri (N+2) = 128 + 32 = 160 PB

Böylece, hem cari hem de ertelenmiş vergi giderini içeren toplam vergi gideri, her yıl muhasebe kârının %16'sına denk gelmektedir.

Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi gelir veya gideri, bir işlemin veya olayın aynı veya farklı bir dönemde, kâr veya zarar dışında, ya diğer kapsamlı gelirden ya da doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş olmaması halinde dönemin kâr veya zararına dahil edilir (UMS12.58).

Kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi de aynı dönemde veya farklı dönemlerde kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilir. Bu nedenle, aynı veya farklı dönemlerde muhasebeleştirilmiş ve diğer kapsamlı gelirden raporlanan kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi de diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir (UMS12.61A).

Örnek 4 N ve N+1 dönemlerine ilişkin bilgiler aşağıda sunulmuştur.

	N Dönem Sonu	N+1 Dönem Sonu
Vergilendirilebilir geçici fark	10,000 PB	8,000 PB
İndirilebilir geçici fark	6,000 PB	9,000 PB

N yılının başında ertelenmiş vergi borcu hesabının bakiyesi 1,000 PB'dir. Ülkedeki geçerli vergi oranı %16'dır.

- 1) İki yıl için ortaya çıkan ertelenmiş vergi ne kadardır ve işletme bunların etkilerini nasıl kaydetmelidir?
- 2) İşletme 1,500 PB vergilendirilebilir geçici fark yaratan arsasını N+1 döneminde yeniden değerleseydi ne fark ederdi?

Çözüm

1) Yıl (N)

N yılının sonunda 10,000 PB tutarında vergilendirilebilir geçici fark hesaplanmıştır. Bu nedenle, 1,600 PB tutarında ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkmaktadır. N yılının başında ertelenmiş vergi borcu hesabının bakiyesi 1,000 PB olduğundan, işletmenin N yılının sonunda ertelenmiş vergi borcu hesabının bakiyesinin 1,600 PB olabilmesi için 600 PB ertelenmiş vergi gideri kaydedilecektir.

Ertelenmiş Vergi Gideri 600

Ertelenmiş Vergi Borcu 600

N yılının sonunda 6,000 PB tutarında indirilebilir geçici fark hesaplanmıştır. Bu nedenle, 960 PB tutarında ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmaktadır. N yılının başında ertelenmiş vergi hesabının herhangi bir bakiyesi olmadığı için, işletmenin N yılının sonunda ertelenmiş vergi varlığı hesabının bakiyesinin 960 PB olabilmesi için 960 PB ertelenmiş vergi geliri kaydedilecektir.

Ertelenmiş Vergi Varlığı 960

Ertelenmiş Vergi Geliri 960

Yıl (N+1)

N+1 yılının sonunda 8,000 PB tutarında vergilendirilebilir geçici fark hesaplanmıştır. Bu nedenle, 1,280 PB tutarında ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkmaktadır. N yılının başında ertelenmiş vergi borcu hesabının bakiyesi 1,600 PB olduğundan, işletmenin N yılının sonunda ertelenmiş vergi borcu hesabının bakiyesinin 1,280 PB olabilmesi için 320 PB ertelenmiş vergi geliri kaydedilecektir.

Ertelenmiş Vergi Borcu 320

Ertelenmiş Vergi Geliri 320

N yılının sonunda 9,000 PB tutarında indirilebilir geçici fark hesaplanmıştır. Bu nedenle, 1,440 PB tutarında ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmaktadır. N yılının başında ertelenmiş vergi hesabının herhangi bir bakiyesi 960 PB olduğundan, işletmenin N yılının sonunda ertelenmiş vergi varlığı hesabının bakiyesinin 1,440 PB olabilmesi için 480 PB ertelenmiş vergi geliri kaydedilecektir.

Ertelenmiş Vergi Varlığı 480

Ertelenmiş Vergi Geliri 480

2) Yıl (N+1)

Vergi otoriteleri tarafından kabul edilmeyen ve finansal raporlama açısından arsa ile ilgili yapılan yeniden değerlendirme 1,500 PB'lik (varlığın defter değeri vergiye esas değeri aştığından) vergilendirilebilir geçici fark yaratmıştır. İşletmenin arsanın yeniden değerlemesi ile ilgili olarak yapmış olduğu günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir:

Arsa 1,500

MDV Yeniden Değerleme 1,500

Aynı zamanda, bu yapılan yeniden değerlemenin gelecekteki vergi üzerine etkisi olacağından, işletme yeniden değerlemeden kaynaklanan 240 PB'lik ($1,500 \times 16\%$) vergilendirilebilir geçici farkı da muhasebeleştirecektir. Ancak, işletme bu farkı ertelenmiş vergi gideri olarak kâr veya zararda muhasebeleştirmek yerine, ilgili işlem özkaynaklarda muhasebeleştirildiğinden doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirecektir.

