

**T.C.  
ZONGULDAK KARAELMAS ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**Yüksek Lisans Tezi**

**TMS-12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE  
KURUM KAZANCI ÜZERİNDEN HESAPLANAN  
VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE  
FİNANSAL TABLOLARDA SUNULUŞU**

**Bahar ÇAKMAKÇI**

**Zonguldak 2009**

**T.C.  
ZONGULDAK KARAELMAS ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**Yüksek Lisans Tezi**

**TMS-12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE  
KURUM KAZANCI ÜZERİNDEN HESAPLANAN  
VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE  
FİNANSAL TABLOLARDA SUNULUŞU**

**Hazırlayan  
Bahar Çakmakçı**

**Tez Danışmanı  
Yrd. Doç. Dr. Yasemin Köse**

**Zonguldak 2009**

**T.C.**  
**ZONGULDAK KARAEKELMAS ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TEZ ONAYI**

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalında 2006528201008 numaralı Bahar ÇAKMAKÇI'nın hazırladığı "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu" konulu ~~DOKTORA~~/YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 24/09/2009 Çarşamba günü saat 10:00'te yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına ~~OYBİRLİĞİYLE/OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

Başkan \_\_\_\_\_

Doç. Dr. Metin SABAN

Üye \_\_\_\_\_

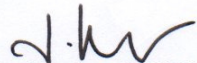
Doç. Dr. Muhlis BAĞDİGEN

Üye \_\_\_\_\_

Yrd. Doç. Dr. Yasemin KÖSE (Danışman)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

27.10./2009

  
Prof. Dr. Turhan KORKMAZ  
Enstitü Müdürü

## ÖZET

Kurum	: ZKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı
Tez Başlığı	: TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu
Tez Yazarı	: Bahar Çakmakçı
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. Yasemin Köse
Tez Türü, Yılı	: Yüksek Lisans Tezi, 2009
Sayfa Adedi	: 153

Uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Ülkemiz muhasebe uygulamalarına önemli değişiklikler getirmiştir. Bu standartlardan TMS-12 “Gelir Vergileri Standardı” kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesinde hem cari hem de ilerideki dönemlerde meydana gelecek olan vergisel sonuçların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanmasını esas almaktadır. Diğer bir ifade ile ülkemiz muhasebe uygulamaları için nispeten yeni olan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin belirlenmesi standardın bir gereği olmaktadır. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ticari kar ile mali kar arasında meydana gelen farklardan doğmaktadır.

Bu çalışmanın amacı ülkemiz vergi mevzuatı çerçevesinde TMS-12 “Gelir Vergileri Standardı”na göre kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin nasıl hesaplanacağı, mali tablolarda nasıl sunulacağı ve muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl yapılacağını ayrıntılı bir şekilde ortaya koymaktır. Bu amaçla öncelikli olarak ertelenmiş vergi kavramı ve hesaplanmasına ilişkin yaklaşımlar ele alınmış daha sonra ertelenmiş vergiyi doğuran ticari ka ve mali kar arasındaki farklar ülkemiz mevzuatı çerçevesinde incelenmiştir. TMS-12 “Gelir Vergileri Standardı”nın gelişimi ve kapsamı açıklandıktan sonra standarda göre ertelenmiş vergilerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin ilke ve kurallar mevcut uygulamalar ile karşılaştırmalı olarak irdelenmektedir. Çalışmanın son bölümünde örnek bir işletmenin ertelenmiş vergileri hesaplanarak gerekli muhasebe kayıtları yapılmış ve işletmenin bilançosu düzenlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Ertelenmiş Vergi, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü, Ertelenmiş Vergi Varlığı, TMS-12.

## ABSTRACT

Institution : ZKÜ Institute of Social Sciences, Department of Management  
Title : Accounting Treatment for Income Tax and Presentation in Financial Statements Under TMS-12  
Author : Bahar Çakmakçı  
Adviser : Assist. Prof. Dr. Yasemin Köse  
Type of Thesis, Year : MSc. Thesis, 2009  
Total Number of Pages : 153

Turkish Accounting Standards in accord with International Accounting Standards brought significant changes to accounting practices in Turkey. Among these standards TMS-12 Income Tax describes accounting treatment of income taxes for both current and future accounting periods. The Standard also describes presentation rules of income tax in financial reports. TMS-12 requires the measurement of deferred tax assets and liabilities. Deferred taxes arises from differences between tax and accounting profit.

The purpose of this study is to examine the accounting treatment and presentation of income tax in financial statements according to TMS-12 Income Tax Standard. It also aims to present accounting records for deferred tax assets and liabilities. For this purpose, deferred tax term and approaches to its calculation in general are presented. Then the differences between tax and accounting profit under Turkish tax rules are examined. After the development and the objective of the Standard are presented a comparison is made between current accounting practices and TMS-12 requirements. And finally, for a hypothetical company, income tax is determined, accounting results are recorded and balance sheet is prepared according to TMS-12.

**Keywords:** Deferred Tax, Deferred Tax Assets, Deferred Tax Liabilities, TMS-12

## ÖNSÖZ

Uzun yıllar boyunca muhasebe alanında pek çok çalışma yapılmış gerçeğe uygun ve anlamlı bilgiler elde edilmeye çalışılmıştır. Yapılan çalışmalarla uyumlu, anlaşılır, karşılaştırılabilir bilgilerin elde edilme gereksiniminin artmasıyla ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarına olan bakış açısı olumlu yönde gelişmeye başlamıştır. Şu anda birçok ülkede muhasebe konusunda gün geçtikçe uluslararası boyutta geçerliliği olan standartlaşmaya doğru bir yönelimin arttığını görmekteyiz. Ülkemizde ise uluslararası muhasebe standartlarının yansıması Türkiye Muhasebe Standartları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye muhasebe standartlarından biri olan TMS-12, “Gelir Vergisi Standardı”nın kapsamının büyük bölümünü oluşturan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerin öncelikle içerik olarak irdelenmesi ve daha sonra TMS-12’ye göre hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunuluşuna ilişkin bilgilerin ayrıntılı bir şekilde ele alınmasıdır. Bu konuyla ilgili bilgi sahibi olmak isteyenlere yol gösterici bir çalışma olmasını dilerim.

Tüm çalışmam boyunca bana yol gösteren ve değerli bilgilerini benimle paylaşan danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Yasemin Köse’ye katkılarından dolayı sonsuz teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca her an yanımda olup bana destek verdikleri ve güvendikleri için canımdan çok sevdiğim aileme, sayın İlkay Günay’a ve arkadaşlarıma teşekkür eder şükranlarımı sunarım.

# İÇİNDEKİLER

<b>ÖZET</b> .....	<b>iii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>iv</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>vi</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	<b>x</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>1. ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI</b> .....	<b>5</b>
1.1. Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Nedenleri .....	5
1.1.1. Ertelenmiş Vergi Kavramı .....	5
1.1.2. Ertelenmiş Verginin Nedenleri .....	5
1.1.2.1. Ticari Kar, Mali Kar Kavramları.....	5
1.1.2.2. Gelirler Üzerinden Alınan Vergiler ve Muhasebeleştirilmesi.....	7
1.2. Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Standartları .....	9
1.2.1. UMS ve Ertelenmiş Vergi.....	9
1.2.2. TMS ve Ertelenmiş Vergi .....	10
1.3. Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülüklerine İlişkin Yöntemler .....	12
1.3.1. Vergi Borçları Yöntemi .....	13
1.3.2. Vergi Erteleme Yöntemi.....	13
1.3.2.1. Erteleme Yöntemi ( Gelir Tablosu Yükümlülüğü Yöntemi) .....	14
1.3.2.2. Yükümlülük Yöntemi (Bilanço Yükümlülüğü Yöntemi) .....	18
1.3.2.3. Net Vergi Borçları Yöntemi.....	22
<b>2. TİCARİ KAR İLE MALİ KAR ARASINDA OLUŞAN FARKLAR</b> .....	<b>23</b>
2.1. Ticari Kar İle Mali Kar Arasında Farka Neden Olan Mali Olaylar .....	23
2.1.1. Vergilendirilmeyecek Gelirler Açısından Farklar .....	23
2.1.2. Karşılıklar Yönünden Oluşan Farklar .....	24
2.1.3. Amortisman Yönünden Farklar.....	24
2.1.4. Reeskont İşlemleri Yönünden Farklar.....	24
2.1.5. Değerlemeden Kaynaklanan Farklar .....	25
2.1.6. KKEG Açısından Farklar.....	26
2.1.7. Vergi Ertelemesinden Doğan Farklar .....	26
2.1.8. Vergi Oranları Yönünden Farklar .....	27

2.2. Ticari Kar İle Mali Kar Arasında Oluşan Farkın Sınıflandırılması .....	27
2.2.1. Sürekli Farklar.....	28
2.2.2. Geçici Farklar.....	31
2.2.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar .....	35
2.2.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar .....	36
<b>3.TMS-12'YE GÖRE ERTELENMİŞ VERGİLER .....</b>	<b>38</b>
3.1. TMS-12'nin Gelişimi, Amacı, Kapsamı ve Temel Kavramlar .....	38
3.1.1. TMS-12'nin Gelişimi .....	38
3.1.2. TMS-12'nin Amacı .....	39
3.1.3. TMS-12'nin Kapsamı .....	40
3.1.4. TMS-12 İle İlgili Kavramlar .....	42
3.2. Ertelenmiş Vergi Varlık ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri .....	43
3.2.1. Ertelenmiş Vergi Varlığı ve İndirilebilir Geçici Fark .....	43
3.2.2. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü ve Vergilendirilebilir Geçici Fark.....	44
3.3. TMS-12'ye göre Ertelenmiş Vergi Varlığını Doğuran Olaylar.....	45
3.3.1. Araştırma Giderleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	45
3.3.2. İşletme Birleşmeleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	45
3.3.3. Gerçeğe Uygun Değerin Gösterimi Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	46
3.3.4. Amortisman Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı:.....	47
3.3.5. Kıdem Tazminatı Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı .....	49
3.3.6. Şüpheli Ticari Alacaklar Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı .....	50
3.3.7. Stok Değer Düşüklüğü Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	51
3.3.8. Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	52
3.3.9. Vergi Planlaması Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı .....	53
3.3.10. Kullanılmayan Mali Zararlar İle Kullanılmayan Vergi İndirim ve İstisnaları Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı .....	54
3.4. TMS-12'ye Göre Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Doğuran Olaylar .....	56
3.4.1. Faiz Gelirleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü .....	56
3.4.2. Amortisman Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü .....	56
3.4.3. Geliştirme Giderleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü.....	57
3.4.4. Vadeli Satışlar Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü.....	58
3.4.5. Sabit Kıymet Yenileme Fonu Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü .....	58
3.4.6. İşletme Birleşmeleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü .....	58

3.4.7. Gerçeğe Uygun Değerin Gösterilmesi Açısından Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü .....	59
3.4.8. İşletme Birleşmelerinde Şerefiyelerin Oluşması Açısından Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü.....	61
3.4.9. Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi Açısından Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü.....	62
3.5. TMS-12'ye Göre Ertelemiş Vergilerin Hesaplanmasında Kullanılan Yöntemler .....	62
<b>4. ERTELENMİŞ VERGİLERİN HESAPLANMASI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE FİNANSAL TABLOLARDAN SUNULUŞU.....</b>	<b>64</b>
4.1. Ertelemiş Vergi Varlık ve Yükümlülüklerinin Hesaplanması.....	64
4.2. Ertelemiş Vergi Varlık ve Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi.....	68
4.2.1. Ertelemiş Vergi Varlık ve Yükümlülükleri'nin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplar .....	70
4.2.2. Ertelemiş Vergi Varlığının Muhasebeleştirilmesi.....	73
4.2.3. Ertelemiş Vergi Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi .....	84
4.3. Ertelemiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüklerinin Mali Tablolarda Sunuluşu .....	95
4.3.1. Bilançoya Yansıtılacak Bilgiler .....	96
4.3.2. Gelir Tablosuna Yansıtılacak Bilgiler .....	97
4.3.3. Mali Tablolarda Açıklanması Gereken Bilgiler .....	101
<b>5. ÖRNEK UYGULAMA .....</b>	<b>104</b>
<b>SONUÇ .....</b>	<b>115</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>117</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>135</b>
Ek 1: Gelir Vergileri Standardı (TMS 12).....	135

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>No</u>	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1: Ertelemiş Vergi Etkilerinin Oluşumu.....	67

## KISALTMALAR LİSTESİ

TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standardı
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
BDDK	: Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
VGf	: Vergilendirilebilir Geçici Fark
İGF	: İndirilebilir Geçici Fark
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
Evv	: Ertelenmiş Vergi Varlığı
Evy	: Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
GvK	: Gelir Vergisi Kanunu
KvK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme Giderleri
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
IOSCO	: Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standardı Kurulu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TMS-12	: Gelir Vergisi Standardı
UMS-12	: Gelir Vergisi Standardı

## GİRİŞ

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) küreselleşmenin de etkisi ile birlikte birçok ülke tarafından kullanılmaya başlanmıştır. Bu yönde 1973'lü yıllarda ilk çalışmalara başlanmış ve uluslararası muhasebe standartları komitesi kurularak uluslararası muhasebe standartlarına yönelik çalışmalar hız kazanmıştır. Hazırlanan taslak metin kapsam bakımından gün geçtikçe gelişmiş ve bugünkü halini almıştır.

Ülkemizde uluslararası muhasebe standartları ile ilgili olarak birçok kurum ve kuruluş kurulmuştur. Ardından uluslararası muhasebe standartlarınınca kabul görmüş olan uluslararası yasal düzenlemeler çerçevesinde uyumlaştırma çalışmalarına başlanmıştır. İlk çalışmalar 1994'lü yıllarda Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun (TMUDESK) oluşturduğu taslak metinlerle yapılmıştır. Daha sonra bu kurulun yerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) almıştır. Sonrasında standartlarla ilgili önemli gelişmeler sağlanmıştır. 2002 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından bankacılık sektörüne yönelik muhasebe standartları yayınlanmıştır. 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu muhasebe standartları hazırlayarak bunu Seri:XI, No:25 sayılı tebliğ ile yayınlamıştır.

Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasındaki en büyük zorluk ise her ülkenin vergi kanunlarının aynı olmayışdır. Bu durum vergisel hesaplamaların farklı yapılmasına sebep olmakla beraber uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasında vergi yönünden farklılıkların doğmasına neden olmaktadır. Bu yönde UMS-12 ile birlikte gerekli uyumlaştırma yapılmak istenmektedir.

TMS-12 "Gelir Vergisi Standardı", UMS-12 "Gelir Vergisi Standardı"nın birebir çevirisidir. Ülkemizde TMS-12 uygulanırken standart gereği uygun görülen düzenlemeler yapılacak ve muhasebeleştirilecektir. Ancak şu da belirtilmelidir ki standardın kapsamına aldığı kayıtlar ve mali tablolarda gösterilme şekilleri ülkemizdeki uygulamalara göre birtakım farklılıklar içermektedir. Bu nedenle

yukarıda saymış olduğumuz kurumlar uyumlaştırma yönünde çalışmalarına devam etmektedirler.

TMS-12, TMSK tarafından 28.03.2006 tarihinde yayınlanarak 31.12.2005 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanması öngörülmüştür. TMS-12 ile birlikte, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilerek finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin esaslar belirlenmektedir. TMS-12 ülkemizde kurumlar vergisine tabi işletmeler, limited şirketler, hisseli komandit şirketler, anonim şirketler, ortak dışı işlem yapan kooperatifler ve tüketim ve taşımacılık yapan kooperatifler için uygulanmaktadır. Standarda göre kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler gelir vergisi olarak nitelendirilmektedir. Yani, standart kurum kazancı mükelleflerince uygulanacak ancak gelir vergisi olarak da nitelendirilecektir.

TMS-12, vergi kanunlarınca belirlenen vergi değeri ile TMS uyarınca belirlenen muhasebe değeri arasındaki farklar sonucu oluşan geçici farkları kapsamaktadır. İşte bu noktada bakıldığında, standardın asıl amacı ticari kar ile mali kar arasındaki farklar sonucunda ortaya çıkan ve ertelenmiş vergi etkisi yaratan geçici farklardır. Standart bu şekilde ortaya çıkan geçici farkları vergilendirilebilir (vergiye tabi geçici farklar) geçici farklar ile indirilebilir geçici farklar olarak tanımlamaktadır. Vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farkların sonucunda ise ertelenmiş vergi kavramı karşımıza çıkmaktadır. Geçici farklar sonucunda ortaya çıkan bu ertelenmiş vergi etkileri ise ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilecek ve mali tablolarda gösterilecektir. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin hesaplanmasıyla birlikte dönemin gerçek net kar/zararı doğru olarak hesaplanacak böylece finansal tablolara ilgili daha net bilgiler elde edilecektir.

Bu çalışmada TMS-12 “Gelir Vergileri Standardı”na göre kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin ülkemiz vergi mevzuatı çerçevesinde nasıl hesaplanacağı ve mali tablolarda nasıl sunulacağı konusunda ayrıntılı bilgi verilmeye çalışılmıştır. Bu şekilde standardın uygulanmasındaki zorluklar ve dikkat edilmesi gereken hususlar açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Ayrıca muhasebeleştirmeye yönelik henüz bir standardizasyon sağlanmadığı için ertelenmiş vergi varlık ve

yükümlülüklerinin hangi muhasebe hesaplarında izlenmesi gerektiği vurgulanmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde, ertelenmiş vergi kavramı ve ertelenmiş verginin nedenlerine değinilmiştir. Bunun yanında ertelenmiş verginin UMS ve TMS açısından bir değerlendirmesi yapılarak, ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin yöntemler açıklanmıştır.

Mali tablolarda, TMS'nin ilke ve esaslarına göre belirlenen ticari kar üzerinden hesaplanan vergi karşılıkları (vergi gideri) ile vergi mevzuatına göre saptanan mali kar üzerinden hesaplanan vergi değeri arasında oluşabilecek farklar, ilgili ertelenmiş vergi hesabına aktarılmaktadır. Bu nedenle ikinci bölümde ise ertelenmiş vergilerin oluşum sürecine etki eden ticari kar ile mali kar arasındaki farklara neden olan mali olaylara ve bu farkların sınıflandırılması sonucunda oluşan sürekli ve geçici farklara değinilecektir. Sürekli farklar sonucunda herhangi bir ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğü oluşmaz iken, geçici farklar sonucunda ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülük etkileri söz konusu olmakla birlikte bir ya da birkaç dönem sonra gerekli kayıtların yapılmasıyla birlikte ortadan kalkmaktadır. Ayrıca, sürekli ve geçici farklar içerisinde kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilere ilişkin vergi kanunlarınca indirimi kabul edilen ve indirimi kabul edilmeyen giderlere değinilecektir. Buradaki amaç ise, vergi karşılıkları ve mali kar hesaplarken hangi kalemlerin bu hesaplamalar içerisinde dahil edileceğinin daha net görülmesini sağlamaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise TMS-12'ye göre ertelenmiş vergiler incelenmiştir. Bu nedenle ilk olarak TMS-12'nin amacı, kapsamı, gelişimi ve temel kavramlarına değinilmiştir. Ertelemiş vergi varlık ve yükümlülükleri kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergileri etkilemektedir. Bu nedenden ötürü bu bölümün devamında ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin bilgiler verilmektedir.

Dördüncü bölümde, ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda gösterimi konusunda bilgi verilecektir. Bu şekilde önceki bölümlerde değinilen ertelenmiş vergi kavramının

nasıl hesaplanacağı, muhasebeleştirileceği ve mali tablolar üzerine olan etkileri konusunda bir açıklık sağlanmaya çalışılmaktadır.

Beşinci bölümde ise, çalışmayla ilgili bir örnek uygulama yapılmıştır. Bunun için bir işletmenin ülkemiz vergi mevzuatı çerçevesinde TMS-12 “Gelir Vergileri Standardı”na göre kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerinin nasıl hesaplanacağı, mali tablolarda nasıl sunulacağı ve muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl yapılacağı ayrıntılı bir şekilde ortaya konmak istenmiştir.

# **1. ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI**

## **1.1. Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Nedenleri**

Ertelenmiş vergi kavramı ve nedenleriyle ilgili açıklamalar aşağıda ayrı başlıklar halinde incelenmiştir.

### **1.1.1. Ertelenmiş Vergi Kavramı**

Dönem sonlarında işletmelerde ticari kar ile mali kar kavramlarıyla ilgili hesaplamalar yapılmaktadır. Yapılan bu hesaplamalar sonucunda ticari kar ile mali kar kavramları arasında amaçların farklılığından dolayı ertelenmiş vergi kavramı ortaya çıkmaktadır. Ertelenmiş vergiler, dönem sonlarında mali kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile finansal tablolarda raporlanan ticari kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farklardır. Diğer yandan ertelenmiş vergi kavramı, dönem net karının tespitinde, dönem ticari kar tutarından indirilecek vergi tutarının, gider kalemlerinde olduğu gibi dönemsellik kavramına göre belirlenmesidir. Bu yolla net kara ulaşırken ticari kardan yalnızca vergi giderlerinin düşülmesi amaçlanmaktadır (Aygül, 2003:75).

Ticari kar ile mali kar arasındaki farklılıklar sonucu oluşan ertelenmiş vergi etkilerinin finansal tablolarda raporlanması oldukça önemli bir yere sahiptir (Demir ve Bahadır, 2007:81). Bu şekilde gelecek döneme ilişkin ertelenmiş vergi etkileri daha açık görülmüş olacaktır.

Ertelenmiş vergi kavramı, TMS-12 “Gelir Vergisi Standardı” açısından oldukça önemli bir yere sahiptir. İlerleyen bölümlerde bu yönde daha çok açıklama yapılacaktır.

### **1.1.2. Ertelenmiş Verginin Nedenleri**

#### **1.1.2.1. Ticari Kar, Mali Kar Kavramları**

Ticari kar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve tek düzen hesap planı uygulamaları ile sermaye piyasası mevzuatına göre tutulan muhasebe kayıtlarından tespit edilen kardır (Kocaman, 2008:5). Ticari kar tespit edilirken Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine de uyulmaktadır (Erdoğan, 2007). Mali kar ise,

üzerinden gelir veya kurumlar vergisi hesaplanacak olan ticari kar, Vergi Usul Kanunu (VUK)'un değerlendirme hükümleri, kanunen indirimi kabul edilen ve/veya edilmeyen giderlerin, indirim ve istisnaların dikkate alınması suretiyle hesaplanan kardır (Kocaman, 2008:5).

Ülkemizde bulunan borsaya kayıtlı şirketler ile bankalar ve sigorta şirketleri dışında kalan şirketlerin tamamına yakını tek düzen muhasebe sistemine göre muhasebe kayıtlarını tutmakta ve mali tablolarını buna göre düzenlemektedirler. Bu nitelikteki şirketler, ticari karından hareketle mali kara ulaşarak bu mali kar üzerinden ödenecek kurumlar vergisini hesaplamaktadır. Burada özellikle üzerinde durulması gereken konu ise ticari ve mali karın hesaplanmasında, vergiden istisna edilmiş gelirler ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG)'in neden olduğu sürekli farkların dikkate alınması ancak dönemsellik ilkesi gereğince ortaya çıkan geçici farkların vergi etkisinin dikkate alınmamasıdır. TMS-12 ile birlikte ticari ve mali kar arasında dönemsellik gereği oluşan geçici farkların vergi etkilerinin hesaplanması ve mali tablolara yansıtılması zorunluluğu getirilmiştir (Kavak, 2008:53).

Özellikle uluslararası faaliyet gösteren firmalar dönem karını hesaplarken söz konusu ülke veya ülkelerin vergi sistemlerinden kaynaklı farklılıkları da göz önüne alarak dönem karını hesaplamalıdır. Çünkü ülkeler farklı vergi kanunlarına sahip olabilmekte bu da ticari ve mali kar arasında çok belirgin farklılıklar yaratabilmekte ve bunun sonucunda da dönem karının hesaplanması tutarsız sonuçlar verebilmektedir (Arslan, 2007:292).

TMS-12 ticari karı, muhasebe karı olarak mali karı ise vergiye tabi kar olarak ifade etmektedir. Bunun yanında mali kar için, vergilendirilebilir gelir, vergiye tabi kar, vergi karı ifadeleri de kullanılmaktadır. Bu standarda göre ticari kar ya da zararı, vergi gideri öncesi dönem karını ya da zararını ifade etmektedir. Yani, ticari kar, vergi öncesi dönem karı ve ticari kar olarak ifade edilmiştir. Yine standartta, vergiye tabi kar, vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara bağlı olarak bir hesap döneminde tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen kar ya da zararı ifade etmektedir (Sevinç, 2003:47). Kısacası, ticari kar, TMS düzenlemeleri yapıldıktan sonraki kar; mali kar ise, VUK'da temel olan karı ifade eder (Alpman, 2009:40).

Ticari kar ile mali kar kavramlarının kapsamına ikinci bölümde daha ayrıntılı olarak değinilmiştir.

### 1.1.2.2. Gelirler Üzerinden Alınan Vergiler ve Muhasebeleştirilmesi

Türk vergi sisteminde, gelirler üzerinden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergileridir. Kurumlar vergisi, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, iş ortaklıkları niteliğindeki kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır (KVK md 1).

Yıl içerisinde kanunen kabul edilsin ya da edilmesin tüm gelir ve giderler dönemsellik ilkesi doğrultusunda kayıtlara alınır. Bu doğrultuda yıl sonu itibariyle envanter işlemlerinden sonra elde edilen dönem sonucu “ticari kar” olarak dikkate alınır. Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefi olan işletmeler kurumsal kazançlarını vergilendirirken mali karı hesaplamak zorundadırlar. Mali karın belirlenmesi için kanunen kabul edilmeyen giderlere ticari karın eklenmesi gerekir.

Ticari kar İlaveler (+) Geçmiş yıl zararları(-) İndirim ve istisnalar(-)
<hr/> =Beyan edilecek kazanç toplamı (Mali Kar)
Beyan edilecek kazanç toplamı (Mali Kar) ×Kurumlar vergisi oranı =Kurumlar vergisi tutarı

Burada dikkat edildiği üzere şahıs işletmelerindeki gibi vergi kuralları değil muhasebe kuralları esas alınarak gerekli kayıtlar yapılmıştır. İlgili döneme ait olan giderler ilgili muhasebe hesaplarında izlenir iken, dönem sonunda ise “Dönem Karı veya Zararı Hesabı” ticari karı ya da zararı gösterecektir. Ayrıca belirtilmesi gereken önemli bir husus da KKEG niteliğinde olan giderlerin “Nazım Hesaplar”da özel olarak gösterimidir ( Dinç, 2007:27).

**Örneğin,** Kavaklıdere Vergi Dairesi mükellefi X A.Ş.'nin 2005 yılı ticari kârı 5.000.000 TL, Kanunen kabul edilmeyen giderleri 20.000 TL, Y A.Ş.'den alınan kâr payı 300.000 TL'dir. Bu verilere göre kurumlar vergisi matrahının bulunması şu şekilde olacaktır (GİB, 2009);

Ticari Bilanço Kârı =5.000.000
K.K.E.G.= 20.000
<hr/>
İndirim ve İstisna Öncesi Kurum Kazancı = 5.020.000
İştirak Kazancı = 300.000
<hr/>
Kurumlar Vergisi Matrahı = 4.720.000
Kurumlar Vergisi= 4.720.000 × %20 = 944.000

Söz konusu hesaplama dair gerekli muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

	/			
691- DÖN.KARI VERGİ VE DİĞ.Y.Y.KARŞ (-)		944.000		
370- DÖN.KARI VERGİ VE DİĞ.Y.Y.KARŞ				944.000
690- DÖN.KARI VEYA ZARARI		5.000.000		
691- DÖN.KARI VERGİ VE DİĞ.Y.Y.KARŞ (-)				944.000
692- DÖN.NET KARI VEYA ZARARI				4.056.000
692- DÖN.NET KARI VEYA ZARARI		4.056.000		
590- DÖNEM NET KARI				4.056.000

Gelirler üzerinden alınan diğer bir vergi ise gelir vergisidir. Gelir vergisi, birçok ülkenin vergi sisteminde yer alan önemli bir gelir kaynağıdır (Erdağ, 2002:15). Gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirlerini vergilendiren subjektif

yapılı bir vergi türüdür. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır (GVK md 1).

Kollektif şirket ortakları, adi ortaklık ortakları ve adi komandit şirket ortakları ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin komandite ortaklarının kar payları şahsi gelir olarak kabul edildiği için bu ortaklıkların ortaklıklarının elde edilen gelirler gelir vergisinin konusu kapsamına girmektedir. Tüm bu saymış olduğumuz işletmeler birer kurum sayılmamakla birlikte elde edilen kazançları da kurumsal kimlik çerçevesinde beyan edilmemektedir. Bu işletmelerin mali tablolarında vergi karşılığı görülmemektedir (Dinç, 2007:26). Söz konusu işletmelerin Gelir Vergisi Kanunu (GVK) tarafından KKEG nitelikte olan giderleri, doğrudan ortaklar cari hesabına borç kaydedilerek muhasebeleştirilir. Bu durumda, “Dönem Karı veya Zararı Hesabı”nın bakiyesi doğrudan vergi karını (mali karı) gösterecektir. Elde edilen vergi karı ise gelir vergisi beyannamesinde beyan edilecek olan tutarı gösterir. Burada vergi kuralları temel alınarak işlem yapıldığı gözden kaçırılmamalıdır (Dinç, 2007:27).

## **1.2. Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Standartları**

Ertelenmiş vergi kavramı muhasebe standartları açısından önemli bir yere sahiptir. Aşağıda UMS ve TMS açısından ertelenmiş vergi kavramıyla ilgili bir değerlendirme yapılmıştır.

### **1.2.1. UMS ve Ertelenmiş Vergi**

1973-2000 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından çıkarılan standartlar UMS kapsamında, 2000 yılında bu kuruluşun devamı niteliğinde kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından çıkarılan standartlar ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla UFRS, UMS 'nin güncellenmiş halidir ve UMS ve TMS, UFRS kapsamında yer alan standartlardır (CONSULTA:2009). Bu konuda yapılan pek çok çalışmada UMS yerine UFRS olarak nitelendirme yapılmıştır.

2001 yılından sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi bu tarihe kadar oluşturulmuş olan tüm standartları bünyesine almış ve bu standartları

uyumlaştırmaya, gereken değişiklikleri gerçekleştirmeye çalışmışlardır. Bu süreç sonrasında da yeni yürürlüğe konulan standartlar UFRS adı altında numaralandırılarak yayınlanmaya başlamıştır (Akdoğan, 2007b:102).

Birçok ülke muhasebe ve vergilendirme arasındaki ilişki açısından farklı yaklaşımlara sahiptir. Bir tarafta, muhasebe amaçlı gelir tespiti vergilendirme amaçlı gelir tespitinden tamamen ayrı iken diğer tarafta, ya mali tablolar vergi kurallarına uygun olarak hazırlanmaktadır ya da vergilendirme amaçlı gelir tespiti mali tablolarda yapılan tercihlere göre yapılmaktadır. Farklı tercihler farklı ve kıyaslamada zorluk yaratacak sonuçlara neden olacaktır (Hegarty vd., 2004:1). UMS-12 ile uluslararası boyutta oluşacak olan vergisel farklılıkların daha iyi anlaşılabilmesi ve uyumlaştırmaya yönelik adımlar atılması sağlanmaktadır.

### **1.2.2. TMS ve Ertelenmiş Vergi**

Ülkemizde çeşitli kurumlar kendilerine verilen yetkiler doğrultusunda muhasebe standartları yayınlamışlardır. Bu kurumların her biri kendi yetki alanında olan kurumları yönlendirmek amacıyla çeşitli düzenlemeler yapmakta bu durum ise ülkemizde uygulamada karmaşaya neden olmaktadır. Örneğin; BDDK, bankacılık sektöründeki işletmelere, SPK sermaye piyasasında işlem gören işletmelere dair kendilerince düzenledikleri standartları uygulamaktaydılar. Daha sonra bu karmaşanın giderilmesi amacıyla ülkemizde TMUDESK kurulmuş ve ardından görevini TMSK'ya devretmiştir (Akdoğan, 2004:21). Diğer yandan, muhasebe sistemi uygulama genel tebliği hesaplama ve değerlendirme konularında uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu düzenlemeler getirememiş olup finansal tabloların uluslararası açıdan kolayca kıyaslanabilme imkanı verememiştir. TMSK'nın kurulmasıyla birlikte TMS/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) yayınlanmıştır ve bu standartlar ile birlikte bu boşluk doldurulmuştur. Gerek TMS'lerin gerekse TFRS'lerin sağlıklı uygulanabilmesi ve karşılaştırılabilirlik açısından tekdüzen muhasebe sistemi oldukça önemli bir yere sahiptir (Akdoğan, 2007a).

Pek çok ülkede dikkate alınan ertelenmiş vergi kavramı ülkemizde SPK, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve TTK' da uzun yıllar

boyunca herhangi bir hüküm içerisinde bulunmamış, bu kavram adeta ihmal edilmiştir. Bunun neticesinde de ertelenmiş vergi uygulaması özellikle halka açık şirketlerde, yüksek tutarlı olan dönem vergi karşılıklarının yeterince analiz edilememesine ve finansal tablolarda sağlıklı bilgilerin alınamamasına neden olmuştur. Ardından SPK'nın Seri:XI No:1 sayılı tebliğinde 5.bölümde ertelenmiş vergi kavramına ait düzenlemelere yer verilmiştir (Aygül, 2003:83). İlerleyen yıllarda ise SPK, Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (IOSCO)'nun önerisini ve Avrupa Birliği ile uyum sürecini dikkate alarak UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını yayınlamış ve uygulamaya koymuştur. Söz konusu içerik SPK'nın Seri XI, No:25 tebliğinde görmek mümkündür (Aksoy, 2005:190). Günümüzde yeni TTK tasarısında TMSK ve UFRS'nin referans alınarak uygulama zorunluluğu getirilmesi gerek ulusal gerekse uluslararası boyutta oldukça yerinde olmuştur. Bu doğrultuda, ulusal ve uluslararası boyutta finansal raporlamaya dair farklılıkların azalması ve karşılaştırılabilirlik derecesinin artması yönünde bir sürece girileceğini söyleyebiliriz (Aksoy, 2005:190).

Yukarıda da açıklandığı üzere birçok kurum TMS'ye uyum sağlamak amacıyla kendilerine düşen görevi yerine getirmiş, uyumluluk sürecine katkıda bulunmuş ve bulunmaya da devam etmektedirler. Burada belirtilmesi gereken diğer bir durum ise, ülkemizdeki mevcut mevzuat ile TMS arasında ölçüm ve dipnotlardaki açıklamalar yönünden ortaya çıkan farklılıklardır. Diğer yandan, TMS'ye göre hazırlanacak olan mali tablolarda şirketlerin mevcut mevzuata göre hazırladıklarından daha fazla bilgiye gereksinim duyulacaktır. Yapılan uyumlaştırma çabalarıyla birlikte TMS, TTK içerisinde yapılan düzenlemelerle birlikte UFRS'ye daha uyumlu bir hal alacağı ve mali tablolar açısından farklılıkların azalacağı beklenmektedir (Akdoğan, 2006b).

TMSK, küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri kapsamına alan bir muhasebe standart taslağı hazırlamıştır. Bu taslak içerik olarak özde yayınlanmış olan muhasebe standartları setine benzemekle birlikte daha basite indirgenmiş halidir. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerle ilgisi olmayan standartlar ise kapsama alınmamış olup ölçme ve değerlendirme yönünden basitleştirmeye gidilmiştir (Akdoğan, 2007b:107). 2008 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi genel kurulunda

görülmeye başlanan 2009 yılı içerisinde de yasalaşması beklenen yeni TTK tasarısı ile birlikte ülkemizdeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan UMS/UFRS'ye uyumlu TMS/TFRS'ye uyma zorunluluğu getirilecektir (DENETİMNET, 2009).

Ülkemizde kurum kazancı üzerinden vergilendirmeye tabi tutulan pek çok işletmenin uluslararası ticari ilişkilerinin önemli boyutlara ulaşması UFRS'ye uygun olarak düzenlenen mali tabloların önemini artırmıştır. Bu nedenden dolayı ülkemizde de UFRS'ye uyumlu muhasebe standartlarının uygulanması yoluna gidilmiştir. Bu uyumluluk tam olarak sağlanmasa da gerekli güncellemeler yapılarak çalışmalara devam edilmektedir.

TMS ile UMS arasındaki konsolide mali tablolar, kur farkı zararlarının muhasebeleştirilmesi, finansal kiralama yönünden farklılıklar olduğu gibi ertelenmiş vergiler yönünden de farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıkların giderilmesi ile birlikte TMS ile UMS'nin uyumluluk yönünden birbirlerine daha yakın olduklarını görmek mümkün olacaktır. Eğer ki söz konusu farklılıklar giderilmez ise, özellikle uluslararası alanda büyük sorunlarla karşı karşıya kalınacağını söylemek mümkündür. UMS'ye uygun hazırlanan mali tablolar ile birlikte, yabancı yatırımcı mali tabloları daha iyi analiz edebilecek ve bu doğrultuda yatırım ya da krediye yönelik kararlarını daha sağlıklı verebilecektir. Bu durumlar ışığında Türk muhasebe hukukunun UMS'ye uyumlu hale getirilmesi, kaçınılmaz bir durumdur. Aksi halde, uluslararası sermaye hareketlerinden istenilen pay alınamayacaktır (Özulucan ve Zeki, 2009).

### **1.3. Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülüklerine İlişkin Yöntemler**

Ertelenmiş vergi varlık (EVV) ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin (EVY) muhasebeleştirme ve mali tablolar üzerindeki etkilerini güvenilirlik ve tutarlılık içerisinde göstermek amacıyla, net gelirler üzerinden alınan vergilerle ilgili olarak bir takım yöntemler uygulanmaktadır. Bu yöntemler literatürde yer alan yöntemlerdir. (Sevinç, 2003:77). Bu yöntemlerden en önemlileri ise vergi borçları yöntemi ile vergi erteleme yöntemi (vergi etkili muhasebe yöntemi)'dir. Vergi erteleme yöntemleri; erteleme, yükümlülük ve net vergi borçları yöntemlerinden meydana gelmektedir.

Aşağıda bu yöntemlere göre ertelenmiş vergilerin hesaplanması ile ilgili gerekli açıklamalar yapılmış ve muhasebe standartlarıca benimsenen yöntemlere değinilmiştir (Ayanoğlu, 2001:154).

### **1.3.1. Vergi Borçları Yöntemi**

Bu yöntemin en önemli özelliği kurumlar vergisini bir gider unsuru olarak görmemesidir. Bu yöntemi savunanlar, kurumlar vergisini karın bir dağıtım unsuru olarak görür. Bu düşünce doğrultusunda, kurumlar vergisi oranı kadar devletin, kar dağıtım prosedürüne tabi olmaksızın koymuş olduğu esaslar çerçevesinde işletmenin kar-zararına ortak olduğunu gösteren bir durum söz konusu olur (Arslan, 2007:298).

Vergi borçları yöntemine göre, bir dönemin faaliyet sonuçlarında net gelirleri üzerinden alınacak olan gelir veya kurumlar vergisi ile ilgili herhangi bir muhasebe kaydı yapılmaz, bilanço ve kar tablosunda ayrı bir hesapta gösterilmezler (Sevinç, 2003:78).

Bu görüşü savunanlara göre kurumlar vergisini hesaplayanlar, geçici farkların vergi üzerindeki etkileri farkların ortadan kaldırdıkları dönemde vergi giderine dahil edilerek vergiye tabi kara yansıtılırlar. Ancak vergi borçları yöntemi muhasebenin dönemsellik ilkesine ve tahakkuk esasına ters düşmektedir (Ayanoğlu, 2001:147). Bu yöntem hesapların daha anlaşılabilir olmasından uzaklaştığı ve bu nedenden dolayı bir takım sıkıntılar ortaya çıkarttığı için sonrasında “vergi etkili muhasebe yöntemi” geliştirilmiştir.

### **1.3.2. Vergi Erteleme Yöntemi**

Bu yöntemi savunanlar ise, kurumlar vergisini işletmenin katlandığı bir maliyet unsuru olarak görmektedirler. Bir döneme ilişkin gelir veya kurumlar vergisi, o dönemin net karının ulaşılmasında yapılması zorunlu giderler mahiyetinde olup ilgili oldukları gelir ve giderler ile aynı dönemde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir. Bu doğrultuda, vergi öncesi kardan o kara cari vergi tarifesine göre tekabül eden gelir veya kurumlar vergisi için bir karşılık ayrılması gereklidir (Özbirecikli, 1999:113). Geçici farklardan ortaya çıkan vergi etkileri “vergi giderini” etkileyerek gelir tablosunda gösterilen bu tutar içinde ve

bilançodaki “Peşin Ödenmiş Vergi Gideri” veya “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” bakiyelerinde belirtilmektedir. Vergi etkili muhasebe yöntemleri kullanılarak dönemler arasında daha adil bir vergi dağıtımından bahsedilecek, dönemin gelir ve gider dağılımı daha kolay karşılaştırılma imkanı bulacaktır (Sevinç, 2003:79). Vergi etkili muhasebe yöntemleri şunlardır:

- Erteleme Yöntemi
- Yükümlülük Yöntemi
- Net Vergi Borçları Yöntemi

Saymış olduğumuz bu yöntemlerden hangisinin ertelenmiş vergilerin hesaplanmasında kullanılacağı önemlidir. Söz konusu yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

#### **1.3.2.1. Erteleme Yöntemi ( Gelir Tablosu Yükümlülüğü Yöntemi)**

Erteleme yönteminde, cari döneme ait geçici farkların vergi etkileri, ortadan kalkacakları gelecek dönemlere ertelenmekte ve bu dönemlerde dikkate alınmaktadır (Özbirecikli, 1999:115). Dönemin vergi gideri, vergi borçları karşılığını ve diğer dönemlere devredilen veya diğer dönemlerden devir alınan geçici farklarının vergi etkilerini kapsamaktadır (Erkuş, 1998:83). Cari döneme ait geçici farkların ise vergi etkilerinin sona erecekleri gelecek dönemlere ertelenmekte ve bu dönemlerde dikkate alınmaktadır. Bilançoda gösterilen ertelenmiş vergi borçlarının ileride elde edilecek olan para ödemesine ilişkin borçları belirttikleri kabul edilmediğinden vergi oranlarındaki değişimleri yansıtmaları için herhangi bir uygulamaya tabi tutulmazlar. Erteleme yöntemi, yükümlülük yönteminden farklı olarak gelir tablosu üzerine odaklanmıştır. Bu nedenden ötürü bu yönteme “gelir tablosu yükümlülük yöntemi” de denilmektedir. Söz konusu yöntemde önemli olan bir noktada vergi oranlarında ortaya çıkan değişimleri yansıtmasıdır. Vergi oranlarındaki değişimlerin neden olduğu vergi kazanç veya kayıpları geçici farkların ortadan kalktıkları dönemlere yayılmaktadır. Tahakkuk ilkesine göre oluşan işlemler oluştuğu anda gerçekleşmiş sayılır, muhasebe kayıtlarına alınır ve ilgili oldukları dönemin finansal tablosunda gösterilirler. Ancak burada böyle bir durum olmadığı için muhasebenin tahakkuk ilkesine ters düşmektedir (Sevinç, 2003:80).

Vergi ertelenmesi ile gelecek dönemde ödenecek olan vergiler “ertelenmiş vergi borçları (yükümlülükleri) hesabı” adlı pasif hesapta, cari dönemde fazla ödenen ve bundan dolayı da mahsup edilecek olan vergiler ise de “ertelenmiş vergi alacakları (varlıkları) hesabı” adlı aktif bir hesapta gösterilir. Burada dikkat edilmesi gereken önemli noktalardan birisi, ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya alacağının en çok üç ya da dört yıl içinde kapanması gerektiğidir. Diğerleri ise cari döneme ait geçici farkların vergi etkileri, ortadan kalkacakları gelecek dönemlere ertelenmekte ve bu dönemlerde dikkate alınmaktadır (Hacıosmanoğlu, 2008:1). Bu yöntemde aşağıdaki örnek içerisinde değinilmiştir.

**Örneğin;** Bir ticari işletme 1.yılında 200 TL bir sabit kıymet satın almaktadır. Bu sabit kıymetin ticari kazancın tespitinde dikkate alınan amortisman oranı %25, vergi matrahının tespitinde kullanılan amortisman oranı ise %50’dir. 1. ve 2. yıllar için vergi oranı %50, 3. ve 4. yıllar için ise %60’tır. İşletmenin amortisman öncesi safi kazancı tüm yıllar için 100 TL olarak gerçekleşmiştir (Sevinç, 2003:81).

### **1.Yıl**

İlk olarak işletmenin dönem ticari karı  $(100 - (200 \times \%25))$  50 TL ve bunun vergisi ise  $(50 \times \%50)$  25 TL olarak bulunacaktır. Vergi matrahı ise,  $(100 - (200 \times \%50))$  sıfır olarak bulunacaktır. Bu durum ise ilk yıl ödenecek bir verginin doğmayacağını gösterir. İşletmenin söz konusu durumuyla ilgili muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

1. Yıl			
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		25	
370. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI			0
483. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ			25
Vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi			

1. Yıl	
690.DÖNEM KARI VE ZARARI HESABI	50
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI	25
692. DÖNEM NET KAR VE ZARARI	25
Dönem karının ilgili hesaba devri	

Burada işletmenin vergi öncesi dönem kar/zarar tutarı olan 50 TL'den 25 TL'lik karşılık (Ertelenmiş vergi yükümlülüğü) ayrıldıktan sonra kalan tutar olan 25 TL işletmenin vergi sonrası net karı olarak bilançoda gösterilecektir. Burada vergi gideri olarak ifade edilen tutar ödenecek vergiler ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının toplamıdır.

### **2.Yıl**

İkinci yılda da birinci yıldaki şartlar aynı olduğundan, birinci yıldaki kayıtlar aynen yapılır ve “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” ve “Dönem Net Kar veya Zararı” hesapları bakiyeleri 50 TL olur. Burada özellikle belirtmeliyiz ki ikinci yılda vergi oranı değişmemiştir.

### **3.Yıl**

İşletme, üçüncü yılında vergi matrahını belirlemek açısından sabit kıymetlerini amorti etmiştir. Bu durumda vergi matrahının tespitinde amortisman tutarı artık dikkate alınmayacaktır ve üçüncü yılın vergi matrahı 100 TL olarak düşünülecektir. O halde bu dönem için, işletmenin ödenecek vergi tutarı  $(100 \times \%60)$  60 TL olacaktır. İşletme ticari karın tespitinde %25 amortisman ayırmaya devam edeceğinden ticari karı 50 TL ve vergi tutarı ise  $(50 \times \%50)$  25 TL olacaktır. Vergi tutarına ilişkin tahsis işlemi ise öncelikle ertelenmiş vergi hesabından yapılacaktır. Söz konusu olacak muhasebe kaydı aşağıda yapılmıştır.