Özkaynaklarda Raporlanan Ertelenmiş Vergi 240

Ertelenmiş Vergi Borcu 240

Bu nedenle, N+1 yılının sonunda, 8,000 PB tutarında vergilendirilebilir geçici fark hesaplandığından, ertelenmiş vergi borcu hesabının bakiyesinin 1,280 PB olması gerekmektedir. N+1 yılı sonu itibarıyla ertelenmiş vergi borcu hesabının bakiyesi $1,600 \text{ PB} + 240 \text{ PB} = 1,840 \text{ PB}$ 'dir. Dolayısıyla işletmenin N+1 dönem sonu itibarıyla ertelenmiş vergi borcu hesabının bakiyesinin 1,280 PB olabilmesi için, 560 PB ertelenmiş vergi geliri kaydedilecektir.

Ertelenmiş Vergi Borcu 560

Ertelenmiş Vergi Geliri 560

Açıklamalar

İşletme, dönemin vergi gideri (geliri) ve ertelenmiş vergi gideri (geliri) gibi vergi giderinin (gelirinin) bileşenlerini ayrı olarak açıklar. Ayrıca, işletmeler, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen veya diğer kapsamlı gelirin her bir kalemi ile ilgili vergilerin toplam tutarlarını açıklamalıdır.

İşletme ayrıca vergi gideri (geliri) ile muhasebe kârı arasındaki ilişkiyi de ayrıca açıklar. Ortalama vergi oranı, vergi giderinin (gelirinin) muhasebe kârına bölünmesi ile hesaplanmaktadır.

Örnek 5

N ve N+1 yıl sonu itibarıyla işletmenin sahip olduğu ticari mal stokunun değeri 1,000 PB'dir. 31 Aralık N sonu itibarıyla net gerçekleşebilir değer 950 PB, 31 Aralık N+1 sonu itibarıyla net gerçekleşebilir değer 1,050 PB'dir. Stoklarda meydana gelen değer düşüklüğü vergi otoriteleri tarafından gider olarak kabul edilmemektedir. Her yılın muhasebe kârı 500 PB'dir. Ülkedeki geçerli vergi oranı %16'dır. Ertelenmiş vergi etkisini hesaplayarak, finansal tablolar üzerindeki etkisini gösteriniz (örn., vergi giderini hesaplayınız).

Çözüm

Yıl (N)

UMS 2 Stoklar Standardına göre, stoklar maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olan ile değerlendirilmektedir. Dolayısıyla N yılı sonu itibarıyla stoklar finansal tablolarda 950 PB (net gerçekleşebilir 950 PB, maliyet 1,000 PB'den düşük olduğu için) olarak raporlanmalıdır. Değer düşüklüğünün söz konusu olduğu tarihte, bu varlığın vergiye esas değeri 1,000 PB'dir, değer düşüklüğünün vergiden indirilmesine vergi otoriteleri izin vermemektedir.

Varlığın defter değeri vergiye esas değerinden düşük olduğu için, bu fark 50 PB tutarında indirilebilir geçici fark ortaya çıkarmaktadır. Bu fark da işletme tarafından 8 PB tutarında ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilecektir.

Ertelenmiş Vergi Varlığı 8

Ertelenmiş Vergi Geliri 8

Vergi gideri, dönemin vergi gideri ve ertelenmiş vergi gideri veya gelirinin toplamından oluşmaktadır.

Dönemin ödenecek vergisi, vergilendirilebilir kâr üzerinden hesaplanmaktadır.

N yılı vergilendirilebilir kârı $500 \text{ PB} + 50 \text{ PB} = 550 \text{ PB}$, değer düşüklüğü vergiden indirilemediği için devlete ödenecek vergi $550 \text{ PB} * 16\% = 88 \text{ PB}$

Vergi gideri $88 \text{ PB} - 8 \text{ PB (ertelenmiş vergi geliri)} = 80 \text{ PB}$.

Bu aynı zamanda $16\% * 500 \text{ PB}$ (muhasebe kârı).

(N+1) Yılı

İşletmenin sahip olduğu stoklar için aynı değerlendirme yöntemi kullanılması durumunda, N+1 dönem sonu itibarıyla stoklar 1,000 PB (maliyet 1,000 PB, net gerçekleşebilir değer 1,050 PB'den düşük olduğu için) olarak raporlanacaktır. Bundan dolayı, daha önceki yıllardan gelen değer düşüklüğünün iptal edilmesi gerekmektedir. Değer düşüklüğünün vergi otoriteleri tarafından vergiden indirilmesine izin verilmediği için, değer düşüklüğünün iptali de vergiden muaf olacaktır.

Böylece, varlığın defter değeri vergiye esas değer olan 1,000 PB'ye eşit olacağı için, herhangi bir geçici fark söz konusu olmayacaktır. Ancak daha önceki yıldan gelen 8 PB tutarındaki ertelenmiş vergi varlığı hesabının bakiyesinin sıfırlanması gerekmektedir.

Ertelenmiş Vergi Gideri 8

Ertelenmiş Vergi Varlığı 8

N+1 yılı sonu itibarıyla vergilendirebilir kâr $500 \text{ PB} - 50 \text{ PB} = 450 \text{ PB}$, değer düşüklüğü iptali vergiden muaf olduğu için ödenecek vergi $450 \text{ PB} * 16\% = 72 \text{ PB}$ 'dir.

Ödenecek vergi $72 \text{ PB} + 8 \text{ PB}$ (ertelenmiş vergi gideri) = 80 PB.

Bu, aynı zamanda $16\% * 500 \text{ PB}$ (muhasabe kârı).