3.Yıl			
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		35	
483. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		25	
	370. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		60
Vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi			

3.Yıl			
690.DÖNEM KARI VE ZARARI HESABI		50	
	691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		35
	692. DÖNEM NET KAR VE ZARARI		15
Dönem karının ilgili hesaba devri			

Tekrar hatırlatılmalıdır ki, vergi gideri olarak ifade edilen tutar ödenecek vergiler ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının toplamıdır. Bu durumda 3. yıl için vergi gideri tutarı (60-25) 35 TL olacaktır. İşletmenin üçüncü yıl sonunda dönem sonrası karı, ertelenmiş vergi yükümlülüğünün de etkisiyle birlikte (50 - 60) -10 TL zarar değil, (50 – 35) 15 TL kar ile sonuçlanmıştır.

#### **4.Yıl**

4.Yıl			
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		35	
483. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		25	
	370. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		60
Vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi			

4.Yıl	
690.DÖNEM KARI VE ZARARI HESABI	50
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI	35
692. DÖNEM NET KAR VE ZARARI	15
Dönem karının ilgili hesaba devri	

İşletme dört yıl boyunca gerçekleştirdiği faaliyetler neticesinde 400 TL'lik gelir elde etmiştir. Söz konusu gelirin 200 TL'lik kısmını amortismanına ayırmış kalan 200 TL'nin 120 TL'sini vergi olarak ödemiş, 80 TL'lik vergi sonrası kar kalmıştır. Yapılan tüm bu işlemler neticesinde özellikle üzerinde durulması gereken husus, ödenecek verginin cari karın vergisine karşılık gelen kısmının (eski orandan hesaplanan) öncelikle ertelenmiş vergi yükümlülüğünden karşılanmış olmasıdır. Diğer yandan, dört yıl boyunca ilk iki yıl vergi oranı %50, sonraki iki yıl ise %60 olarak değerlendirilmiştir. Bu değişimin etkileri ise, “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” hesabında düzenlemelere tabi tutulmamıştır.

### 1.3.2.2. Yükümlülük Yöntemi (Bilanço Yükümlülüğü Yöntemi)

Bu yöntemde, cari döneme ait olan geçici farkların gelecek dönemlerde fiilen ödenmesiyle ilgili vergi borcu etkileri “yükümlülük” olarak nitelendirilirken, gelecek dönemlerle ilgili vergilerin peşin ödenmiş olmasıyla birlikte avans niteliğindeki ödemeleri “varlık” olarak gösterilmektedir. Bu doğrultuda peşin ödenmiş vergi giderleri ile ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin tutarları ileriki dönemlere ilişkin tutarları yansıtılabilmeleri açısından vergi oranlarında meydana gelecek olan değişikliklere göre hesaplamalara tabi tutulmaları gerekmektedir. Yükümlülük yöntemi, erteleme yöntemine benzemekle birlikte gelecekte oluşabilecek olan vergi oranlarındaki değişiklikler dikkate alındığı için erteleme yönteminden bu açıdan farklı bir noktaya sahiptir. Ayrıca yükümlülük yöntemi vergi oranlarındaki değişiklikleri ortaya çıktıkları dönemlerde muhasebeleştirmekte böylece muhasebenin dönemsellik ilkesine uygun bir yol izlemektedir ( Epstein ve Kowicz, 2006:530).

Bu yöntem, vergi dağıtımına vergi öncesi ticari karın bir fonksiyonu olan vergi giderinin tahakkuku gözüyle bakmaktadır. Vergi öncesi ticari kar hesaplanırken söz konusu olacak kalemler farklı vergi oranlarıyla hesaplanabilmektedir. Dönemin vergi gideri ile ödenecek vergi tutarı arasında oluşan fark gelecek dönemlere ilişkin bir yükümlülük ya da bir varlık oluşturur. Bu yükümlülük ya da varlıkların gelecek dönemlere ilişkin oluşacak olan geçici farkları ortadan kalkacakları dönemde uygulanan vergi oranına göre belirlenmektedir (Sevinç, 2003:86).

Yükümlülük yönteminde bir dönemin vergi gideriyle ilgili:

- Vergi borçları karşılığını hesap ederken gelecekteki vergi oranlarında meydana gelebilecek değişimleri,
- Cari dönemde oluşan ya da ortadan kalkan geçici farklara ilişkin olarak ileriki dönemlerde ödeneceği beklenen ya da önceden ödeneceği kabul edilen vergi tutarını,
- Bilançodaki peşin ödenmiş vergi gideri ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü bakiyelerinin vergi oranlarındaki değişmelerin tahminini sağlamayı amaçlamaktadır.

Yükümlülük yöntemi bilanço kaynaklıdır ve geleceğe yöneliktir. Bu nedenle bu yönteme “bilanço yükümlülük yöntemi” adı da verilmektedir. Yıllık hesaplamada yükümlülük hesabı yapılırken yasal vergi oran değişikliklerine ve vergi mükelleflerinin başka vergi oranı dilimine kaymasına göre değişiklik gösterebileceği dikkate alınmalıdır (Epstein ve Kowicz, 2006:530). Ayrıca, yükümlülük yönteminde, cari dönemde ortaya çıkan ve ortadan kalkan geçici farkların vergi etkileri ve peşin ödenmiş vergi gideri ile ertelenmiş vergi yükümlülük bakiyeleri gelecek dönemde vergi oranlarının değişmeyeceği söz konusu olduğunda cari dönemin vergi oranına göre hesaplamaya tabi tutulur (Sevinç, 2003: 86). Aşağıda söz konusu yöntemle ilgili bir örnek verilmiştir.

**Örneğin;** Erteleme yönteminde yer alan örneğin tüm şartları yükümlülük yöntemi içinde kabul edilmiştir. Birinci ve ikinci yıllardaki kayıtların erteleme yöntemiyle aynı olması nedeniyle bu yöntemde sadece üçüncü ve dördüncü yıllarda kayıtlar dikkate alınmıştır (Sevinç, 2003:86).

**3.Yıl:**

Yükümlülük yöntemi gereği birinci ve ikinci yıllardaki vergi etkisini ertelenmiş vergi yükümlülüğü açısından dikkate alabilmemiz için öncelikle vergi oranlarındaki değişimler sonucunda oluşan vergi tutarlarını hesaplamamız gerekmektedir. Bu durumda eski vergi oranına göre vergi tutarı ( $100 \times \%50$ ) 50 TL olacak, yeni vergi oranı olan  $\%60$ 'ı dikkate adlımızda ise ( $100 \times \%60$ ) 60 TL olacaktır. Burada 10 TL'lik bir ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır. Söz konusu durumun muhasebe kaydı ise;

3.Yıl			
690.DÖNEM KARI VE ZARARI HESABI		10	
	483.ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		10
Ertelenmiş vergilerin yeni vergi oranına göre uyarlanması			

Bu durumda ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabının alacak kalanı ( $50 + 10$ ) 60 TL olacaktır.

Yapılan bu kaydın ardından ise, vergi kanunlarına göre hesaplanan toplam ödenecek verginin önce cari dönem ticari karına karşılık gelen kısmının ertelenmiş vergi yükümlülüğünden, kalanının ise dönem karından karşılanması söz konusu olmaktadır. Söz konusu durumla ilgili kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır.

3.Yıl			
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		30	
	483. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		30
370. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI			60
Vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi			

3.Yıl			
690.DÖNEM KARI VE ZARARI HESABI (50 – 10)		40	
	691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		30
	692. DÖNEM NET KAR VE ZARARI		10
Dönem karının ilgili hesaba devri			

Yapılan kayıtlardan çıkartılan sonuca batkımızda, 50 TL olan vergi öncesi dönem karının 10 TL'si ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabının yeni vergi oranına uyarlanmasına, 30 TL'si vergi giderine ve kalan 10 TL'si vergi sonrası dönem karına tahsis olmaktadır.

#### 4.Yıl:

Bu yıl ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabı kapanacak, bu nedenle dönem karından herhangi bir tahsisi işlemi yapmaya gerek kalmayacaktır. Dördüncü yıla ilişkin muhasebe kaydı ise;

4.Yıl			
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		30	
483. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		30	
	370. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		60
Vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi			

4.Yıl			
690.DÖNEM KARI VE ZARARI HESABI		50	
	691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		30
	692. DÖNEM NET KAR VE ZARARI		20
Dönem karının ilgili hesaba devri			

İşletme dört yıl boyunca gerçekleştirdiği faaliyetler neticesinde 400 TL'lik gelir elde etmiştir. Söz konusu gelirin 200 TL'lik kısmını amortismanına ayırmış kalan 200 TL'nin 120 TL'sini vergi olarak ödemiş, 80 TL'lik vergi sonrası kar kalmıştır. Yükümlülük yönteminde erteleme yönteminden farklı olarak, ödenecek vergilerin ticari kara karşılık gelen kısmının öncelikle yeni vergi oranına uyarlanmış ertelenmiş vergi yükümlülüğünden karşılanmasıdır.

### **1.3.2.3. Net Vergi Borçları Yöntemi**

Yöntemin içeriğinde ise bilanço aktif ve pasif kalemlerinin değerlendirilmesinde vergilendirilebilme ve vergiden düşülebilirlik durumlarının rol oynadığı düşünülmektedir. Örneğin; amortismanına tabi bir varlığı ele aldığımızda vergi amaçlı olarak düşülen amortisman tutarının vergi etkisinin ilgili varlığın değerini azalttığı düşünülebilir. O halde burada varlığın ileriki dönemlerde vergiden indirilecek olan amortisman tutarının şimdiden tüketilmesi anlamı ortaya çıkmaktadır. Hızlandırılmış amortisman yöntemlerinin vergi amaçlı kullanıldığını düşündüğümüzde daha da önem kazanmaktadır. Burada muhasebe amaçlı amortisman yöntemi ile vergi amaçlı amortisman yöntemine göre hesaplanan dönemin amortisman tutarları arasındaki farkın vergi etkisi diğer yöntemlerdeki gibi ertelenmiş veya peşin ödenmiş vergi hesabında izlenmek yerine, direkt olarak ilgili kalemin kayıtlı değerlerinden düşülerek ilave bir amortisman tutarı olarak finansal amaçlı tablolara geçirilmektedir. Gelir tablosunda diğer yöntemlerden farklı olarak söz konusu geçici fark vergi giderinin bir parçasını oluşturmayacak dönemin amortisman giderine eklenen bir tutar olarak düşünülecektir (Günel, 1994:45).

Bu yöntemde, bir gelir veya gider kaleminin tahakkuk dönemleri vergi ve muhasebe amaçlı olarak farklılaşıyorsa ortaya çıkan vergi etkisi ilgili gelir ve gider kalemine ilgili varlık veya borç kalemi için muhakkak bir ayarlama yapmayı gerektirmektedir. Bu ayarlamaların direk olarak uygulanması bunların vergi dışı net değerleri üzerinden yansıtılmasıdır (Günel, 1994:46). Bu yöntem erteleme ve yükümlülük yöntemlerinin gelişmesiyle birlikte uygulanabilirliğini yitirmiştir.

## **2. TİCARİ KAR İLE MALİ KAR ARASINDA OLUŞAN FARKLAR**

### **2.1. Ticari Kar İle Mali Kar Arasında Farka Neden Olan Mali Olaylar**

Muhasebenin ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesi, tahakkuk esasına göre kayıt yapılmasını gerekli görmektedir. Ancak, vergi bazlı çalışmalar da çoğunlukla nakit esasına göre kayıt yapılmaktadır. Yani söz konusu olacak gelir ve giderler oluştukları döneme değil, vergiye konu oldukları döneme kayıt edilirler. İşletmeler UMS'ye göre kayıt yaparlarken bu tür uygulamalar tahakkuk ettikleri döneme kayıt edilirler. Bu durumda ise, şirketlerin mali karları ile ticari karları arasında bir fark söz konusu olacaktır. İşte bu farkın uyumlulaştırılabilmesi için ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğüne ihtiyaç vardır (Alpman, 2009: 40).

Diğer bir açıdan, ticari kar ile mali karın arasındaki farkın nedeni işletme karının farklı açılardan ele alınmış olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi kanunlarında vergilendirme yönünden, muhasebe ilkelerine göre ise üçüncü şahısların haklarını korumak açısından ele alınmıştır. Bu durum doğrultusunda farklılığın kaçınılmaz olduğunu söylemek mümkündür. Ticari kar ile mali kar arasındaki farka neden olan mali olaylara aşağıda değilmiştir.

#### **2.1.1. Vergilendirilmeyecek Gelirler Açısından Farklar**

Muhasebe kar/zararı muhasebe kavram ve ilkeleri doğrultusunda tespit edilir. Döneme ait olan bütün giderler dönem kar/zararına devredilir ve gelirlerden düşülür. Bu doğrultuda muhasebe kar/zararına ulaşılmış olunur. Vergi yasalarında ise durum daha farklıdır. Bazı giderlerin mali kardan indirilmesini engelleyen ve bazı gelirlerin ise vergiden muaf/istisna olmasını sağlayan hükümler yer almaktadır. Bu nedenle mali karla, ticari kâr arasında bir farklılık söz konusu olacaktır. Bu nitelikteki gelirlere iştirak kazançları istisnası, risturn istisnası, turizm hasılat istisnası örnek olarak verilebilir (Sevinç, 2003:52).

### **2.1.2. Karşılıklar Yönünden Oluşan Farklar**

İşletmelerde mali tabloların güvenilir ve doğru bilgiyi gösterecek şekilde raporlanması, varlıkların ve borçların gerçek değeri ile gösterilmesi önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle muhasebe ilkelerinden sosyal sorumluluk ilkesinin yerine getirilebilmesi için işletmelerin karşılık ayırması, muhasebe uygulamaları açısından önemli bir yere sahiptir.

Muhasebe ilkelerine göre söz konusu olacak tüm giderler için karşılık ayrılır ve bu karşılıklar kayıt edilir. Vergi yasalarında ise işletmelerin karşılık ayırması zorunlu tutulmamış olup, karşılık ayrılacak durumlar ise sınırlandırılmıştır (Şişman, 2008:43). Örneğin; vergi mevzuatına göre kıdem tazminatları için karşılık öngörülmemişken, muhasebe ilkelerine göre kıdem tazminatları için karşılık hesabının kullanılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

### **2.1.3. Amortisman Yönünden Farklar**

Muhasebe ilkelerine göre amortisman yöntemleri açısından herhangi bir sınırlama olmamakla birlikte, işletme için amortisman yöntemlerinden en uygun olanı seçilip uygulanabilmektedir. Vergi yasalarında mali karın tespiti açısından kullanılacak olan amortisman yöntemleri sınırlandırılmıştır. Bunun bir nedeni olarak yıllık amortisman paylarının fazla olmasının dönem karını azaltıcı etki yaratması olarak gösterebiliriz. Ayrıca, ticari karın belirlenmesinde muhasebe kavramları, ilke ve esasları dikkate alınmakta, bunlardan amortisman ve karşılıklarla ilgili esaslar TTK hükümleri doğrultusunda uygulanmaktadır (Ayanoğlu, 2007:82).

### **2.1.4. Reeskont İşlemleri Yönünden Farklar**

Reeskont, işletmenin tahakkuk eden gelir veya gider unsurlarının bu dönemlerle ilgili olmayan kısımlarının dönemsellik kavramı gereği ayrıştırılmasıdır. Vergi mevzuatına göre ticari alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulmasının mükelleflerin isteğine bırakılmasına rağmen, 1 nolu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği'ne göre reeskont işleminin zorunlu olduğu belirtilmiştir. O halde vergi yasalarına göre vergi matrahına ulaşmak için reeskont işlemlerini uygulamayan

işletmelerin ticari kardan mali kara geçerken gerekli olan düzenlemeleri yapmaları gerekmektedir (Sarı, 2006:85).

Vergi Usul Kanunu reeskont işlemlerine dair gerekli hükümleri VUK 281. ve 285. maddelerinde belirtmiştir. TMS’de ise reeskontla ilgili VUK’na göre daha geniş yer verilmiş olup TMS-39’da finansal varlık ve finansal borçların, mali tablolarda itfa edilmiş maliyetleri üzerinden gösterilmeleri belirtilmiş ve tüm alacak ve borçların, vade farkı içersin ya da içermesin reeskonta tabi tutulmaları gerektiğini ifade edilmiştir (Dinç, 2008:75).

### **2.1.5. Değerlemeden Kaynaklanan Farklar**

Değerlemede birbirinden farklı ölçü ve esasların kullanılması bilanço ve gelir tablosunda sunulan bilgilerin farklılaşmasına neden olmakta ve doğrudan dönem karını etkilemektedir. Bu durum ise değerlemeyle ilgili durumların vergi kanunlarınca daha ayrıntılı bir şekilde ele alınmasına neden olmuştur. Vergi kanunları değerlemeye vergi matrahının belirlenmesi açısından baktığı için değerlemeye ilişkin muhasebe ilkeleriyle arasında pek çok farklılık ortaya çıkmaktadır. Değerleme açısından vergi kanunları ile standart açısından en önemli fark maddi duran varlıklar değer düşüklüğü karşılığı açısından söz konusu olmaktadır. Aslında maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü hesaplanmadığı sürece VUK ile standart arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması ve kayıtlara alınması halinde, varlığın defter değeri değişecek ve sonraki dönemlerde ayrılacak amortisman tutarında da değişiklik söz konusu olacaktır. Bu durum sonucunda da VUK ile standart arasında farklı uygulamalar ortaya çıkacaktır. Değerlemeden kaynaklanan farklılıklardan bir kısmı ise, şüpheli alacaklar karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı örnek olarak gösterilebilir. Aslında yapılan değerlemedeki amaç varlığın, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle izlenmesini önlemektir (Akbulut, 2008:1).

İşletmeler ticari kara ulaşırken muhasebe ilkelerine göre belirlenen üst sınırı aşmamak şartıyla varlıklarını değerlemede serbesttirler. Vergi yasalarına göre ise varlıkların değerlemesine ilişkin olan değerlendirme ölçüleri belirlenmiş ve düşük

değerlemeye karşı önlemler alınmıştır. Devlet vergi alacağına kayba uğramak istemediği için karın düşük hesaplanmasına neden olacak olan unsurları engelleyici hükümler getirmiştir. Böylece vergi yasaları açısından düşük değerlemeler engellenmiş olmaktadır (Sevinç, 2003:48).

#### **2.1.6. KKEG Açısından Farklar**

Muhasebe ilkeleri ve vergi yasaları açısından giderler yönünden de bir takım farklılıklar vardır. Vergi mevzuatımızda mali kar ile ticari (muhasebe) karının farklılaşmasına neden olan gelirler KVK 11. maddede yer almaktadır. Örneğin, gecikme faizi ve trafik cezaları için yapılan ödemeler muhasebe açısından bir giderdir, fakat mali kârın hesabında gider olarak kabul edilmez. Bu tür giderler hiçbir zaman vergilendirilemez ve ticari kar ile mali kar arasında sürekli bir fark etkisi yaratır. Bu fark ise hiçbir zaman ortadan kalkmaz muhasebe kuramında “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider” veya “Vergiden İstisna Gelirler” gibi kavramlar bulunmamaktadır. Bu kavramlar, ticari kar ile mali kar arasındaki ilişki sonucu ortaya çıkmıştır (Türel ve Türel, 2006:237).

TMS’ye göre belirlenen ticari kar rakamından vergi matrahına ulaşmak için, ticari kar tutarına KKEG ve eksik değerlendirilen iktisadi kıymetlerdeki değerlendirme farkı ilave edilir, vergiden muaf/istisna gelirler ve fazla değerlendirilen iktisadi kıymetlerdeki değerlendirme farkı düşülür. Bunun sonucunda da mali kara ulaşılır. (Gençoğlu, 2007:89-90).

#### **2.1.7. Vergi Ertelemesinden Doğan Farklar**

Vergi yasalarına göre bazı gelirler tahakkuk ettiği dönemde ticari karı artırdığı halde, vergilendirme işlemleri belirli koşullara bağlı olarak sonraki dönemlere ertelenebilir. Bu gibi durumlar da ise vergi yasalarının gelirlerin vergilendirilmesini ertelediğini görürüz. Örneğin; araştırma ve geliştirme giderleri (Ar-Ge) vergi ertelemeyle, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarına bağlı olarak, ödemeleri gereken gelir veya kurumlar vergisinin bir bölümünün 3 yıl süre ile ve faizsiz olarak ertelenmesi sağlanmış bu durum ise mükelleflere yönelik hem bir teşvik hem de vergi avantajı sağlamıştır.

Burada mükelleflerin yeni teknolojik arayışları teşviki söz konusudur. TMS'ye göre bu tür giderler aktifleştirilerek kazancın elde edildiği dönemle ilişkilendirilmelidir. Şunu da belirtmek gerekir ki vergi ertelemesinin söz konusu olabilmesi için, Ar-Ge harcaması niteliğindeki harcamanın yeni teknolojiye yönelik faaliyetleri içermesi ve ertelemeden yararlanacak işletmelerin kendi bünyesinde gerçekleştirecekleri bir faaliyetin söz konusu olması gerekmektedir (Sevinç, 2003:56).

### **2.1.8. Vergi Oranları Yönünden Farklar**

Vergi hesaplarında tahakkuk esasına göre değil genellikle nakit esasına göre kayıt yapılmakta olup, muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolarda yer alan vergi öncesi kar rakamı ile dönemin vergi yükümlülüğü arasındaki oransal ilişki cari vergi oranlarını temsil etmemektedir. Vergi'ye ticari karın değil mali karın bir oranı gözüyle bakılması gerekmektedir (Oruç, 2006:111).

Vergi oranlarındaki farklar nedeniyle oluşan geçici farklar, geçmiş yıllarda vergi oranlarının içinde bulunulan dönemin vergi oranlarından daha az olması ve vergi oranlarının daha düşük olduğu bu dönemlerde dağıtılmayıp yedek akçeler içinde bekletilen geçmiş yıllar karlarının üzerindeki vergi yükünün, bu karların dağıtılması sırasında vergiye tabi tutulması ile ortaya çıkmaktadır. Muhasebe ilkelerine göre ise, vergi oranlarındaki artış nedeniyle tahakkuk eden bu vergilerin dönemsellik ilkesine göre bu tarihte karşılık yoluyla muhasebeye intikal ettirilmesi gerekmektedir (Günel, 1994: 25).

Standarda göre vergiler ilgili dönemde gider olarak dikkate alınırken, vergi kanunlarınca ancak nakit esasına göre kayıt yapıldığında gider olarak kabul edilecektir. Bunun sonucunda ise, ertelenmiş vergi varlığı doğacaktır.

### **2.2. Ticari Kar İle Mali Kar Arasında Oluşan Farkın Sınıflandırılması**

Ticari kar ile mali kar arasındaki farkların nedeni muhasebeleştirme ve hesaplamalardan kaynaklanmaktadır. Ticari kar ile mali kar arasında meydana gelen bu uyumsuzluklar sonucunda sürekli ve geçici farklar oluşur. O halde, mali kar ile ticari kar arasında oluşan her fark geçici fark değildir, bazı farklar sürekli fark niteliği taşımaktadır. Diğer yandan, geçici farklar sonucu ertelenmiş vergi varlık ve

ertelenmiş vergi yükümlülükleri doğarken sürekli farklar sonucu ertelenmiş vergi etkisi doğmamaktadır (Tunç, 2007:63).

### **2.2.1. Sürekli Farklar**

Sürekli farklar, ticari veya mali karın ikisinden birinin hesaplanmasında gelir veya gider olarak kabul edilen, ancak diğerinin hesaplanmasında hiçbir zaman gelir veya gider olarak kabul edilmeyecek olan unsurlardır (Akdoğan, 2006a:2). Diğer bir ifade ile hiçbir zaman vergiye tabi olmayan gelirlerdir. Ticari kar ile mali kar arasında bir dönem ortaya çıkan ancak gelecek dönemlerde ortadan kalkmayan farkları kapsamaktadır. Sürekli farkların önemli bir özelliği, sadece cari dönem vergi matrahını etkileyerek cari dönem toplam vergi giderini etkilemesidir. İzleyen yıllarda ise tekrar matraha eklenmezler. Buradan çıkarılacak sonuç ise, ne cari ne de gelecek dönemlerde ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü yaratmayacak olmasıdır. Vergilendirmeyle ilgili olarak ise, mali tablolara olan etkileri cari dönem vergisinin belirtilmesi ile sınırlıdır (Arslan, 2007:307).

Sürekli farklara neden olan gelirler ve giderler vardır. Gelir vergisi kanununda kabul edilmeyen ancak kurumlar vergisi kanununda kabul edilen giderler GVK madde 41'de ilk dört maddede belirtilmiştir. Hem gelir vergisi kanununda hem de kurumlar vergileri kanununda KKEG niteliğindeki giderler, GVK 41.madde de ilk dört madde haricinde olanlar ve KVK 11.madde de belirtilmiştir. Sürekli farka neden olan gelirlere en iyi örnek KVK madde 5'de sayılan istisnalar veya indirimler oluşturmaktadır. Kısaca, vergi kanunumuzda KKEG ile vergiden istisna edilmiş olan ve o dönemde bu istisnadan yararlanmış kazançlar sürekli fark niteliğindedirler. KKEG ticari karın saptanmasında indirilecek bir unsur olarak dikkate alınırken, mali karın yani vergi matrahının saptanmasında indirim kalemi olarak dikkate alınmazlar. Vergiden istisna edilen kazançlar ise sadece ticari karın saptanmasında dikkate alınır (Arslan, 2007:305).

Sürekli farklara neden olan ve KKEG niteliğindeki giderlerden ödenen para cezaları, trafik cezaları, vergi cezaları vb. nitelikteki cezalar ticari kar hesabında gider olarak dikkate alınırken, vergi yasalarına göre gider olarak kabul edilmedikleri için matrahın hesaplanmasında da gider olarak dikkate alınmazlar. Diğer yandan

sürekli farklılara neden olan gelirlere baktığımızda örneğin, iştirak kazançları ve risturn istisnaları vergiden istisna oldukları için mali karın hesaplanmasında bir gelir olarak nitelendirilemeyecek ticari karın hesaplanmasında gelir olarak nitelendirilecektir.

Yukarıda da değinmiş olduğumuz 5520 sayılı KVK'nun 11. maddesinde belirtilen giderler KKEG niteliğindedir. Bu giderler ticari karın bulunmasında indirilmiş ise mali karın (kurumlar vergisi matrahının) bulunmasında kazanca ilave edileceklerdir. KKEG'ler vergi matrahı belirlenirken indirilmesine izin verilmeyen ve bu şekilde vergi matrahını korumayı amaçlayan giderlerdir. KKEG matrahı ve ödenecek olan vergiyi doğrudan ilgilendirdiği için oldukça önemli bir yere sahiptir. KKEG ile ilgili gerekli işlemlerin zamanında yapılması gelecekte doğabilecek olan vergi cezası ya da bu tipteki bir durumun doğmasına neden olmayacaktır. Eğer ki bir giderin kanunen kabul edilen bir gider olup olmadığı tam olarak bilinmiyorsa, ilgili vergi dairesinden bir mukteza (özelge) alınarak sonrasında doğacak olan vergi cezalarının önüne geçilebilir. Kurumlar vergisi kanununda indirilmesi kabul edilmeyen giderler ise;

- a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- d) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- e) Kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ile gecikme zam ve faizleri,
- f) Menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,
- g) KKEG olarak kabul edilen giderler ve amortismanlar,
- h) Maddi ve manevi tazminat giderleri,

- i)** Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
- j)** Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si,
- k)** Kurumlar vergisinden istisna kazançlara ilişkin giderler,
- l)** Hırsızlık ve dolandırıcılıktan meydana gelen zararlar,
- m)** Kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan giderler
- n)** Belgelendirilemeyen giderler,
- o)** Dönemsellik ilkesine uymayan giderler,
- p)** Kıdem tazminatı karşılıkları,
- r)** Dar mükellefiyete tabi kurumlarda kanunen kabul edilmeyen giderler,

Yukarıda da değinildiği üzere sürekli farka neden olan gelirlere en iyi örnek KVK madde 5'de sayılan istisnalar veya indirimler oluşturmaktadır. Söz konusu istisna kazançlar ise şu şekilde ifade edilmektedir (Akbaş ve Kalkan, 2007);

- a)** İştirak Kazançları İstisnası ve Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası (KVK md. 5/1-a-b)
- b)** Yurtdışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kurum Kazançları İstisnası (KVK md.5/1-c)
- c)** Emisyon Primi Kazancı İstisnası (KVK md. 5/1-ç)
- d)** Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna (KVK md. 5/1-d)
- e)** Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Kazanç İstisnası (KVK md. 5/1-e)
- f)** Bankalara Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış Kurumlara Tanınan İstisna (KVK md.5/1-f)
- g)** Kurumların Yurtdışında Bulunan İşyerleri veya Daimi Temsilcilikleri Aracılığıyla Elde Ettikleri Kurum Kazançlarına İlişkin İstisna (KVK md.5/1-g)
- h)** Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna (KVK md.5/1-h)
- ı)** Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Kazanç İstisnası (KVK md.5/1-ı)
- i)** Risturn İstisnası (KVK md.5/1-i)

### 2.2.2. Geçici Farklar

Geçici farklar, bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklardır (TMS-12/5). Diğer bir deyişle, geçici farklar şirket varlıklarının ve borçlarının TMS' de yer alan değerlendirme ilkeleri vasıtasıyla tespit edilen değerleri ile vergi mevzuatındaki değerlendirme ilkeleri çerçevesinde belirlenen değerleri (vergiye esas değer) arasındaki farklardır. Geçici farklar, muhasebenin ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkesi yanında vergi kanunlarının gelirin elde edilmesi ilkesinden kaynaklanmaktadır (Tunç, 2007:61).

Geçici farklar hesaplanırken, gelir tablosu hesapları ya da bilanço hesapları esas alınabilir. Ancak, TMS-12 geçici farkların hesabında bilanço kalemlerinin esas alınmasını önermektedir. Bu durumda ilk olarak bilançoda yer alan dönem ayırıcı hesaplar olan karşılık hesapları, birikmiş amortismanlar, vade farkları, yenileme fonu, gelir tahakkukları ve gider tahakkukları gibi hesapların muhasebe değerleri ile vergi değerlerinin belirlenmesine çalışılır. Söz konusu olacak bilanço hesaplarının vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farka göre, ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya alacağı hesaplanmaktadır (Dinç, 2007:32).

Geçici farklar 2 farklı durumda ortaya çıkar;

- Gelir veya giderlerin bir dönemin ticari karına dahil edilmiş olmasına rağmen vergi mevzuatına göre belirlenen vergiye tabi karın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınan geçici farklar olarak ortaya çıkabilirler (TMS-12/17). Bu farklara zamanlama farkları denilmektedir. Bu nitelikteki farklar, gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleştirilmesi veya borcun ödenmesi ya da gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkan farklardır (Gençoğlu, 2007:92).
- Zamanlama farkları dışındaki aktif ve pasif kalemlerinin vergi yasalarına göre belirlenen vergi değeri ile finansal tablolardaki muhasebe ilkelerine göre belirlenen muhasebe değerlerinin farklı oluşundan da kaynaklanırlar (TMS-12/5).

Bu durumlardan hareketle söyleyebiliriz ki, zamanlama farkları geçici farkların bir parçasıdır. Geçici farklar ise zamanlama farklarına neden olan unsurları ve

zamanlama farklarına neden olmayan unsurları da kapsamına almaktadır. 1992 yılından önce zamanlama ve geçici farklar eş anlamlı olarak kullanılırken kavramlar arasındaki farklılık UMS-12'nin revize edilmesiyle birlikte daha belirgin bir hal kazanmıştır. Bu duruma ilişkin revize edilmiş UMS-12'nin giriş bölümünde daha ayrıntılı bilgi bulmak mümkündür (Ayanoğlu, 2001:79).

Ortaya çıktıkları zaman ile vergi kanunlarınca tanınma zamanları farklı olan gelir ve giderler, her bir muhasebe dönemi ayrı ayrı olarak ele alındıklarında ticari kar ile mali kar arasında farklılıklar oluşur. Ancak oluşan farklar geçici fark niteliğinde oldukları için bir ya da birkaç dönem sonra ortadan kalkacaktır. Geçici farka neden olan gelir ve giderler aşağıda belirtilmiştir. Ayrıca, oluşan geçici farklar bilançonun farklı değerler ile değerlendirilmesinden de doğmaktadır. Geçici farka neden olan giderler ise şu şekildedir (Kaval, 2005:405):

- Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılık giderleri,
- VUK'nun 274 ve 278'nci maddelerine bağlı kalmadan ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı,
- Menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı,
- Diğer dönen varlıklar değer düşüklüğü karşılığı,
- Varlıklarda değer düşüklüğü standardına göre duran varlıkların defter değerinden düşülen değer azalma zararları veya karşılıkları (maddi, maddi olmayan duran varlıklarda, finansal varlıklarda olduğu gibi),
- Fazla ayrılan veya geçmiş dönemlere ilişkin ayrılan amortisman giderleri,
- Alınan çekler ve kredi kartı slipleri için ayrılan reeskont giderleri,
- Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası avans oranından farklı oranlara ve yöntemlere göre hesaplanan alacak ve borç senedi reeskont gider ve gelirleri,
- Kıdem tazminatı karşılık gideri,
- Hisse senetlerinin makul değerlerini temsilen borsa rayici ile değerlemesinden doğan ve maliyet değeri ile borsa rayici arasındaki fark,
- Ayrılan her türlü borç ve gider karşılıkları (ödenmemiş ücret, garantili satış, çevre temizliği vb.)

Geçici farklara neden olan giderlerin kaydıyla birlikte ticari karda bir azalış etkisi söz konusu olur. Dönem sonunda ise ticari kara ilave edilirler. Bu giderler vergi matrahına ilave edildikleri için peşin ödenmiş olurlar. İleriki bir veya birkaç dönemde ise vergi matrahından indirilirler (indirilebilir geçici fark etkisi) ve oluşan geçici fark ortadan kalkar. Ayrıca belirtmelidir ki, matraha eklendiklerinde ertelenmiş vergi varlığı oluştururlar. Bu nitelikteki farklar vergi yasalarında öngörülen bazı ön koşulların sağlanmadığı için vergi yasalarına uygun olarak görülmemektedirler.

Geçici farklara neden olan gelirler ise (Örten vd., 2007:150):

- Hisse senetleri değer artış kazançları,
- Verilen çekler reeskont gelirleri,
- Vadesiz borçlar reeskont gelirleri,
- Vergi yasalarına göre maliyet bedelinin üzerinde bir değerle değerlendirilen varlıklar (devlet tahvili, hazine bonoları hariç)

Bu nitelikteki farklar ise vergi matrahından indirildiklerinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü meydana getirirler. İleriki bir veya birkaç dönemde vergi matrahına eklenerek bu farklar ortadan kalkar (vergilendirilebilir geçici fark etkisi). Bu gelirler kaydedildikten sonra aktiflerde vergi yasalarına göre artış pasifte ise azalış meydana getirirler (Örten vd., 2007:150). Diğer bir deyişle bu nitelikteki farklar henüz tahsil edilmemiş olmakla birlikte mali karın hesabında tahakkuk ettirilerek gelir kaydedilmesi gereken gelirlerdir (Demir, 2001:133).

Geçici farkların oluşması, ilgili varlık veya borç kalemlerinin taşıdıkları vergi ödeme ve avantajları yönünden vergi değeri kavramı ile açıklanmaktadır. Bir varlık ya da yükümlülüğün vergiye esas değeri (vergi değeri) bir varlık ya da borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder (TMS-12/6).

Bir varlığın vergi değeri “işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutar” (TMS-12/7) olarak belirtilmiştir. Örneğin; A şirketinin 100 TL maliyetli makinesi bulunmaktadır. Makine için içinde bulunulan dönemde ve

önceki dönemlerde ayrılan amortisman değeri 30 TL 'dir. O halde makinen vergiye esas değeri  $100 - 30 = 70$  TL olacaktır. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, söz konusu olacak varlığın vergi değeri muhasebe değerine eşit olacaktır (TMS-12/7). Bu durum ise geçici bir farkın oluşmayacağı anlamına gelmektedir. Örneğin; bilanço değeri 150 TL olan faiz alacakları nakit esasına göre vergiye tabi tutulacaktır. O halde faiz alacağının vergi değeri sıfırdır. Burada vergiyi doğuran bir olay söz konusu olup vergi yükümlülüğü henüz tahakkuk etmiştir.

Bir borcun vergi değeri ise “onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutar düşüldükten sonra kalan tutar” olarak belirtilmiştir. Örneğin; A şirketine ait kısa vadeli borçların defter değeri 200TL olup tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. Vergi açısından ise gider olarak dikkate alınmıştır. O halde tahakkuk ettirilmiş giderin vergi değeri 200TL olacaktır. Başka bir yönden bakacak olursak, tahakkuk ettirilmiş olan gider vergi açısından nakit olarak ödendiğinde gider olarak yazılıysaydı bu durumda vergi değeri sıfır olacaktı (TMS-12/8).

Geçici farklar bir varlığın ya da borcun TMS'ye göre tutulan muhasebe değerinin vergi değerini aşması ya da vergi değerinin TMS'ye göre tutulan muhasebe değerinden az olması durumlarına göre iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Standart bu nedenle ortaya çıkan geçici farkları vergilendirilebilir geçici farklar ile indirilebilir geçici farklar olarak tanımlamaktadır. 5520 sayılı KVK'nın 8. maddesinde kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilen giderlere değinilmiştir. Bu maddeye ilişkin olarak hesaplamaya alınan farklar geçici fark olarak nitelendirilecektir. Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatından indirebilirler:

- a) Menkul kıymet ihraç giderleri
- b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri
- c) Genel Kurul Toplantıları, Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri
- d) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı
- e) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları
- f) Sigorta Teknik Karşılıkları

Yukarıda KVK'nun 8. maddesinde yer alan farklara değinilmiştir. Bu maddeye ilişkin olarak hesaplamaya alınan farklar geçici fark niteliği taşımaktadır.

Geçici farklar vergilendirilebilir (vergiye tabi) ve indirilebilir geçici farklar olarak sınıflandırılmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farklar genelde işletmelere vergi avantajı sağlayan bazı yasal düzenlemelerden kaynaklanırken, indirilebilir geçici farklar ise genelde gider kalemlerinin ödendiği dönemde vergi matrahından, ayrıldıkları dönemde de ticari kardan düşülmesinden kaynaklanmaktadır (Ayanoğlu, 2001:12). Söz konusu farklara aşağıda ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

### **2.2.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar**

TMS-12'nin 15. ve 23. maddeleri arasında vergilendirilebilir geçici farklara yer verilmiştir. Vergilendirilebilir geçici farklar (VGF), gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar (TMS-12/5). Vergilendirilebilir geçici farkları varlıklar ve borçlar (yükümlülükler) açısından ayrı ayrı ifade edersek daha anlaşılır olacaktır;

Varlıkların muhasebe değerinin vergiye esas değerinden büyük olması durumunda vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır. Bu durum söz konusu varlığın ileride ticari karın tespitinde gider yazılabilecek tutarının vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşması anlamına gelecektir. İşletme bu varlığın defter değerini geri kazandıkça geçici fark tersine dönecek ve vergiye tabi kar ortaya çıkacaktır. TMS-12/7'de ayrıca ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşit olacağı hususu belirtilmiştir.

Borçların muhasebe değerinin vergiye esas değerden düşük olması durumunda da vergilendirilebilir bir geçici farktan söz edebiliriz. İşletme borçlarını kapatmak için söz konusu olacak kaynaklarını kullanacak ve oluşan borcun tamamını ya da bir kısmını borcun muhasebeleştiği dönemden sonra gelen, çıkışların olduğu dönemlerin vergiye tabi karının tespitinde gider olarak indirebilir. Vergilendirilebilir geçici

farklar ortadan kalktıkları dönemlerde mali karda bir artış etkisi yaratırlar (Türel ve Türel, 2006:238).

Vergilendirilebilir farklar, bir varlığın ya da yükümlülüğün defter değeri ile vergi mevzuatınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kar/zarar hesabında dikkate alınan bir farktır. Vergilendirilebilir geçici farklarda ilk yıl vergi matrahından indirilir, izleyen yıllarda ise ilave edilir (Akdoğan, 2006a:3).

### **2.2.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar**

TMS-12'nin 24. ve 36. maddeleri arasında bu farklara yer verilmiştir. Bir varlığın ya da yükümlülüğün defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kar/zararın hesabında indirim kalemi olarak dikkat edilen tutarlardır. İndirilebilir geçici farklara (İGF) örnek olarak (Gençoğlu, 2007:98) ;

- Ayrıldıkları dönemde ticari kardan ödendikleri dönemde ise mali kardan düşülen kıdem tazminat karşılıkları,
- Gerçekleştikleri dönemde dönemin muhasebe kar/zararına yansıtılan, vergi mevzuatınca da sonraki dönemlerde mali kardan düşülen giderler,
- Muhasebe kar/zararına yansıtılan amortisman giderinin, mali kar/zarar yansıtılan amortisman giderinden fazla olması sonucunda oluşan durumlarda,
- Muhasebe kar/zararı ile mali kar/zararı hesaplanmasında muhasebe kuralları ile vergi kurallarının farklı değerlemeye tabi tuttukları varlığın muhasebe değerinin, vergi değerinden düşük olması durumunda oluşan farklar.

Kullanılmamış yatırım indirimi, kıdem tazminatı karşılığı, gelecekte indirilecek mali zararlar indirilebilir geçici farklara birer örnektir. Ortadan kalktıkları dönemde mali karda bir azalış yaratırlar. İndirilebilir geçici farklarda vergilendirilebilir geçici farklarda olduğu gibi varlık ve borçların muhasebe ve vergi değerlerindeki farklı durumların söz konusu olmasıyla oluşmaktadır.

Varlıkların muhasebe değerinin, söz konusu varlığın vergi değerinden düşük olması halinde indirilebilir geçici farklar söz konusudur. Diğer yandan borçların muhasebe değerinin bunların vergi değerinden büyük olması durumunda da indirilebilir geçici farklardan söz edilir.

Mevcut muhasebe uygulamasında ticari kar ile vergi karı arasındaki farkın neden olduğu vergi etkisi hesaplanmamakta ve mali tablolarda gösterilmemektedir. TMS-12 ile birlikte ticari kar ile vergi karı arasındaki farklılık sonucu oluşan geçici farkların neden olduğu vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan vergiler, ertelenmiş vergi yükümlülükleri olarak bilançoda gösterilmektedir. Yine geçici farkların neden olduğu indirilebilir geçici farklar ise ertelenmiş vergi varlığı olarak bilançoda gösterilmektedir. Bunun sonucunda da ticari kar ile vergi karı arasındaki farkın neden olduğu etki bilançoda gösterilmiş olacaktır (Dinç, 2007:32).

### **3. TMS-12'YE GÖRE ERTELENMİŞ VERGİLER**

#### **3.1. TMS-12'nin Gelişimi, Amacı, Kapsamı ve Temel Kavramlar**

TMS-12, ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerini kapsamına alan, ertelenmiş vergilerin kendi ilke ve kurallarınca uygulanmasını öngören bir standarttır. Bu nedenden ötürü aşağıda TMS-12 ile ilgili genel bir bilgi verildikten sonra ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin içeriğe değinilecektir.

##### **3.1.1. TMS-12'nin Gelişimi**

Gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin 12 sayılı uluslararası muhasebe standardına (UMS-12) ilişkin ilk çalışmalar 1978 yılı öncesinde yapılmaya başlanmıştır ( IASPLUS, 2009). UMS-12, 1 Ocak 1981 tarihinde başlayan ve daha sonraki dönemleri kapsayan mali tablolar için geçerli olmak üzere, Temmuz 1979 tarihinde kabul edilmiş ve yayınlanmıştır. Standart halen “gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesi” olarak anılmaktadır. UMS-12'nin başlığı ile ilgili birçok farklı açılımlar yapılmıştır. “Kardaki Geçici Farkların Muhasebeleştirilmesi”, “Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, “Kar Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi” bu açılımlardan birkaçıdır. Bir diğer açılım ise “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” olmuş ve bu şekildeki bir başlık standardın konusunu kapsam ve içerik itibariyle sınırlandırmıştır. BDDK “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı” başlığı altında incelerken, TMSK “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlığı altında bu standarda ilişkin taslak metni hazırlamış ve tartışmaya açmıştır (Arslan, 2007:288).

UMS-12, ilerleyen tarihlerde çeşitli şekillerde gözden geçirilerek, Ekim 2000 tarihinde yeniden düzenlenmeye tabi tutulmuş ve yürürlükteki nihai metin 1 Ocak 2001 tarihinden itibaren geçerli olmuştur (Arslan, 2007:289). Ayrıca, yıllar itibariyle yapılan düzenlemeler sonucunda orijinal UMS-12 ile revize edilmiş UMS-12 arasında oldukça önemli değişiklikler yer almıştır (Sevinç, 2003:93).

Ülkemizde SPK'nın muhasebe standartları hakkındaki Seri:XI, No:25 tebliğinin 28. bölümü “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” e ayrılırken, BDDK ise; Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine ilişkin 18 Sayılı Tebliğ'de

“Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı”nı düzenlemiştir. Ardından TMSK tarafından standardın ilk taslak metni tartışmaya açılmış ve gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin belirlenen standart 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazete’de 31 sıra numaralı “ Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ” olarak yayınlanmış olup “ 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere” yürürlüğe girmiştir (Arslan, 2007:289). Söz konusu standart 17.07.2007 ve 26583 sayılı Resmi Gazete’de 53 sıra numaralı tebliğ ile içerikte bir takım değişikliklere tabi tutulmuştur.

Bu çalışma revize edilmiş olan UMS-12 kapsamında hazırlanmış olup TMS-12 olarak nitelendirmiş olduğumuz gelir vergisi standardı, UMS-12 ile aynı metni içermektedir (TMSK:2006). Dolayısıyla TMS-12 içeriğinde yer alan gerek muhasebeleştirme gerekse mali tablolar üzerindeki esaslar TMSK’ nın değil tamamı ile UMSK’ nun belirlemiş olduğu esasları içermektedir. TMSK bu konuda sadece UMS-12’nin TMS-12 şeklinde çevirimini gerçekleştirmiştir (Arslan, 2007:290).

### **3.1.2. TMS-12’nin Amacı**

TMS-12’nin amaçlar bölümünde belirtildiği üzere bu standardın amacı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Standarda göre kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergileri muhasebeleştirirken en önemli husus cari ve gelecek dönemlerle ilgili olan vergisel sonuçlardır. Cari ve gelecek dönemlerde ortaya çıkması olası vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesinde göz önünde bulundurulacak hususlar ise aşağıda yer almaktadır;

- Bir işletmenin cari dönemde gerçekleşen işlemlerini gelir tablosu içerisinde veya doğrudan öz kaynaklar içerisinde muhasebeleştirilmesi,
- Bir işletmenin mali tablolarında yer alan varlıklarının veya yükümlülüklerinin gelecek dönemlerde geri kazanımı, göz önünde bulundurulması gerekir.

İşletmeler mali tablolarında yer alan varlıkların değerleri kadar fayda, borçların değerleri kadar ödeme yapacaklarını düşünürler. İşletmelerin varlık ve

yükümlülükleriyle ilgili fayda ve ödemeler eğer ki beklentileri yönünde gelişmez ise ortaya ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülük etkileri çıkacaktır. İşletmenin bu etkileri muhasebeleştirilmesi gerekecektir. İşte bu noktada baktığımızda, standardın asıl amacı ticari ve mali kar arasındaki farklar sonucunda ortaya çıkan ve ertelenmiş vergi etkisi yaratan geçici farklardır. İşletme geçici farkların neden olduğu vergi etkisini hesaplayarak dönem net kar veya zarar tutarını daha gerçekçi olarak hesaplayacak ve ortaklara dağıtılacak karı doğru olarak belirleyecektir. TMS-12 standardınca yapılan bu işlemler neticesinde piyasadaki kişi ve kuruluşlar işletmeler ile ilgili doğru ve sağlıklı bilgiler edineceklerdir (Kavak, 2008: 42).

TMS-12 standardı, işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilir. İşlemler ve diğer olaylar doğrudan doğruya öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilmişse, ilgili vergi etkileri de doğrudan öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilir. Standart, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanmasına da değinmiştir (Gökçen vd., 2006:123).

### **3.1.3. TMS-12'nin Kapsamı**

TMS-12 kapsamınca gelir vergisi, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler olarak açıklanmış olup kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesine yönelik ilkeleri belirlemektedir (TMS-12/1).

Kurumlar vergisine tabi işletmeler, limited şirketler, hisseli komandit şirketler, anonim şirketler, kurumlar vergisine tabi kooperatifler ve tüketim ve taşımacılık yapan kooperatifler için uygulanır. Buna göre, tek şahıs işletmeleri, şahıs şirketleri ve adi şirketler bu standardı uygulamayacaklardır. Çünkü, şahıs işletmelerinde gelirin şahsiliği prensibi geçerli olduğundan, ticari defterlerde ödenecek gelir vergisi ile ilgili bir kaydın yapılması mümkün değildir (Dinç, 2007:28).

TMS-12'ye göre, cari dönem vergi karşılık tutarı, cari dönem vergi giderini, ertelenmiş vergi giderini ve vergi gelirini kapsamına almalıdır. Standartta, bir varlığın veya yükümlülüğün kayıtlı değeri ile vergi değeri arasındaki farklılık sonucunda ortaya çıkan geçici farkların vergi etkilerini gelir tablosunda ifade ederken, ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüğünün de bilançoda gösterilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Standartta mali kar ve ticari kar arasındaki farktan ötürü meydana gelen geçici farklar vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farklar olarak iki şekilde ele alınmaktadır. Vergilendirilebilir nitelikteki geçici farklar, gelecek dönemde ödenecek vergi tutarını ifade etmekle birlikte ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak tanımlanmaktadır. İndirilebilir nitelikteki geçici farklar ise, kullanılmayan mali zararların ileriye doğru taşınması, kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının ileriye taşınması gibi nedenlerle gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarını ertelenmiş vergi varlığı olarak tanımlamaktadır. Standart ağırlıklı olarak ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesini açıklamaktadır (Akdoğan, 2004:38).

Bu standardın uygulanmasında da, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının raporlayan işletmeye kar dağıtımlarında kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsar (TMS-12/2). Standart ayrıca, devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan geçici farkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri de içerir (Gökçen vd., 2006:123).

TMS-12, gelir üzerinden alınan vergiyi karın bir parçası olarak değil de bir gider olarak kabul etmekte ve verginin ilişkili olduğu gelir ve gider kalemleri ile eşleştirilerek ilgili olduğu dönemlerde muhasebeleştirilmesi gerektiğini kabul etmektedir (Erkuş, 1998:184).

Standart verginin hesaplanmasında temelde ticari karı esas almaktadır. Ticari karı hesaplarken göz önünde bulundurulacak gelirlere gelecekte vergi yükü olmayacak gelirler ( temettü geliri, emisyon primi, rüçhan hakkı kuponu satış geliri) ile gelecekte indirimi söz konusu olmayacak giderler ( vergi cezası, para cezası vb.)

şeklinde oluşan sürekli farklar dikkate alınmayacaktır. Standartta cari dönemde vergilendirilmeyen ancak gelecekte vergiye tabi olabilecek gelirler (alım satım amaçlı olanlar, finansal varlık değer artış gelirleri vb.) ile cari dönemde indirimi kabul edilmeyen ancak gelecekte indirilecek giderler (kıdem tazminatı karşılık giderleri, şüpheli alacak karşılık gideri vb.) neticesinde oluşan geçici farklılıklar dikkate alınacaktır. Geçici farklar, muhasebeleştirilirken ertelenmiş vergi varlık ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri olarak kayıtlara alınacak ve finansal tablolarda raporlanacaktır (Örten vd., 2007:143).

### 3.1.4. TMS-12 İle İlgili Kavramlar

Aşağıda TMS-12'nin 5.maddesinde yer alan temel kavramlara yer verilmiş olup bu kavramlarla ilgili ayrıntılı bilgilere ilerleyen bölümlerde değinilecektir.

**Muhasebe kârı (muhasebe zararı):** Vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder.

**Vergiye tabi kâr /mali kar (mali zarar):** Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder.

**Vergi gideri (vergi geliri):** Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

**Dönem vergisi:** Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.

**Ertelenmiş vergi borçları (yükümlülükleri):** Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

**Ertelenmiş vergi varlıkları:** Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

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

**Geçici farklar:** Bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:

(a) **Vergiye tabi geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da

(b) **İndirilebilir geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

**Vergiye esas değer:** Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.

### 3.2. Ertelenmiş Vergi Varlık ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri

Ertelenmiş vergi, vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle ilerideki dönemlerde ödenecek veya indirilebilir geçici farklar nedeniyle ileride indirim konusu yapılacak kurumlar vergisi tutarıdır (Kavak, 2008:50). TMS-12 uyarınca bütün vergilendirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilirken, bütün indirilebilir geçici farklar ise ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmelidir.

#### 3.2.1. Ertelenmiş Vergi Varlığı ve İndirilebilir Geçici Fark

Ertelenmiş vergi varlığı; indirilebilir geçici farklar, kullanılmayan mali zararlar, kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının, cari dönem mali karından fazla olması nedeniyle cari dönem matrahından indirilemeyen ancak gelecek dönemlerde indirim hakkı olması nedeniyle sonraki dönemlere taşınan ve gelecek dönemlerde vergi matrahından indirim yapılabilecek kalemlere ait vergi tutarlarıdır (Akdoğan, 2006a:4). Oluşan bu tutar gelecekte geri kazanılabilir nitelikteki vergi tutarını ifade eder. Vergi tutarının hesabında, söz konusu vergi oranı indirim yapılabilecek döneme ait vergi oranıdır. Ertelenmiş vergi varlığı şu formülle hesaplanmaktadır;

İndirilebilir Geçici Farklar,  
 Kullanılmayan Mali Zarar,  
 Kullanılmayan Vergi İndirim  $\times$  Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı  
 ve İstisnaları

Ertelenmiş vergi varlığının söz konusu olduğu durumlarda varlık ve borçların muhasebe ve vergi değerlerinde özel durumlar ortaya çıkmaktadır. Bir varlığın muhasebe değerinin, vergi değerinden küçük ya da bir borcun muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olması ertelenmiş vergi varlığının olduğuna işaret eder. Diğer bir ifade ile;

- Varlığın Muhasebe Değeri < Varlığın Vergi Değeri ve
- Borcun Muhasebe Değeri > Borcun Vergi Değeri durumlarında indirilebilir geçici fark söz konusu olacak ve ertelenmiş vergi varlığı doğacaktır.

### 3.2.2. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü ve Vergilendirilebilir Geçici Fark

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü, vergilendirilebilir geçici farklar sonucunda oluşmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farklar ise, gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar (TMS-12/5). Vergilendirilebilir geçici farklara vergiye tabi geçici farklarda denilmektedir. Vergilendirilebilir geçici farklar aşağıda ki durumlarda ortaya çıkmaktadır.

- Varlığın Muhasebe Değeri > Varlığın Vergi Değeri ve
- Borcun Muhasebe Değeri < Borcun Vergi Değeri durumlarında vergilendirilebilir geçici fark söz konusu olacak ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğacaktır.

Varlık ve borcun muhasebe ve vergi değerindeki durumların bu yönde gelişmesi ile birlikte vergilendirilebilir bir geçici fark ortaya çıkacaktır. Standarda göre ise işletmeler vergilendirilebilir geçici farkları, ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştireceklerdir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü, vergilendirilebilir

geçici fark ile vergilendirmenin gerçekleşeceği dönemin vergi oranının çarpılması sonucunda elde edilen tutardır. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü şu şekilde hesaplanmaktadır:

$$\text{Vergilendirilebilir Geçici Fark} \times \text{Vergi Oranı} = \text{Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü}$$

İşletme varlığın muhasebe (kayıtlı) değerini geri kazandığında, vergilendirilebilir geçici fark kapanacak ve işletmenin vergilendirilebilir (mali) karı ortaya çıkacaktır (Arslan, 2007:321).

### 3.3. TMS-12'ye göre Ertelenmiş Vergi Varlığını Doğuran Olaylar

Bazı durumlarda ticari kar ile mali kar arasındaki farklılık sonucunda, indirilebilir geçici farklar yukarıda saymış olduğumuz varlık ve borç durumlarına göre ortaya çıkmaktadır. Aşağıda ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir geçici farklara değinilmiştir.

#### 3.3.1. Araştırma Giderleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

TMS-12/26-b “Araştırma giderleri muhasebeleştirildikleri dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilirler; ancak mali karın (mali zararın) tespitinde daha sonraki bir dönemde gider olarak indirilmeleri söz konusu olabilir. Araştırma giderlerinin vergi mevzuatının gelecek dönemlerde gider olarak yazılmasına izin verdiği tutar olan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran bir indirilebilir geçici farktır” olarak değinilmiştir. Araştırma giderleri gerçekleştikleri anda giderleştirilirler (DELOÏTTE, 2007:67).

#### 3.3.2. İşletme Birleşmeleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

TMS-12/26-c “Bir işletme birleşmesinin maliyeti, edinilen belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçların elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerlerinden muhasebeleştirilmeleri suretiyle bunlara dağıtılır. Elde etme tarihinde üstlenilen bir borçla ilgili maliyet, eğer vergi mevzuatı açısından sonraki bir döneme kadar gider olarak indirilemiyorsa, ertelenmiş vergi varlığı yaratan bir indirilebilir

geçici fark oluşur. Edinilen bir belirlenebilir varlığın gerçeğe uygun değeri o varlığın vergiye esas olan değerinden daha az olması durumunda da ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Her iki durumda da oluşan ertelenmiş vergi varlığı şerefiyenin tutarını etkiler” olarak değinilmiştir.

İşletme birleşmelerinde değer tespiti yaparken bir varlık ve yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri üzerinden tespit yapılır. Yapılan hesaplamalar sonrasında varlığın gerçeğe uygun değerinin vergi mevzuatınca belirlenen vergiye esas değerinden az olması durumunda ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Diğer bir durumda ise yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinin vergiye esas değerinden fazla olmasında da gene indirilebilir bir geçici fark oluşacak ve buda ertelenmiş vergi varlığı doğuracaktır.

### **3.3.3. Gerçeğe Uygun Değerin Gösterimi Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı**

TMS-12/26-d “Bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilir ya da bunlar için yeniden değerlendirilebilir ancak vergisel açıdan buna eşit bir düzeltme yapılamamış olabilir. Bir varlığın vergiye esas değerinin o varlığın defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar” şeklinde ifade edilmiştir.

Varlıklar muhasebe açısından yeniden değerlendirilmekte ancak vergi mevzuatınca aynı doğrultuda değerlendirilmediği durumlarda geçici farklar ortaya çıkmaktadır. Mesela, vergi mevzuatı bazı varlıkların değerini hesaplarırken, muhasebe ilkelerine uygun şekilde gerçeğe uygun değerine yükseltildiğinde vergi açısından bu daha yüksek bir değer olarak dikkate alınabilmekte; bu durumda indirilebilir bir geçici fark ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan varlıkların defter değerleri gerçeğe uygun hale getirildiğinde, vergi mevzuatı bazı varlıklarda da bu yönde bir işlem yapmamıza izin vermektedir. Örneğin, varlığın yeniden değerlemesi de mali karı hesaplarırken, yeniden değerlendirmede vergi mevzuatı ve muhasebe yönünden varlık aynı şekilde etkilendiği için geçici fark oluşmayacaktır (Bedri, 2007:67).

### 3.3.4. Amortisman Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı:

Vergi mevzuatı açısından kullanılan hızlandırılmış (azalan bakiyeler) amortisman yöntemi duran varlık yatırımlarını teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Bu yöntem ile birlikte vergi mevzuatı satın alınan varlıkların hızlı bir şekilde dönemler itibarıyla giderleştirilmesine izin vermektedir. Vergi mevzuatının hızlandırılmış amortisman yöntemini kullanırken diğer yandan finansal raporlamanın amaçlarına katkıda bulunmak için doğrusal amortisman yöntemini de kullanabilmektedir (Süer ve Şenyiğit, 2006:204).

VUK' nun 313. maddesinde amortismanın konusu; “işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat ve sinema filmlerinin, birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerlerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”, şeklinde ifade edilmiştir. VUK'nun 313.maddesi gereğince; amortismanın konusuna giren varlıklar; gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar, alet, edevat, mefruşat, demirbaş eşyalar, sinema filmleri, olarak sayılmıştır. VUK'nun 314.maddesi uyarınca sınırsız bir ömre sahip olduğu varsayılan boş arsa ve araziler amortismanına tabi değildir.

VUK'a göre mükellefler maddi duran varlıkları için normal ve azalan bakiyeler yöntemlerinden istediklerini seçme hakkına sahiptirler. Ancak, VUK' nun mükerrer 320'nci maddesi gereğince, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden maddi duran varlıklara normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden yalnız birisi uygulanabilir.

Standartta, bir varlığın maddi duran varlık olarak tanımlanması ve amortismanına tabi tutulması için belli bir ölçü öngörülmemiştir. Ancak, bu tür değerlendirmelerin işletmeye özgü bir durum olduğu belirtilerek muhasebe ilkelerinden hareket edilmesi gerektiği ifade edilmiştir (Marşap, 2008:137). “TMS-16 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı” ise bir varlığın amortismanına tabi tutarının

yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtımını gerçekleştirmek üzere çeşitli amortisman yöntemlerinin kullanılabilceği belirtilmektedir (TMS 16/62).

Vergi açısından hızlandırılmış amortisman uygulanması halinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuran vergilendirilebilir bir geçici fark ortaya çıkacaktır. Şu da unutulmamalıdır ki, vergi açısından uygulanan amortismanın muhasebe açısından uygulanan amortismandan yavaş bir durum sergilemesi durumunda indirilebilir bir geçici fark oluşmasına yön verip ertelenmiş vergi varlığını oluşturabilir (TMS-12/17-b). Vergi mevzuatı ve muhasebe kuralları açısından amortisman yönünden hesaplanan vergilerin farklı olması durumunda ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri karşımıza çıkmaktadır. Amortisman yönünden farklılıklar dört şekilde karşımıza çıkmaktadır, amortismanına tabi varlığın maliyetinin belirlenmesi, ilk yıl amortisman tutarının belirlenmesi, yıllık amortisman tutarlarının belirlenmesi ve amortismanına tabi varlığın satışı. Amortisman yönünden farklılıklar içerisinde en çok karşılaşılan farklılıklar ise aşağıda açıklanmıştır;

**a) İlk Yıl İçin Amortisman Tutarı Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar**

Bu durum muhasebe kuralları ve vergi kuralları açısından amortisman tutarını hesaplarken esas alınacak süre bakımından farklılıktan kaynaklanır. Muhasebe kurallarına göre amortisman tutarı hesaplanırken varlığın kullanıldığı süre, vergi kurallarına göre ise bir yıllık amortisman gideri kayıt edilir. VUK madde 320 uyarınca sadece binek otomobillerinde ay hesabı esas alınır.

**b) Yıllık Amortisman Tutarlarının Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Geçici Farklar**

Yıllık amortisman tutarı belirlenirken, geçici farklar amortisman uygulama süresi veya amortisman yöntemi açısından ortaya çıkabilmektedir. Geçici farklılıklar sonucu ortaya çıkan etkiler gerekli hesaplamalar yapılarak ilgili hesaplarda izleneceklerdir (Süer ve Şenyiğit, 2006:208).

Amortisman uygulama süresi; muhasebe kuralları amortisman uygulama süresini işletmenin kararına bırakmıştır. Bu doğrultuda işletme amortismanına tabi

varlığın tahmini faydalı ömrünü kendisi belirleyecektir. Vergi kuralları açısından ise faydalı ömür gerekli kurallar çerçevesinde belirlenecektir.

Yıllık amortisman tutarı belirlenirken, amortisman yöntemi açısından ortaya çıkan geçici farklar ise; seçilecek olan yöntem işletmenin vergi tutarını belirlemede etkili olacaktır. Bu yöntem amortisman tabi tutulacak olan varlığın maliyetinin dönemlere dağıtımıyla ilgilidir. TMS-16’da amortisman yöntemi doğrusal, hızlandırılmış ve üretim miktarına dayalı olarak üç yöntemle ele alınmıştır. Ülkemizde ise bu yöntemlerden doğrusal ve hızlandırılmış amortisman yöntemleri uygulanmaktadır. TMS-16 “Maddi Duran Varlıklar” standardında bu üç yöntem sayılmış olmasına rağmen gerek duyuldukça diğer amortisman yöntemlerinden de faydalanılabileceği belirtilmiştir (Süer ve Şenyiğit, 2006:209).

Yukarıda açıklanan söz konusu amortisman yöntemlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili örneğe ilerleyen bölümlerde yer verilecektir.

### **3.3.5. Kıdem Tazminatı Açısından Ertilenmiş Vergi Varlığı**

1475 Sayılı İş Kanununda kıdem tazminatının tanımı “Asgari bir yıllık çalışma süresini dolduran işçinin hizmet akdinin konusunda sayılan nedenlerden birisi ile son bulması halinde, işverence işçiye ya da ölümü halinde kanuni mirasçısına ödenen bir tazminat” olarak ifade edilmiştir. Kıdem tazminatı, işten ayrılan işçiye, işveren tarafından yapılan ödemedir. İşçinin işten ayrılış nedeni, emeklilik, hastalık, askerlik ya da işten atılma olabilir. Kıdem tazminatı işletme için ödenmesi koşula bağlı bir borç niteliği taşımakta olup, karşılığın işletmenin giderleri arasında yer alması gerekmektedir. Kıdem tazminatı karşılığının ayrılması muhasebenin ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarının bir gereğidir. Bu şekilde karşılık ayrıldığı dönemde gösterilerek işletmenin dönem giderleriyle ilgili doğru bilgiler elde edilecektir (Sevilengül, 2000:469). Muhasebe kurallarınca daha önceki dönemlerde giderleştirilen kıdem tazminatı karşılıkları fiilen ödeme işleminin gerçekleşmesinden sonra bir daha gider olarak kayıtlarda gösterilmeyecektir.

Vergi yasalarınca işletmeler kıdem tazminatı karşılığı ayırmak zorunda değildirler. Vergi yasalarınca kıdem tazminatı ödeme işlemi neticesinde kanunen

kabul edilmeyen gider kapsamında sayılmaktadır. Bu nedenle karşılığın ayrıldığı dönemde gider olarak tanınmayacak mali kar hesaplamasında ticari kara eklenerek dikkate alınacaktır. Söz konusu karşılık için vergi kanunlarınca henüz bir gider kabul edilmediği için işletme söz konusu karşılık için fazladan vergi ödeyecek, bu durum karşılığın fiilen ödenmesiyle birlikte ortadan kalkacaktır. Standart uyarınca karşılığın ayrıldığı dönemde fazladan ödenen vergi gelecek dönemlerde indirilecek ve buda ertelenmiş vergi varlığı hesabın da izlenecektir (Yıldırım, 2007:57).

TMS-12/26-a “Emeklilik tazminatlarının maliyeti çalışanların hizmet verdikleri sürece muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilir, ancak vergisel açıdan ya bir fona yatırıldığında ya da emeklilik halinde çalışana ödendiğinde gider yazılabilmesi mümkün olabilir. Bu durumda borcun defter değeri ile genellikle sıfır olan vergiye esas değeri arasında bir indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Bu indirilebilir geçici fark da, gelecek dönemlerde emeklilik fonlarına ya da emeklilere doğrudan ödeme yapıldığında vergiye tabi kârdan indirilmek suretiyle bir ekonomik fayda olarak geri dönecek olan bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmasına yol açar” şeklinde kıdem tazminatlarına yönelik bir açıklama yapılmıştır.

Kıdem tazminatı dışında şüpheli ticari alacak karşılığı, stok değer düşüklüğü, kira gideri, ödenmeyen sosyal sigortalar kurumu primleri, koşullu borçlar gibi muhasebe ilkeleri açısından dönem içinde kârdan gider olarak düşülen, vergi mevzuatınca ancak nakit olarak gerçekleştiğinde vergiden düşülmesi uygun görülen tüm giderler ve karşılıklar için de geçerlidir. Tüm bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi varlıklarına yönelik yapılan kayıtları arasında pek bir farklılık görülmemektedir (Bedri, 2007:60).

### **3.3.6. Şüpheli Ticari Alacaklar Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı**

VUK'un 323. maddesine göre şüpheli alacaklar, “Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar ve yapılan protestoya veya yazı ile birden fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar, şüpheli alacak sayılır”. Bir alacağın şüpheli sayılabilmesi için bir teminata bağlanmamış olması gerekmektedir. Şüpheli duruma düşen alacaklar için karşılık ayrılabilmesi için VUK 323. maddesinde yer alan hükümlerin

gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Şüpheli ticari alacak karşılığı VUK'nun 323. maddesindeki şartları taşımazsa KKEG niteliğindedir.

Özün önceliği kavramı gereği vadesi gelmemiş bir alacak da şüpheli sayılabilir. Örneğin; işletmenin alacaklı olduğu işletme hakkında iflas kararı verildiğini ve bu iflasın iflas masasına kaydının yapıldığını tespit etmiş olduğunu düşündüğümüzde işletme bu alacağını şüpheli sayarak karşılık ayırıp gider yazabilir ancak VUK' a göre KKEG olarak ticari kardan mali kara geçerken beyanname üzerinde göstermelidir (Temur, 2008).

Muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramları gereği bir alacağın tahsilinin mümkün olmayacağı kesinleştiği zaman karşılık ayrılmalıdır. Bir borçlunun borçların ötürü iflas edecek boyuta gelmesi, işletmenin alacaklarının da geri dönmeyeceğinin bir göstergesidir. Bu safhada işletmenin temkinli hareket ederek karşılık ayırması gerekmektedir. Ayrılan şüpheli alacağın mahkemeye başvurma aşaması birkaç dönemi kapsayabilir. Bu durumda ayrılan karşılık tutarı mali kar ile ticari kar arasında bir indirilebilir geçici fark ortaya çıkaracaktır. Ancak alacakların dava veya icra safhasına gelmesi ile geçici fark ve yarattığı ertelenmiş vergi varlığı ortadan kalkacaktır (Ayanoğlu, 2001:129).

### **3.3.7. Stok Değer Düşüklüğü Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı**

Stok değer düşüklüğüne ilişkin karşılık ayrılması VUK'nun 274 ve 278. maddelerinde belirtilmiş olup bu hükümler çerçevesinde stoklara ilişkin karşılık ayrılmalıdır. VUK'nun 274 nolu maddesinde "Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir." olarak değinilmiştir. VUK' nun 278 nolu maddesinde ise, "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir." olarak değinilmiştir. Değer düşüklüğüyle ilgili

tutarın vergi kanunlarınca gider olarak kabul edilebilmesi için ödeme işleminin gerçekleştirilmiş olması gerekecek ve geçici bir fark ortaya çıkacaktır.

VUK göre stoklar maliyet bedelleriyle değerlendirilmesini öngörmektedir. TMS-2 “Stoklar Standardı”na göre ise stoklar, maliyet ya da net gerçekleştirilebilir değerinden küçük olan ile değerlendirilir. Net gerçekleştirilebilir değer; tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyetleri ve tahmini satış giderleri düşüldükten sonra kalan değerdir. Net gerçekleştirilebilir değer maliyet değerinden küçük olması halinde gider olarak kaydedilen tutar, belirli koşulların sağlanmadığı takdirde vergi matrahından düşülememektedir. Vergi matrahından düşülemeyen bu gider ise, indirilebilir geçici farka neden olmakta ve bu fark da ertelenmiş vergi varlığını doğurmaktadır (TESMER, 2008:95).

Muhasebe standardına göre stok değer düşüklüğü için karşılık ayrılması öngörülmektedir. Standarda göre ayrılan bu karşılığın vergilendirilebilir kardan düşülebilmesi vergi dairesinden alınacak izne bağlı olduğu için vergilendirilebilir kardan indirilme dönemi ile karşılık ayrıldığı dönem farklılaşabilmektedir. O halde işletmeler standart uyarınca ayırdığı karşılıkları mali karın tespiti aşamasında VUK hükümleri doğrultusunda yeniden ele almaları gerekmektedir (Yıldırım, 2007:60).

### **3.3.8. Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı**

Standartta belirtildiği üzere, bir varlığın ilk kez muhasebeleştirilmesi sırasında ertelenmiş vergi varlığı oluşmuş ise bu durum (TMS-12/33),

- a) Varlığa ilişkin vergiye tabi olmayan devlet teşviklerinin ilgili varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilmiş,
- b) Ancak vergiye esas değerinin hesaplanması sırasında vergisel açıdan böyle bir indirim yapılmamış olduğu durumda söz konusu olmaktadır.

Böyle bir durumda söz konusu varlığın defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olmasıyla birlikte indirilebilir geçici bir fark doğar.

Diğer yandan, devlet teşvikleri ertelenmiş gelir olarak da muhasebeleştirilebilir. Bu durumda ertelenmiş gelirin defter değeri ve sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark indirilebilir geçici bir fark olur. İşletme bu iki yöntemden hangisine göre sunum yaparsa yapsın, TMS-12/22 de açıklanan nedenden dolayı ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilemez (TMS-12/33).

Devlet teşvikleri, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz (TMS-20/3). Söz konusu durum şu şekilde açıklanabilir (TMS-20/2);

- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar;
- İşletmelere vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya (gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gibi) vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımlarını kapsamaz.

### **3.3.9. Vergi Planlaması Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı**

Vergi planlama olanakları, işletmenin mali zararının veya vergi avantajının alacak olarak durumu lehine çevirmek için söz konusu olabilecek dönemlerde vergilendirilebilir gelir yaratmak veya bu geliri arttırabilmek için yaptığı planlamalardır. Örnek olarak, aşağıdaki durumlarda vergi mevzuatı vergilendirilebilir gelir yaratılmasına veya arttırılabilmesine imkan verebilir (TMS-12/30);

- a) Faiz gelirinin tahsil veya tahakkuk esastan yalnızca birinin seçimiyle vergilendirme işleminin yapılması,
- b) Bir borcun mali kardan indirilmesinin ertelenebilmesi,

- c) Amortismanına tabi tutulmuş ancak vergi değeri bu durumu yansıtmayan maddi varlıkların satılması veya geri kiralanması durumlarında,
- d) Vergiye tabi olmayan gelir yaratan bir varlığın yerine vergilendirilebilir gelir yaratan bir varlık satın alınması durumunda (örneğin devlet tahvillerinin satışından elde edilen gelirin vergiye tabi olmadığı bir vergileme rejiminin olması durumunda),

İşletmeler vergi planlama olanakları ile birlikte mali karlarını ileri bir döneme çekerek, geçmiş dönemlerden kaynaklı mali zarar veya vergi avantajlarını ( vergi indirim ve istisnaları) söz konusu döneme taşıyabileceklerdir. Ancak bunun için ise ileri dönemde yeterli mali karın elde edilmiş olması gerekmektedir. Burada mali karın o dönemde ortaya çıkacak olan geçici farkların dışındaki kaynaklardan oluşmuş olması gerekmektedir.

### **3.3.10. Kullanılmayan Mali Zararlar İle Kullanılmayan Vergi İndirim ve İstisnaları Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı**

İşletmeler gerçekleştirdikleri faaliyetler neticesinde ticari kar elde etmiş olsalar da mali zararlarla karşılaşabilirler. Zararın söz konusu olduğu dönemlerle ilgili olarak, vergi indiriminin gerçekleşmesi veya gelecek dönemlerde işletmenin elde edeceği kardan düşülmek yoluyla sadece belirli bir süreliğine potansiyel vergi indirimi avantajı sağladığı durumlarda söz konusu olmaktadır.

Ülkemizde zararın gelecek yıllara devri vergi kanunlarımızca uygun görülmüş olup, kurumlar vergisi kanunumuzun zarar mahsubu ile ilgili olan 9. maddesinde“ Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar‘a” ilişkin hükümler yer almaktadır. Vergi mevzuatınca mali zararın devredilebileceği süreyi sınırlandırmış ise sadece sınırlandırılmış süre boyunca ortadan kalkacak veya kaldırılacak geçici farkların vergi indirimi tutarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir. Eğer ki zarar söz konusu süre bitiminde hala kullanılmamış ise bu zararın tutarı artık KKEG şeklinde ifade edilecektir. Son dönemlerini zararlarla sonuçlandırmış olan işletmeler kullanılmayan mali zararlar ile kullanılmayan vergi indirim ve istisnaları ile ilgili standartta belirlenen esaslar çerçevesinde işlemlerini yapmalıdırlar (Sevinç, 2003:107).

TMS-12'ye göre, ertelenmiş vergi varlığının kayıtlara yansıtılabilmesi için kullanılan vergi zararları ve kullanılan vergi indirim ve istisnalarından yararlanılabilecek düzeyde mali kar oluşmasının söz konusu olabileceği bir durumda, kullanılan mali zararlar ile kullanılan vergi indirim ve istisnalarının ileriye doğru taşınması gerekmektedir. Son dönemlerini zararlar sonuçlandırmış olan işletmeler yeterli vergilendirilebilir geçici farklara sahip olmaları halinde ertelenmiş vergi varlıklarını mali tablolara yansıtılmaları söz konusu olur. Bu tür durumlarda, ertelenmiş vergi varlığının tutarı ve söz konusu varlığın kayıtlara yansıtılmasını destekleyen kanıtın niteliği hakkında mali tablo dipnotlarında açıklama yapılır. Böylece söz konusu durumla ilgili daha açık bilgi elde edinilir (Oruç, 2006:113).

İşletmeler TMS-12'de belirtildiği üzere kullanılan mali zararlar ile kullanılan vergi indirim ve istisnalarından (vergi avantajları) yararlanıp yararlanmayacaklarına karar verirken aşağıdaki unsurları göz önünde bulundururlar (TMS-12/36):

- a. Aynı vergi idaresi ile ilgili olarak aynı vergi mükellefinin henüz kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramadan önce kullanılmasına yetecek tutarlarda vergiye tabi tutarlar oluşmasına neden olacak vergilendirilebilir geçici farklarının oluşup oluşmayacağı,
- b. İşletmenin kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramasından önce vergiye tabi kâr elde etmesinin mümkün olup olmayacağı,
- c. Kullanılmamış mali zararları oluşturduğu belirlenebilen koşulların tekrarlanıp tekrarlanmayacağı,
- d. İşletmenin birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanmak istediği dönemlerde vergiye tabi kâr yaratabilecek vergi planlaması olanaklarının olup olmadığı.

Kullanılmamış mali zararların veya vergi avantajlarının kullanılmasına yetecek tutarlarda vergilendirilebilir gelir elde etme olanağı olmadığı durumlarda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez. İşletme her bilanço tarihinde ertelenmiş vergi varlığını gözden geçirmelidir. Eğer ki gelecekte elde edilecek mali kar ertelenmiş

vergi varlığına olanak sağlayacak miktarda olursa kayıtlara yansıtılacaktır (Sevinç, 2003:109).

### **3.4. TMS-12'ye Göre Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Doğuran Olaylar**

TMS-12'nin 15. ve 23. maddeleri arasında ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlıklarına ilişkin muhasebeleştirme işlemlerine değinilmiştir. Vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan vergiler, ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilecektir. Aşağıda ertelenmiş vergi yükümlülüğünün doğmasına neden olan vergilendirilebilir geçici farklara değinilmiştir.

#### **3.4.1. Faiz Gelirleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü**

Tahakkuk eden faiz gelirleri muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince ilgili döneme yazılırken, vergi kuralları açısından tahsil edildiği zamanda gelir olarak kabul edilmektedir. Tahsil edilemeyen ancak tahakkuk etmiş olan faiz gelirleri bilançoda yansıtılır ancak vergi değeri sıfır olur; çünkü bu gelirler nakit olarak tahsil edilmedikleri için vergiye tabi geliri etkilemez (TMS-12/17-a). Örneğin; 2008 yılında 3 yıl vadeli özel kesim tahvili alınmış ve 2000 TL faiz geliri elde edileceği düşünülmüştür. Faiz geliri henüz tahsil edilmediği için vergi değeri sıfır, muhasebe değeri ise 2000 TL olur.  $2000 - 0 = 2000$  vergilendirilebilir bir geçici fark söz konusu olur. İlgili fark ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturur.

Faiz geliri dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak dönem sonunda tahakkuk ettirilirler ve ticari kara eklenirler. Ancak söz konusu faiz geliri tahsil edilmediği ve de tahakkuk ettirilen faiz alış bedelini aşmasından ötürü mali karın hesaplanması sırasında indirilmesine izin verilmektedir. Bu nedenle de ticari kar ve mali kar tahakkuk eden faiz geliri kadar farklılaşacaktır. Tüm bunların sonucunda da ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır. Daha sonrasında faizin tahsil edilmesiyle birlikte bu etki ortadan kalkacaktır ( Erkuş, 1998:56).

#### **3.4.2. Amortisman Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü**

Ertelenmiş vergi varlıkları bölümünde amortismanlar yönünden farklılıklardan bahsetmiştik. Şimdi bu durumu ertelenmiş vergi yükümlülükleri için ele alalım.

Biliyoruz ki vergi mevzuatı ve muhasebe kuralları açısından amortisman yönünden hesaplanan vergilerin farklı olması durumunda ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri karşımıza çıkmaktadır. Amortisman yönünden farklılıklar dört şekilde karşımıza çıkmakta olup bunların amortisman tabi varlığın maliyetinin belirlenmesi, ilk yıl amortisman tutarının belirlenmesi, yıllık amortisman tutarlarının belirlenmesi ve amortisman tabi varlığın satışı olduğunu ertelenmiş vergi varlığı kısmında belirtmiştik. Ertelenmiş vergi yükümlülüğüne yol açan durumlar açısından bu yöntemlerden bazılarını aşağıda değinilmiştir.

Yıllık amortisman tutarı belirlenirken, geçici farklar amortisman uygulama süresi veya amortisman yöntemi açısından ortaya çıkabilmektedir. Amortisman uygulama süresi; muhasebe kuralları amortisman uygulama süresini işletmenin kararına bırakmıştır. Bu doğrultuda işletme amortisman tabi varlığın tahmini faydalı ömrünü kendisi belirleyecektir. Vergi kuralları açısından ise faydalı ömür gerekli kurallar çerçevesinde belirlenecektir.

Yıllık amortisman tutarı belirlenirken, amortisman yöntemi açısından ortaya çıkan geçici farklar ise; seçilecek olan yöntem işletmenin vergi tutarını belirlemede etkili olacaktır. Bu yöntem amortisman tabi tutulacak olan varlığın maliyetinin dönemlere dağıtımıyla ilgilidir. TMS-16'da amortisman yöntemi doğrusal, hızlandırılmış ve üretim miktarına dayalı olarak üç yöntemle ele alınmıştır.

Yukarıda açıklanan söz konusu amortisman yöntemlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili örneklere ilerleyen bölümlerde yer verilecektir.

### **3.4.3. Geliştirme Giderleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü**

Muhasebe kurallarına göre aktifleştirilerek, muhasebe kârının hesabında gelecek dönemler boyunca amortisman tabi tutulabilir. Mali kârın tespitinde ise oluştuğu dönemde gider yazılabilir. Bu nitelikte ortaya çıkan geliştirme giderleri mali kârın tespitinde dikkate alınmış olduklarından vergi değeri sıfırdır. Bunun bir sonucu olarak da muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark vergilendirilebilir bir fark oluşturacaktır(TMS-12 / 17-c). Standart araştırma ve geliştirme faaliyetleri ayrı ayrı ele alınmıştır. Bu bağlamda geliştirme giderini kapsamına alan kavram; ticari

üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır (Gençoğlu, 2007: 227).

#### **3.4.4. Vadeli Satışlar Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü**

İşletmeye nakit veya nakit benzeri olan girişlerin ertelendiği durumlarda yani vadeli satış durumunda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri ile alınacak olan nakdin nominal tutarı arasında, gerçeğe uygun değerın nakdin nominal tutarından daha düşük olması durumu söz konusu olabilir (Terzi vd., 2008:110). TMS'ye göre vadeli satışlarda, söz konusu olacak vade farkı, faiz geliri olarak kabul edilir ve ertelenmiş gelirler hesabı altında alacak olarak gösterilmelidir. Tahsilat gerçekleştiğinde ertelenmiş gelir kapatılır ve faiz geliri olarak kaydedilir. Vergi mevzuatı açısından ise, tahakkuk etmesi için teslimin gerçekleşmesi gerekmektedir. Tüm bu durumlar sonucunda ise vergilendirilebilir bir fark ortaya çıkacaktır (Dinç, 2007:33). Örneğin, vergi öncesi karı 80TL olan bir işletme, peşin fiyatı 500 TL olan bir emtia aralık ayında vadeli olarak 700 TL'ye satılmıştır. TMS'ye göre (700-500) 200TL'lik fark gelecek yıla gelir kaydedilir. Burada muhasebe değeri 500 TL, vergi değeri ise 700 TL olacaktır. Aradaki 200 TL'lik fark vergilendirilebilir geçici farktır (Dinç, 2007:33).

#### **3.4.5. Sabit Kıymet Yenileme Fonu Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü**

Yenileme fonu VUK 'nun 328 ve 329. maddelerine göre yenileme amaçlı satılan duran varlıklardan sağlanan kar, 3 yıl süreyle vergilendirilemez, 3 yıl içinde yeni alınan duran varlığın amortisman payı ile yok edilebilir. Eğer ki 3 yıl içinde yok edilemez ise, bu süre sonunda gelir olarak yazılıp vergilendirilirler. Söz konusu gelirin yenileme fonu olarak gelecek dönemlere devri sonucunda vergilendirilebilir fark ortaya çıkacaktır (Erkuş, 1999:106).

#### **3.4.6. İşletme Birleşmeleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü**

“İşletme birleşmeleri ile ilgili Türkiye Finansal Raporlama Standartları” olarak adlandırılan TFRS-3'de işletme birleşmeleri ayrıntılı olarak ele alınmış olup TMS-12/18-a kısmında “İşletme birleşmelerinde elde etme maliyeti edinilen belirlenebilir

varlıkların ve üstlenilen borçların gerçeğe uygun değerleri dikkate alınarak dağıtıldığı halde, buna eşit bir dağıtımın vergisel açıdan yapılmadığı bir durumda” geçici farklar ortaya çıkmaktadır.

TMS-12/19 kısmında ise işletme birleşmeleriyle ilgili daha ayrıntılı bir bilgi sunulmuş olu bu bilgi “İşletme birleşmelerinde devir işleminin maliyeti, devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri dikkate alınarak bunlara dağıtılır. Eğer devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların vergiye esas değerleri işletme birleşmesinden etkilenmemişse veya farklı bir şekilde etkilenmişse, geçici farklar ortaya çıkar. Örneğin, eğer bir varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine yükseltilmiş ancak vergiye esas değeri önceki sahiplerine olan maliyeti ile kalmışsa ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuran bir geçici fark ortaya çıkar. Oluşan bu ertelenmiş vergi yükümlülüğü da şerefiyeyi etkiler” şeklindedir.

Burada değeri belirlenebilen işletme varlıklarının ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değeri dikkate alınarak hesaplama yapılması gerekmektedir. Vergisel açıdan ise bu durum dikkate alınmamaktadır. Vergi değerinin değişmediği ama buna nazaran varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerini aştığı durumda vergilendirilebilir geçici bir fark ortaya çıkacak bu da ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuracaktır. Bu nitelikteki farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü kabul edilmemektedir (TMS-12/15).

### **3.4.7. Gerçeğe Uygun Değerin Gösterilmesi Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü**

Varlıkların yeniden değerlendirildiği ancak, vergisel açıdan buna eşit bir değerlendirilmenin yapılmadığı bir durumda geçici farklar ortaya çıkar (TMS-12/18-b).

TMS-12’nin 20.maddesine göre “TFRS bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerini ya da bunlar için yeniden değerlendirilmesini mümkün kılmakta ya da bu işlemi zorunlu tutmaktadır (örnek için; bakınız: TMS-16: Maddi Duran Varlıklar, TMS-38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TMS-39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, TMS-40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller).

Bazı yasal düzenlemelere göre, bir varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulması veya diğer şekillerde değerinin yeniden belirlenerek gerçeğe uygun değerine yükseltilmesi cari dönemin vergiye tabi kârını (mali zararını) etkileyebilir. Sonuç olarak, varlığın vergiye esas değeri de arttırılır ve herhangi bir geçici fark doğmaz. Bazı diğer yasal düzenlemelerin olduğu ortamlarda ise, varlığın yeniden değerlemesi veya değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Buna rağmen, defter değerinin gelecekte geri kazanılması yoluyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacaktır, ancak vergi açısından indirilebilir olan tutar söz konusu olan ekonomik fayda tutarından farklı olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirilen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark geçici bir farktır ve geçici vergi borcu veya geçici vergi alacağı doğurur. Bu durum, aşağıdaki durumların varlığında da geçerlidir:

(a) İşletme ilgili varlığı elden çıkarmak niyetinde değildir. Bu nedenle yeniden değerlendirilmiş defter değeri, varlığın işletmede kullanılması ile gelecek dönemlerde yaratılacak vergiye tabi gelir şeklinde geri kazanılacak bu tutar da, vergi mevzuatına göre ileriki yıllarda gider yazılabilecek olan amortisman tutarından daha fazla olacaktır; veya

(b) Satış halinde, satıştan elde edilen tutar benzer bir varlığın satın alınmasında kullanılırsa, değer artışından elde edilen kazancın vergisi ertelenmiş olacaktır. Böyle durumlarda, satın alınan benzer varlığın satışı veya işletmede kullanımı sonucunda, vergi ödenecek hale gelecektir”.

Vergisel açıdan ve muhasebe ilkeleri açısından varlığın değeriyle ilgili farklılıklar geçici farkları doğurur. Bazı varlıkların gerçeğe uygun değere yükseltilmesine yasal olarak izin verilmemekte, muhasebe ilkeleri ise bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerini ya da bunlar için yeniden değerlendirilmesini uygun görmektedir. Varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden amortisman ayırma yoluyla gelecekte sağlanacak ekonomik menfaatler, vergi amaçlı amortisman ayırma yoluyla sağlanacak ekonomik menfaatlerden daha yüksek olduğundan ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşacaktır (Ayanoğlu, 2001:93).

### 3.4.8. İşletme Birleşmelerinde Şerefiyelerin Oluşması Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

TMS-12'nin 21. maddesine göre, bir işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiye, elde etme maliyetinden, devralanın sahiplendiği, devrolanın belirlenebilir varlıkları ve üstlenilen borçları ile koşullu borçlarının elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerleri çıkarıldıktan sonra kalan tutar olarak hesaplanır. Vergi mevzuatı şerefiyenin defter değerini mali karın belirlenmesinde gider olarak kabul etmeyebilir. Ayrıca, vergi mevzuatına göre eğer edinilen bağlı ortaklık veya iştirak, faaliyetlerini durdurursa şerefiyenin gider olarak yazılması da mümkün olmayabilir.

Böyle bir durumda ise, şerefiyenin vergiye esas değeri sıfırdır. Şerefiyenin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark vergilendirilebilir bir geçici farktır. Bu fark ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisi yaratır. Standart, ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesine izin vermez; çünkü şerefiye bir kalan tutar olarak hesaplanır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilmesi şerefiyenin defter değerinin artmasına neden olur (TMS-12/21).

Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı için muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi yükümlülüğünde sonraki dönemlerde meydana gelen azalmalar da, ertelenmiş vergi yükümlülüğü şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi nedeniyle ortaya çıktığı için, TMS-12/15 uyarınca muhasebeleştirilmez. Ancak şerefiye ile ilgili vergilenebilir geçici farkların ertelenmiş vergi borçları şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında doğmamış olmaları koşuluyla muhasebeleştirilir (TMS-12/21-A).

Örneğin, bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin maliyeti 100 TL ve vergi açısından elde etme yılından başlamak üzere yıllık %20 amortismanına tabi ise, şerefiyenin ilk muhasebeleştirme sırasındaki vergiye esas değeri 100 TL, devralınan ilk yılın sonundaki vergiye esas değeri ise 80 TL'dir. Şerefiyenin defter değerinin, edinilen yılın sonunda 100 TL olarak değişmeden kalmış olması durumunda, anılan yılın sonunda (100-80) 20 TL vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır. Bu vergilendirilebilir fark, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olmadığı için, meydana gelen ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilir (TMS-12/21-B).

### **3.4.9. Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü**

Bir varlık ya da borcun ilk muhasebeleştirilmesi ile geçici bir fark meydana gelebilir ve bu nitelikteki geçici farkların muhasebeleştirilme yöntemi varlığın ilk muhasebeleştirilmesine yol açan işlemin niteliğine bağlı olarak değişir. Örneğin; bir varlığın maliyetinin kısmen veya tamamen vergi mevzuatına göre indirim konusu yapılamayacak olması halinde böyle bir durum söz konusudur (TMS-12/22).

Eğer işlem bir işletme birleşmesi değilse ve ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı etkilemiyorsa, işletme, TMS-12/15 ve TMS-12/24’de belirtilen istisnai durum haricinde, oluşan ertelenmiş vergi yükümlülüğünü veya varlığını muhasebeleştirir ve varlık veya borcun defter değerini de aynı tutar kadar düzeltir. Bu düzeltmeler finansal tabloları daha az şeffaf hale getirirler. O nedenle bu standart, bir işletmenin, ilk muhasebeleştirmede veya sonraki değişikliklerde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı muhasebeleştirmesine izin vermez. Buna ek olarak, daha önceden muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığında bir varlığın amortismanına tabi tutulması nedeniyle daha sonra meydana gelen değişiklikler de muhasebeleştirilmez (TMS-12/22-c).

### **3.5. TMS-12’ye Göre Ertelenmiş Vergilerin Hesaplanmasında Kullanılan Yöntemler**

Birinci bölümde ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin yöntemlere değinmiştir. Bu yönde UMS-12’nin bu yöntemlerden hangisini esas aldığına dair bilgileri toplamak uygun olacaktır. UMS-12’de tüm bu yöntemlerden yükümlülük yönteminin uygulanması uygun görülmüş olup, erteleme yöntemi yasaklanmış, net vergi borçları yöntemi ise erteleme ve yükümlülük yöntemleri nedeniyle işlerliğini yitirmiştir. Yükümlülük yöntemi, erteleme yönteminin eksikliklerini telafi etmiş, dönemsellik ilkesine uygun olarak gerçekleştirdiği uygulamalarla da önemini artırmıştır (Epstein ve Kowicz, 2006:529).

Kullanılan yöntemlere göre raporlanan net gelirden belirgin farklılıklar görülebilir. Bu yüzden ertelenmiş vergilerin hesaplanmasında hangi yöntemin uygulandığı önemlidir. 1979’lu yıllarda UMS-12 kapsamlı bir dağıtım yöntemine

ihtiyaç olduğuna yaptığı müzakerelerde karar vermiş ve ardından birbirine zıt iki yöntem olan yükümlülük ve erteleme yöntemlerinin uygulanabilirliğine izin vermiştir. Bu durumsa UFRS'nin pek çok yönden yaygın hatalar vermesine neden olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin hedefi muhasebecilikte kabul edilebilir alternatif seçenekler sunmak olduğundan ve bu nedenle daha sonra yöntemlere dair seçenekleri daraltma kararı alınmıştır. UMS-12'nin revize edilmiş halinde yükümlülük metodunun kullanılmasının gerekliliği ve başka alternatif yöntemlere izin verilmediği belirtilmiştir (Epstein ve Kowicz, 2006:529).

## 4. ERTELENMİŞ VERGİLERİN HESAPLANMASI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE FİNANSAL TABLOLARDAN SUNULUŞU

### 4.1. Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülüklerinin Hesaplanması

Standarda göre, cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek dönem vergi borçlarının veya alacaklarının tutarı bilanço tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları göz önünde bulundurularak cari dönemine ilişkin gerekli hesaplamalar yapılır (TMS-12/46). Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleriyle ilgili olarak ise, söz konusu olacak ertelenmiş vergi varlıkları veya yükümlülükleri, geçici farkların ortaya çıktığı dönemde yürürlükte olan ya da yürürlüğe girmesi beklenen vergi oranları dikkate alınarak hesaplanırlar (TMS-12/47).

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin hesaplanmasıyla ilgili olarak farklı gelir seviyelerine ilişkin farklı vergi oranlarının uygulaması (artan veya azalan oranlı vergilendirme) durumu söz konusu olabilir. Burada geçici farkların ortadan kalkmasının söz konusu olacağı dönemlerin mali kar ya da zararına ortalama vergi oranı uygulanarak hesaplama yapılacaktır (TMS-12/49). Söz konusu duruma ilişkin olarak aşağıda bir örnek yer almaktadır.

**Örneğin;** X ülkesinde kurumlar vergisinin hesaplanmasında dilimli tarife uygulandığını varsayalım. Vergi dilimleri ve oranları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir (Ayanoğlu, 2001:161) .

Vergiye tabi kar ( vergi matrahı)	Kurumlar vergisi oranı
1-200.000 \$	%28
200.001-400.000 \$	%30
400.001-600.000 \$	%33
600.001 \$ ve üzeri tutarlar	%35

Söz konusu işletme, gelecek dönemde 245.000 \$ civarında vergi matrahı (mali kar) elde etmeyi bekliyor ise, geçici farklara ait ertelenmiş vergi etkisinin hesaplanmasında  $((28+30)/2)$  %29 vergi oranını kullanacaktır. Eğer vergi matrahının

445.000 \$ olarak tahmin edilmesi durumunda ise, ertelenmiş vergi etkisinin hesaplanmasında  $((28+30+33)/3)$  %30,33 vergi oranı olarak kullanılacaktır. Kurumlar vergisi hesaplamasında bu yöntem çok kullanılan bir yöntem değildir.

Standarda göre, işletmenin ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri hesaplanırken, varlıkların defter değerini ne şekilde geri kazanacağı ve borçların defter değerini ne şekilde ödeyeceği hususundaki vergi etkisi de önemsenmelidir. Bazı yasal durumlarda bir varlığın ya da yükümlülüğün defter değerinin ödenmesi veya geri kazanılması bu varlık veya yükümlülüklerin defter değerinin ödendiği veya geri kazanıldığı dönem içerisinde uygulanabilir olan vergi oranını ve varlık veya yükümlülüğün vergi değerini etkilemektedir. Böyle durumlarda ise, geri kazanma ve ödeme şekline göre uygun olan vergi değeri ve vergi oranı uygulanarak ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğü hesaplanır. Ertelemiş vergi ise her zaman geçici farkların ilgili vergi oranı ile çarpımıyla bulunur.

**Örneğin;** Bir işletmeye ait varlığın defter değeri 200 TL, vergi değeri 140 TL 'dir. Varlık satışından elde edilen gelire uygulanan vergi oranı %20, normal şirket karına uygulanan vergi oranı %30' dur. İşletmenin varlığını satması durumunda  $200 - 140 = 60$  TL'lik bir vergilendirilebilir geçici fark doğacak buradan da  $60 \times \%20 = 12.000$  TL tutarında ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşacaktır. Eğer ki işletme, varlığını satmayıp elde tutmak istiyorsa ve kullanım nedeniyle amortisman ayırmak suretiyle, işletme varlığın defter değerini tekrar geri kazanabileceğini düşünüyorsa  $(60 \times \%30)$  18.000 tutarında ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanacak ve kayıt tutulacaktır (TMS-12/52).

İşletmeler ertelenmiş vergi varlığının defter değerini her bilanço tarihinde gözden geçirmelidirler. Çünkü, ertelenmiş vergi varlığının bir kısmının ya da tamamının indirilmesine imkan verebilecek düzeyde bir mali karı elde etme olasılığı yok ise, ertelenmiş vergi varlığının defter değeri azaltılır. Sonraki dönemlerde yeterli derecede mali karın elde edilmesiyle birlikte ertelenmiş vergi varlığı yeniden ayrılacaktır. Ertelemiş vergi varlığının ayrılmasının en önemli koşulu ise, ertelenmiş vergi varlığının mahsup edilebileceği düzeyde mali karın olmasıdır. Burada

ertelenmiş vergi varlığındaki değer azalışıyla ilgili husus dönemin vergi giderine ilişkin hesapla ilişkilendirilecektir (Oruç, 2006:112).

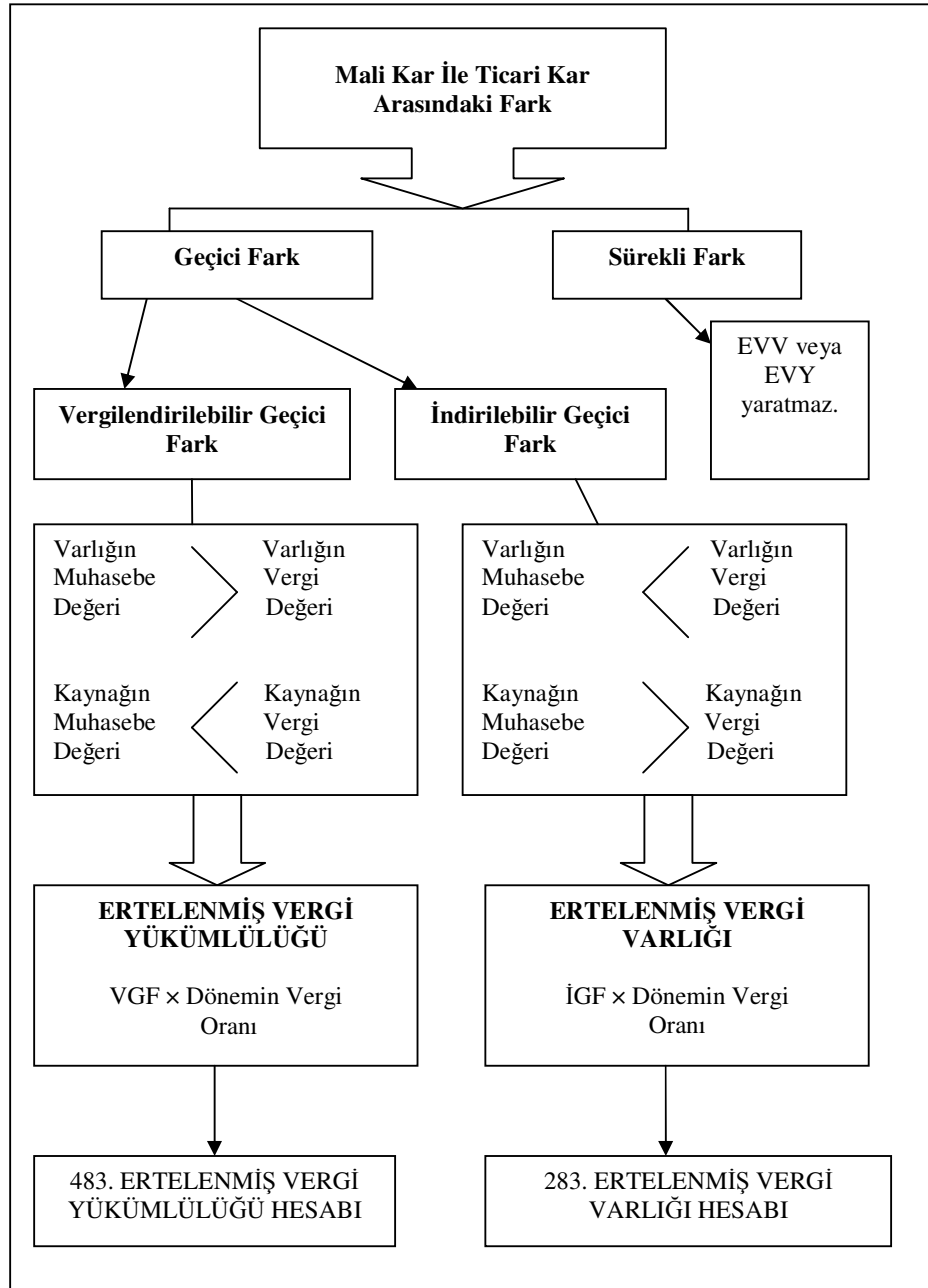
Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin hesaplanmasında bilinmesi gereken en önemli nokta, ertelenmiş vergi yükümlülüğü vergilendirilebilir geçici farkların tümü için hesaplanırken, indirilebilir geçici farklardan oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının, gelecekte vergiye tabi kar elde etmek suretiyle bu farklardan yararlanmanın kuvvetle muhtemel olması durumunda hesaplanmasıdır. Ertelenmiş verginin hesaplanmasında aşağıda yer alan 5 adım gerekli görülmektedir (Türel ve Türel, 2006:74);

1. İşletmenin cari dönem ile ilgili ödenecek veya devredecek vergi tutarının hesaplanması,
2. Varlık ve yükümlülüklerinin vergi ve muhasebe değerlerini belirlemek,
3. İlgili kalemlerin indirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farkların belirlenmesi,
4. Söz konusu farkların ortadan kalkacağı dönemin vergi oranını uygulayarak ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerini hesaplamak,
5. Dönem boyunca oluşan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülük hesaplarındaki değişimleri belirleyerek ertelenmiş vergi gelir ve giderlerinin gelir tablosunda raporlanması, bu raporlama yapılırken cari dönemin ödenecek vergisinin de raporlamaya katılması.

Şekil 1.1’de ertelenmiş vergi etkilerinin oluşumuna etki eden çeşitli durumlar ifade edilmeye çalışılmıştır. Dönemin mali kar ile ticari karı arasındaki farklardan doğan farklar geçici ve sürekli farklar olarak nitelendirilmektedir. Bu farklardan sürekli farklar ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğü etkisi yaratmamaktadır. Geçici farklar ise indirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farklar olarak sınıflandırılmaktadır. İndirilebilir geçici farklar sonucunda ertelenmiş vergi varlığı etkisi görülürken, vergilendirilebilir geçici farklar sonucunda da ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisi görülmektedir. Bu nitelikteki ertelenmiş vergi etkileri ise muhasebeleştirilirken “283. Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı” ve “ 483. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı” olarak kayıtlara yansıtılacaktır. Burada özellikle

belirtilmelidir ki ertelenmiş vergi varlık ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü dönemin mali karına göre ödenecek olan vergi tutarını değiştirmeyecektir, dönemin gerçek net kar zararını hesaplamamıza yardımcı olacaktır.

**Şekil 1.1: Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Oluşumu**



#### 4.2. Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi

Standartta vergiler cari ve ertelenmiş vergiler olarak iki açıdan incelenmiştir. İlk kısımlarda da belirttiğimiz üzere, cari dönem ile önceki dönemlere ilişkin vergiler eğer ödeme işlemi gerçekleşmemiş ise “yükümlülük” olarak kaydedilir. Cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler söz konusu dönemin vergisinden fazlaysa aşan kısım “varlık” olarak muhasebeleştirilir. Önceki dönemin mali geliri neticesinde cari dönemde ödenmesi gereken mali zarardan sağlanabilecek vergi indirimi söz konusu mali zararın gerçekleştiği dönemde “varlık” olarak kayıtlara yansıtılır. Eğer ki ortada bir zarar varsa, zarar tutarı kadar ertelenmiş vergi varlığı ayrılmalıdır (SPK, No:25, Seri:XI, md. 604) .

Cari dönem vergi varlık ve yükümlülükleri sadece aşağıdaki durumların varlığı halinde mahsup edilmektedir (Oruç, 2006:113):

- a) İşletmenin, finansal tablolara yansıtılan tutarlara mahsup ederek ödeme yapmaya olanak tanıyan yasal bir hakkının bulunması,
- b) İşletmenin yapacağı ödemeyi netleştirmesi veya cari vergi varlıklarının gerçekleştiği dönemde yükümlülüklerinin ödenmesinin amaçlanıyor olması durumlarında işletme cari vergi varlık ve yükümlülüklerini mahsup edebilirler.

TMS-12’ye göre mali zararlar ile ilgili “Bir mali zararın önceki dönemin ödenecek vergisine mahsup edilebildiği ve bu mahsubun yapıldığı durumda mali zararın ortaya çıktığı dönemde, işletmenin bu faydadan yararlanacağını olası olması ve faydanın da güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi nedenleriyle, işletme, bu faydayı bir varlık olarak muhasebeleştirir” hükmü yer almaktadır (TMS-12/13).

Standartta göre, geçici farkların doğrudan muhasebeleştirilmesi mümkün olmamaktadır. Bu nedenle söz konusu farklara dair dönem sonlarında vergi karşılıkları hesaplanırken, geçici farklara neden olan varlık ve borçlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri hesaplanır. Geçici farklar sonucu oluşan vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farklar muhasebeleştirilirken sırasıyla ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlığı şeklinde muhasebeleştirilecektir. Farklara dair yapılan hesaplama sonrasında ertelenmiş

vergi varlık ve yükümlülükleri dönem net karını düzelterek şekilde kayıt edilir (Dinç, 2007:37).

Ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmeyle ilgili bazı istisnai durumlar söz konusudur (TESMER, 2008: 99);

- a) Bir işletmenin ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirebilmesi için gelecekte ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılmasına yönelik yeterli mali karın muhtemel olması durumunda muhasebeleştirme işlemi yapılır.
- b) Eğer ki işletmenin geçici farklarının gelecekte iptal edilmesi muhtemel değil ise, işletme, yabancı ülkelerdeki bağlı ortaklıklar, yabancı ülkelerdeki iştirakler ve iş ortaklıklarındaki paylardan gelen ödenmemiş karlarla ilişkili geçici farklılıklar için, ertelenmiş vergi gelir/gideri veya ertelenmiş vergi yükümlülük/varlığı muhasebeleştirmemelidir.
- c) İşletme, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesiyle ilgili geçici farklılıkları için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirmemelidir.

Bir işletmenin dönem vergi varlığını ve dönem vergi borcunu mahsup edebilmesi için vergi borç ve alacakların muhasebeleştirildiği tutarların birbirine mahsup edilmesi gerekmektedir. Standart, ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin bazı koşullarda mahsup edilerek gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu doğrultuda ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri sadece aşağıdaki durumlarda mahsup edilebilir (TMS-12/71);

1. İşletmenin yasalarca, dönem vergi varlıklarının dönem vergi borçlarına mahsup etme hakkının mümkün olduğu durumda,
2. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin aynı vergi idaresi tarafından aynı vergi mükellefine ait olması veya,
3. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin aynı vergi idaresi tarafından farklı işletmelerin olması durumunda, bu işletmeler ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin tutarın ödenmesi veya geri kazanılmasıyla ilgili olarak vergi borç ve alacaklarını net esasına göre yerine getirmeleri gerekmektedir. Diğer yandan tahsilat ve ödeme işlemlerini ayrı ayrı ancak aynı zamanda yapmaları gerekmektedir.

Kısacası, aynı ülkenin vergi mevzuatına tabi olmak koşuluyla ve cari vergi varlıklarının cari vergi yükümlülüklerinden mahsup edilmesi konusunda yasal olarak uygulanabilir bir hakkın bulunması durumunda ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri, karşılıklı olarak birbirinden mahsup edilir.

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesinde “dönem karı vergi ve yasal yükümlülükler karşılıkları” hesabı yanında tek düzen hesap planında yer alan hesaplar kullanılacaktır. Dönem karı vergi ve yasal yükümlülükler karşılığı hesabına dair alt hesaplar açılacak ve bu hesaplarda ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan vergilendirilebilir geçici farkların vergi tutarı yasal vergi karşılıklarına ilave edilecek, buna karşın indirilebilir ertelenmiş vergi varlığına neden olan geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarından indirilecektir (Akdoğan, 2006a:5).

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin netleştirilmesiyle ilgili vergi oranları yönünden özel durumlar bulunmaktadır. Vergi oranlarında dönemden döneme bir değişme yok ise, işletmeler ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerini birlikte netleştirmek suretiyle bilançoda gösterebilir ve muhasebeleştirebilirler. Böyle bir durumda aynı ülkede faaliyette bulunan işletmelerin konsolide bilançolarında da bu şekilde bir netleştirme yapılarak bilançolara yansıtılır. Diğer yandan, farklı vergi mevzuatlarının konu olması durumunda ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Gücenme ve Arsoy, 2007:6).

Mali tablolarda, TMS'nin ilke ve esaslarına göre belirlenen ticari kar üzerinden hesaplanan vergi karşılıkları (vergi gideri) ile vergi mevzuatına göre saptanan mali kar üzerinden hesaplanan vergi değeri arasında oluşabilecek farklar, ilgili ertelenmiş vergi hesabına aktarılmaktadır. Sonrasında ise gerekli muhasebeleştirme işlemleri uygun hesap kodları kullanılarak kayda alınır (Mısırlıoğlu, 2005:60).

#### **4.2.1. Ertelenmiş Vergi Varlık Ve Yükümlülükleri'nin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplar**

TMS-12 standardında ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinden ayrı olarak gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ancak ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin hangi hesaplarda ve bilançonun neresinde gösterileceğine dair açıklayıcı bir bilgi sunulmamıştır. Bu nedenlerden ötürü pek çok akademisyen tek düzen hesap planından hareketle ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin hangi hesap grubu içerisinde, hangi hesap numarasıyla yer alması gerektiği, bilançonun hangi kısmında sunulacağına dair çeşitli yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Buna göre, ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğü için “296 Ertelenmiş Vergi Varlıkları” ve “486 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri” hesaplarının kullanılması (Mısırlıoğlu, 2005:61) veya ertelenmiş vergi varlığı kısa dönem için “194.Peşin Vergi Alacağı Hesabı”, ertelenmiş vergi varlığı uzun dönem için “294.Peşin Vergi Alacağı Hesabı”, ertelenmiş vergi yükümlülüğü kısa dönem için “394.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı”, ertelenmiş vergi yükümlülüğü uzun dönem için “494. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” kullanılmasının gerektiği ileri sürülmüştür (Erkuş, 1999:97). Bunun yanında Akdoğan (2006a:5) tarafından “483.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü”, “283.Ertelenmiş Vergi Varlığını” hesapları kullanılmıştır. Kavak (2008:54), Akdoğan ile aynı düşünceleri paylaşmıştır. Tüm bunların yanında bazı akademisyenler ise “284.Ertelenmiş Vergi Varlığı” ve “484.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” (Örten vd., 2007:152; Gücenme ve Arsoy, 2007:6) hesaplarının kullanılmasını uygun görmüşlerdir. Bir başka açıdan bakıldığında ise 182-282 nolu hesapları ertelenmiş vergi varlığı ve 382-482 nolu hesapları ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü (Ayanoğlu, 2001:191) olarak kullanılmasını uygun görenler de olmuştur.

Görüldüğü üzere bu konu üzerinde farklı görüşler vardır. Kimi yazarlar tek düzen hesap planında 18, 28, 38 ve 48 nolu hesap gruplarını kullanırken kimi yazarlar ise 19, 29, 39, 49 nolu hesap gruplarını kullanmayı uygun görmüşlerdir.

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülük hesaplarına dair vergi etkilerinin izleneceği hesapta ise sözü geçen yazarlar hem fikir olmuş olup “691. Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılığı Hesabı” kullanılmışlardır. Ancak, açılan alt hesaplar yönünden farklılıklar bulunmaktadır.

İncelenmiş olan çalışmalar neticesinde ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri için en uygun hesap grubunun “dönem ayırıcı hesaplar” olarak

bilinen 18, 28, 38 ve 48 nolu hesap grupları olduğu görülmektedir. Bilindiği gibi bu hesap grupları “Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları” ile “Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları” olarak nitelendirilmektedirler. Bu gruptaki hesaplar dönemi geldiğinde sonuç hesaplarına devredilirken, bir giderin ödenmesi veya gelirin tahsiliyle ilgili olarak gerçekleştirdikleri her hangi bir etki doğurmamaktadırlar. Bu hesapların kullanım amaçları, dönemsellik kavramı gereğince dönem karını doğru bir şekilde göstermektir. Bu hesap gruplarının tercih edilme nedenleri ise, ertelenmiş vergi varlıkları niteliği itibariyle peşin ödenmiş giderlerden, ertelenmiş vergi yükümlülüğünün ise peşin tahsil edilmiş gelirlere bir farkının olmayışıdır. Bu bağlamda ertelenmiş vergi etkilerinin de bu hesaplarda gösterilmesi gerçek ticari karı görmeyi sağlayacaktır (Örten vd., 2007: 151).

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin bilançoda gösterilmesiyle ilgili olarak ise, UMS-1, finansal tabloların sunuluşuna ilişkin standardın 70. maddesinde “Eğer kuruluş dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını bilançoda ayrı sınıflandırıyor, ertelenmiş vergi varlıklarını (borçlarını) dönen varlıklar (kısa vadeli borçlar) olarak sınıflamayacaktır” şeklinde bir hüküm yer almaktadır. Bu bilgidir hareketle ertelenmiş vergi varlıklarının bilançonun aktifinde yer alan duran varlıklar içerisinde, ertelenmiş vergi yükümlülükleri ise bilançonun pasifinde yer alan uzun vadeli yükümlülükler içerisinde gösterilmesi gerekmektedir. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ile ilgili kesin belirtilmiş bir hesap olmadığından tek düzen hesap planında yer alan hesaplardan ilgili boş hesapların kullanımı gerekmektedir. O halde hesap grubu içerisinde az önce belirtilen dönem ayırıcı hesaplardan 28 ve 48 nolu hesap gruplarının kullanılması yerinde olacaktır. Bu çalışmada “283 Ertelenmiş Vergi Varlığı”, “483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” olarak ele alınacaktır. TMS-12 standardında ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinden ayrı olarak gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buradan hareketle, tekdüzen hesap planına uygun bilançoda ve diğer dönem ayırıcı hesaplarla bir arada kayda alınamayacağı görülmektedir. Ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri bilançoda yasalarca

birbirinden indirilmesine bir engel olmadığı sürece netleştirilerek gösterilecektir (Mısırlıoğlu, 2005: 59).

Daha önce belirtildiği üzere standarda göre, geçici farkların doğrudan muhasebeleştirilmesi mümkün olmamaktadır. Bu nedenle söz konusu farklara dair dönem sonlarında vergi karşılıkları hesaplanırken, geçici farklara neden olan varlık ve borçlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri hesaplanır. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri muhasebe kayıtlarına alınırken kullanılacak hesaplar ile ilgili kesin veriler olmadığı için aşağıdaki hesapların bu çalışmada kullanılması uygun görülmüştür. Söz konusu hesaplar aşağıda yer almaktadır (Akdoğan, 2006a:5);

691.Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları

691.10.Yasal Vergi Karşılığı

691.20.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Gider Etkisi

691.30.Ertelenmiş Vergi Varlığı Gelir Etkisi

370.Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı

283.Ertelenmiş Vergi Varlığı

483.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

TMS-12, gelir tablosunda, dönem karı üzerinden hesaplanan veya ileride oluşacak tüm vergiler için bir karşılık ayrılmasını önermektedir. Karşılıklar, mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ödenmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekeceğinden dolayı, yükümlülük olarak muhasebeleştirilirler (TMS-37/13). Ayrıca karşılıklar ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecekteki bir tarihte yapılacak olan harcamanın zaman ve miktar yönünden kesinlik taşımamasından dolayı standardımız gereğince önemli bir yere sahiptir.

#### **4.2.2. Ertelenmiş Vergi Varlığının Muhasebeleştirilmesi**

Standarda göre vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğinde olan bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Ancak bunun için ertelenmiş vergi varlığının aşağıda sayılan

durumlar neticesinde bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmamış olması gerekmektedir (TMS-12/24).

- a. İşletme birleşmesi özelliği taşımayan bir işlem sonucunda oluşan bir varlık ya da yükümlülüğün ilk defa muhasebeleştirilmesinde,
- b. Gerçekleştirilen işlem, ne muhasebe kar ya da zararını ne de mali kar ya da zararını etkilemiyor ise bu duruma dair varlık ya da yükümlülüklerin ilk defa muhasebeleştirilmesi, durumlarından kaynaklı olmamalıdır.

Bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili indirilebilir geçici farkların ertelenmiş vergi varlığında muhasebeleştirilme işlemlerinin yapılabilmesi için; geçici farkların öngörülebilir bir süre içerisinde tersine dönmesi ve geçici farkların kullanılmasına yetecek tutarda mali karın var olması gerekmektedir (TMS-12/44).

İndirilebilir geçici farklar ileriki dönemlerde ortadan kalktığında, ortadan kalktığı dönemin mali karından indirilecek giderler söz konusu olacaktır. Burada işletmenin ödeyeceği vergide meydana gelecek olan azalmalar işletmeye bir ekonomik fayda sağlayacak bu da işletme için indirimlerin yapılabileceği tutarlarda vergiye tabi gelir elde etmesine bağlıdır. Bu nedenle bir işletmenin ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi için indirilebilir geçici farkların düşülebileceği kadar vergiye tabi gelir elde edeceğinin muhtemel olması gerekmektedir. Bunun içinse işletmenin aynı vergi idaresi ile ilgili olarak hem indirilebilir geçici farkları hem de vergilendirilebilir geçici farkları olan işletmelerde, eğer yeterli vergilendirilebilir bir geçici fark varsa bu farkların (TMS-12/28);

- c) İndirilebilir geçici farkların tersine dönmesi beklenen dönemlerde,
- d) Ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle oluşan mali zararın geriye veya ileriye taşınmasının mümkün olduğu dönemlerde, kapanması bekleniyorsa,

İndirilebilir geçici farklardan faydalanmaya yetecek kadar mali karın oluşacağı muhtemel kabul edilir ve bununla ilgili ertelenmiş vergi varlıkları, indirilebilir vergi farkının ortaya çıktığı dönemde mali tablolara alınır.

Bu durumlarla birlikte işletme indirilebilir geçici farklarını doğduğu dönemde ertelenmiş vergi varlığını olarak muhasebeleştirilecektir. Ancak bazı durumlarda ise, işletmenin vergiye tabi geçici farkları indirilebilir geçici farkların indirilmesine yetecek tutarda değilse ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilirken aşağıdaki şartlara bağlı olarak muhasebeleştirilir (TMS-12/29);

1) İşletmenin indirilebilir geçici farklarının tersine döneceği dönemde geçici farklara yetecek tutarda, aynı vergi idaresi tarafından vergilenebilecek yeterince gelirin olması halinde,

İşletme gelecek dönemle ilgili olarak yeterli vergiye tabi karının olup olmayacağını değerlendirirken o dönemde ortaya çıkması beklenen indirilebilir geçici farkları dikkate almaz. Bunun nedeni ise, gelecekte ortaya çıkması beklenen indirilebilir geçici fark indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıklarının kullanılabilmesi için söz konusu dönemlerden sonra gelen dönemlerde yeterli tutarda vergiye tabi kârın bulunması gerekmektedir.

2) İşletmenin söz konusu dönemlerde vergilendirilebilir gelir yaratacak vergi planlaması olanaklarının olması halinde.

İşletmenin indirilebilir geçici farklarının tersine döneceği dönem aslında ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle mali zararın oluştuğu ve mali zararın geriye veya ileriye taşınmasının mümkün olduğu dönemi ifade etmektedir.

Ertelenmiş vergi varlıklarına ilişkin muhasebeleştirme işlemini bir örnek ile açıklarsak;

**Örneğin;** B işletmesinin ertelenmiş vergi varlığının 40.000 TL, vergi karşılığının ise 120.000 TL olduğunu düşünelim bu durumda işletmenin dönem sonunda ertelenmiş vergi varlığına yönelik kaydı şöyle olmalıdır;

691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	120.000	
691.10.Yasal Vergi Karşılığı	120.000	
283. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	40.000	
370. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		120.000
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		40.000
691.30 Ertelenmiş Vergi Varlığı Gelir Etkisi	40.000	

Görüldüğü üzere işletme yasal vergi karşılığını “691. Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı” hesabının bir alt hesabı olarak izlenmelidir. Ertelenmiş vergi varlığının gelir etkisi ise “691. Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı” hesabında kayıt etmesi gerekecektir.

Ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesine yönelik olarak ertelenmiş vergi varlığı doğuran olaylar başlığı altında anlatılan durumlara birer örnek verilmiştir;

**Örnek-1;**Gerçeğe uygun değer açısından ertelenmiş vergi varlığı örneği;

A işletmesi fabrikasında bulunan bir makinesini yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. Makinenin vergi değeri 100.000 TL, gerçeğe uygun değeri ise 135.000 TL’den 120.000 TL’ye düşmüştür. Yapılan yeniden değerlendirme sonucunda makinenin değerinde 15.000 TL azalış olmuştur. Bu azalış ise 522 nolu hesaptan, vergi etkisi ise 526 nolu hesaptan mahsup edilir. Söz konusu azalış tutarı 15.000 TL indirilebilir bir geçici fark oluşturduğundan, ertelenmiş vergi varlığı olarak kayda alınır. Kurumlar vergisi oranı %20’ dir (Amortisman ihmal edilmiştir). Bu durumda kaydımız (Gençoğlu, 2007:109);

Ertelenmiş vergi varlığı= İ.G.F. × vergi oranı= 15.000 × %20= 3.000 TL olacaktır.

/	
522.MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	15.000
-MDV değer azalışı	
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	15.000
/	
283.ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	3.000
526.ERTELENMİŞ VERGİ FONU	3.000

Oluşan ertelenmiş vergi varlığı tutarı gelecekte geri kazanılabilecek olan vergi tutarını ifade ettiği için, kazanımın gerçekleşmesiyle birlikte ortadan kalkacaktır. Bu durum aynı zamanda oluşan geçici farklarında ortadan kalktığının bir göstergesidir.

**Örnek-2;**Yıllık amortisman tutarlarının belirlenmesi aşamasında ortaya çıkabilecek geçici farklar açısından ertelenmiş vergi varlığı örneği;

A İşletmesi 2 Ocak 2005 tarihinde 300.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal amortisman yöntemini kullanacaktır. İşletmeye göre makinenin tahmini faydalı ömrü 5 yıldır. Vergi kurallarına göre ise makinenin tahmini faydalı ömrü 10 yıldır. Bu durumda muhasebe kurallarına göre yıllık amortisman gideri 60.000 TL olurken, vergi kurallarına göre 30.000 TL olacaktır. Bu durumda ise muhasebe kurallarına göre vergi öncesi kâr (60.000 – 30.000) 30.000 TL az olacaktır. Vergi oranı % 20'dir (Süer ve Şenyiğit, 2006:208).

Muhasebe kurallarına göre;

$$\text{Vergi öncesi kar} = 300.000 - 60.000 = 240.000$$

$$\text{Vergi tutarı} = 240.000 \times \%20 = 48.000$$

$$\text{Vergi sonrası kar} = (240.000 - 48.000) 192.000 \text{ TL olacaktır.}$$

Vergi kurallarına göre;

$$\text{Vergi öncesi kar} = 300.000 - 30.000 = 270.000$$

$$\text{Vergi tutarı} = 270.000 \times \%20 = 54.000$$

$$\text{Vergi sonrası kar} = (270.000 - 54.000) 216.000 \text{ TL olacaktır.}$$

Bu durumda ise, ertelenmiş vergi varlığı tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın ilgili döneme ait vergi oranının uygulanmasıyla bulunan tutardır.

$(60.000 - 30.000) \times \%20 = 6.000$  TL 'lik ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Kaydı ise şu şekilde yapılacaktır;

31/Ocak /2005			
283.ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		6.000	
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		48.000	
	370. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		54.000

Yapılan bu kayıt neticesinde işletmenin muhasebe ilkelerine göre 48.000 TL'lik bir vergi gideri, 54.000 TL'lik bir ödenecek vergisi ve 6.000 TL'lik bir ertelenmiş vergi varlığı vardır. İşletme vergi giderini gelir tablosunda izlerken, ödenecek vergiyi bilanço da kısa vadeli borçlar içerisinde, ertelenmiş vergi varlığı ise bilançoda varlıklar içerisinde raporlayacaktır.

**Örnek-3;** Aşağıda doğrusal ve hızlandırılmış amortisman yöntemiyle ilgili ve ertelenmiş vergi varlığının söz konusu olduğu bir örnek verilmiştir;

A İşletmesi 2 Ocak 2005 tarihinde 150.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için hızlandırılmış amortisman yöntemini kullanacaktır. Makinenin tahmini faydalı ömrü 5 yıldır. Hızlandırılmış amortisman yöntemine göre yıllık amortisman gideri 60.000 TL, Vergi kanunlarınca uygulanacak doğrusal amortisman yöntemine göre yıllık amortisman gideri ise 30.000 TL olacaktır. Buna göre hızlandırılmış amortisman yönteminde hesaplanacak amortisman giderine göre 30.000 TL fazla amortisman gideri hesaplanacaktır. Böylelikle vergi öncesi kâr tutarı hızlandırılmış amortisman yöntemi seçildiği

durumda 30.000 TL daha az olacaktır. Vergi oranı %20'dir (Süer ve Şenyiğit, 2006:210).

Muhasebe kurallarına göre ( Hızlandırılmış amortisman):

Vergi öncesi kar = (150.000 – 60.000) 90.000

Vergi tutarı = 90.000 × %20 = (18.000)

Vergi sonrası kar = 72.000 TL olacaktır.

Vergi kurallarına göre (Doğrusal amortisman):

Vergi öncesi kar = ( 150.000 – 30.000) 120.000

Vergi tutarı = 120.000 × %20 = (24.000)

Vergi sonrası kar = 96.000 TL olacaktır.

Ertelenmiş vergi varlığı tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yoluyla elde edilen tutardır.

$(60.000 - 30.000) \times \%20 = 6.000$  TL'lik bir ertelenmiş vergi varlığı söz konusu olur ve kayıt ise;

31/Ocak /2005	
283. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	6.000
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	18.000
370. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	24.000

Gerçekleştirilen işlemler neticesinde, muhasebe kurallarına göre, işletmenin cari dönemdeki vergi gideri 18.000 TL, ödeyeceği vergi 24.000 TL ve hızlandırılmış amortisman yöntemi uygulaması ile ödenmesini ertelediği vergi tutarı 6.000 TL'dir. Vergi gideri gelir tablosunda, ödenecek vergi bilânçoda kısa vadeli borçlar arasında ve ertelenmiş vergi varlığı bilânçoda varlıklar arasında raporlanarak gösterilecektir.

**Örnek-4;** Kıdem tazminatı açısından ertelenmiş vergi varlığı örneği;

Bir işletme kurulduğu 2004 yılında bir personel çalıştırarak işe başlamış olsun. Üçüncü yılın sonunda işletme faaliyetine son vermiştir. Bu işletmenin her üç yılının vergi öncesi ve kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadan önceki karları 10.000 TL olsun. Personelin bir aylığı 500 TL'dir. Dolayısıyla her bir yıla 500 TL kıdem tazminatı gideri düşmektedir. Personele ödenen ücret kardan düşülmüş, ancak kıdem tazminatı ile ilgili hiçbir işlem yapılmamıştır. İşletmenin hem karşılık ayırdığını hem de bunun neden olduğu vergi etkisini dikkate aldığını düşünürsek gerçekleştirilecek hesaplama ve kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır. Vergi oranı %30 alınacaktır (Kaval, 2005:416).

Hesaplar	2004	2005	2006	Toplam
Vergi Öncesi Kar (ticari kar)	9.500	9.500	9.500	28.500
Vergi Gideri	(2.850)	(2.850)	(2.850)	(8.550)
Vergi Sonrası Kar (mali kar)	6.650	6.650	6.650	19.950
Kıdem Tazminatı Karşılığı	500	1.000	0	
Ertelenmiş Vergi Varlığı	150	300	0	
Ödenecek Vergi Karşılığı	3.000	3.000	2.550	8.550

Yıllar itibariyle vergi giderleri vergi öncesi kara dönemin vergi oranı olan %30 ile çarpılarak elde edilir. Bu durum 2004 yıl için  $(9.500 \times \%30)$  2.850 olup diğer yıllarda da aynı şekildedir. Vergi sonrası kar tutarı vergi öncesi kardan vergi giderinin düşülmesiyle elde edilmiştir. Kıdem tazminatı karşılığında kaynaklanan ve ticari karı ile mali karı arasındaki farkın doğurduğu vergi etkisine yönelik yapacağımız muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır;

**2004 yılı için;**

31/12/2004			
691.DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		3.000	
	370.DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		3.000
Hesaplanan verginin ilgili hesaplara alınması $10.000 \times 0,30 = 3.000$			

31/12/2004		
283.ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	150	
691.DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		150
(10.000 × 0,30) – (9,500 × 0,30) =150 Ticari kara fazla ödenen vergi		
31/12/2004		
690.DÖNEM KARI VE ZARARI HESABI	9.500	
691.DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		2.850
692.DÖNEM KARI VE ZARARI		6.650
Dönem net karının hesaplanması		

2005 yılı içinde aynı kayıtlar yapılacak ve bu kaydın sonunda 2004 yılı sonunda bilançoya aktife ertelenmiş vergi varlığı geldiği gibi dönemin vergi gideri 3.000 TL'den 2.850 TL'ye inmiştir. Dolayısıyla net dönem karıda bu tutarda artmıştır. Ertelenmiş vergi varlığı 2005 yılı sonunda 300 TL'ye yükselmiş olacaktır.

2006 yılı sonunda kıdem tazminatıyla ilgili ödeme olayı yapılmış dolayısıyla kıdem tazminatı karşılığı hesabı kapanmıştır. Bu durumda ödeme vergi yasalarına göre kardan indirilmesi için dönem kar zararına yazılması gerekir. Gerçekleştirilen ödeme karşılık hesabından yapıldığı için ödeme kar zarar hesabına intikal etmemiştir. Yapılacak işlem aynen kar zarar hesabına gitmiş gibi yapılacak ve ödenen tutar ticari kardan düşülerek vergi matrahına gelinecektir. Bu durumda vergi karı 8.500 TL olacak ve bunun üzerinden vergi hesaplanacaktır. 2006 yılına ilişkin kayıt şu şekilde olacaktır;

31/12/2006			
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		2.550	
	370. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		2.550
	Vergi matrahı üzerinden hesaplanan vergi		
31/12/2006			
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		300	
	283.ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		300
	Önceki yıllarda ayrılan vergi alacağının iptal edilmesi nedeniyle yapılan kayıt		
31/12/2006			
690. DÖNEM KAR VE ZARARI		9.500	
	691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		2.850
	692. DÖNEM NET KARI VE ZARARI		6.650

Yapılan ilk kayıta vergi matrahı üzerinden vergi hesaplanmıştır. İkinci kayıta ise önceki yıllarda ayrılan vergi alacağının iptal edilmesi kaydı gerçekleştirilmiştir. Kayıtlar sonucunda üç yılsonunda da aynı tutarda vergi sonrası net kar olduğu görülmektedir. Gelir tablosuna ilişkin işlemler yapılırken burada ödenecek vergi değil, dönemin ticari karına düşen vergi raporlanmaktadır. Ancak vergiye esas kardan hesaplanan vergi tutarı bilançoda 370 nolu hesapta yine vergi karşılığı olarak raporlanmaktadır. 691 nolu hesapla ifade edilen aslında dönemin vergi gideridir. Bu rakam bilançoda hesaplanan ve ödenecek vergi ile eşit değildir. Dönemin vergi giderine hesaplanan vergi değil, ticari karna göre tahakkuk eden vergi esas olmaktadır. Burada verginin bir gider olduğu ve dönemselik esasına göre muhasebeleştirildiği görülmektedir.

**Örnek-5;** Şüpheli ticari alacaklar açısından ertelenmiş vergi varlığı örneği;

Vadesinde ödenmeyen 20.000 TL'lik bir alacak için 20.000 TL'lik karşılık ayrılmış olup henüz ihtar çekilmemiştir. O halde ayrılan karşılığın muhasebe değeri 20.000 TL olurken vergi değeri de sıfırdır. Arada oluşan fark indirilebilir geçici fark olup 20.000 TL'dir. Muhasebe kayıtlarında 20.000 TL'lik ertelenmiş vergi varlığı olarak gösteririz.

283.ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	20.000	
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		20.000

**Örnek-6;** Stok değer düşüklüğü açısından ertelenmiş vergi varlığı örneği;

31 Aralık 2007 tarihi itibarıyla elinde bulundurduğu stoklarının maliyet değeri 125.000 TL, net gerçekleşebilir değeri ise 115.000 TL' dir. Vergi yasalarına göre gider kabul edilmeyen 10.000 TL değer düşüklüğü için ertelenmiş vergi varlığı hesaplanacaktır. Vergi oranı %20 alınacaktır (TESMER, 2008:95). Bu durumda;

Ertelenmiş vergi varlığı= 10.000 × %20 =2.000 TL olarak muhasebeleştirilecektir.

283.ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	2.000	
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		2.000
691.30.Ertelenmiş Vergi Geliri	2.000	

**Örnek-7;** Kullanılmayan mali zararlar ile kullanılmayan vergi indirim ve istisnaları açısından ertelenmiş vergi varlığı örneği;

B şirketi 2008 yılında ilk kez faaliyete başlamış olup yaşanan ekonomik kriz nedeniyle bu yılı finansal raporlama ve vergi açısından 200.000 TL zararlar

kapatmıştır. İlgili dönemin vergi oranı ise %30 olarak kabul edelim (Oruç, 2006: 114).

### **2008 yılı**

Dönem zararı : 200.000

İleriye taşınabilecek tutar: 200.000

Vergi oranı %30 ise, E.V.V. = 60.000 TL olacaktır.

60.000 TL'lik E.V.V. işletmenin gelecekte indirilebileceği tutarı yani vergi tasarrufunu göstermektedir. Söz konusu kayıt ise;

	/			
	283. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI			60.000
		691. DÖNEM KAR/ZARARI		60.000

Dönem net zararı= 200.000 – 60.000 =140.000 TL' dir.

### **4.2.3. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi**

Standart, TMS-12'nin 15. ve 39. maddelerde tanımlananların dışında tüm durumlar için ertelenmiş vergi yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar. Nedeni ise, oluşan geçici farklardır. Bir varlığın defter değerinin vergi değerini aştığını düşündüğümüzde söz konusu varlık nedeniyle ileride ticari karnın tespitinde gider yazılacak tutar vergi mevzuatına göre gider yazılacak olan tutarı aşacaktır. Bu durum neticesinde vergilendirilebilir bir geçici fark ortaya çıkacak ve söz konusu fark ertelenmiş vergi yükümlülüğünde izlenecektir. İşletme varlığın defter değerini geri kazandıkça vergilendirilebilir geçici fark tersine dönecek ve bunun sonucunda da vergiye tabi kar ortaya çıkacaktır.

Bütün vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülükleri muhasebeleştirilecektir. Ancak aşağıda belirtilen durumlarda bu durum geçerli olmamaktadır (TMS-12/15);

- a) Şerefiyelerin ilk muhasebeleştirilmesinde,
- b) İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinde,
- c) Oluşmasının ne ticari kar/zararını nede mali kar/zararını etkilemeyen varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinde.

Standarda göre; bağlı ortaklık, şubeler, iştirakler ve iş ortaklarındaki yatırımlar ile ilgili tüm vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilmek zorundadır. Ancak bazı durumlarda ana ortaklık, yatırımcı veya iş ortaklığındaki ortak olarak işletme geçici farkların tersine dönme zamanlarını kontrol edebiliyor ya da geçici farklar öngörülebilir bir süre içerisinde geri dönmeyebilir. Böyle durumlar için söz konusu işletmeler ertelenmiş vergi yükümlülüğünü muhasebeleştiremeyecektir. Ancak bu durumların dışında olan durumlarda muhasebeleştirme işlemi yapabileceklerdir.

Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak bir örnek verecek olursak;

**Örneğin;** B şirketinin ertelenmiş vergi yükümlülüğü 40.000 TL, yasal vergi karşılığının ise 120.000 TL olduğu düşünür ise gerekli muhasebe kaydım şu şekilde olacaktır;

691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		160.000	
691.10.Yasal Vergi Karşılığı	120.000		
691.20.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
Gider Etkisi	40.000		
370. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI			120.000
483. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ			40.000

İşletme ertelenmiş vergi yükümlülüğü nedeniyle oluşan yasal vergi karşılığını “691. Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı” hesabının bir alt hesabı olarak izlenmelidir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün gider etkisi ise “691. Dönem

Karlı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı” hesabında pasif karakterli olarak gösterilecektir.

Aşağıda ertelenmiş vergi yükümlülüklerini doğuran olaylar bölümünde değinmiş olduğumuz durumlara yönelik muhasebeleştirme işlemlerine örnekler verilmiştir;

**Örnek-1;** Faiz geliri açısından ertelenmiş vergi yükümlülüğü örneği;

X işletmesi 2006 dönem sonunda ticari kar açısından 70 TL faiz gelirini tahakkuk ettirmiştir. Vergi matrahı açısından faizin tahsil edildiğinde vergilendirildiğini kabul ettiğimiz de 2006 döneminde ticari karna dahil edilen faiz geliri, vergiye tabi olmayan bir gelirdir ve vergilendirilebilir geçici fark yaratır. 2006 ve 2007 dönemi muhasebe (ticari) karının 100 TL, vergi oranının %20 olduğu varsayıldığında her iki dönem için aşağıdaki hesaplamaların ve kayıtların yapılması gerekmektedir (Gençoğlu, 2007:105).

**2006 yılı için:**

Ticari kar	100
<u>Vergiye tabi olmayan gelir</u>	<u>(70)</u>
Vergi matrahı	30
Dönemin vergi karşılığı ( $30 \times \%20$ )	6
<u>Ertelenmiş vergi gideri (<math>70 \times \%20</math>)</u>	<u>14</u>
Toplam vergi gideri ( $100 \times \%20$ )	20

2006 yılı için faiz gelirini ticari kardan vergiye tabi olmayan bir gelir olduğu için düşürerek vergi matrahına ulaştık. Döneme ait olan vergi gideriyle bulduğumuz vergi matrahını çarparak dönemin vergi karşılığına ulaştık. Burada faiz geliri henüz tahsil edilmediği için vergi değeri sıfır, muhasebe değeri ise 70 TL olacaktır. Söz konusu durumda ise vergilendirilebilir bir geçici fark ortaya çıkacaktır. Bu fark ise ertelenmiş vergi gideri etkisine neden olacaktır. Ticari kara vergi oranının uygulanmasıyla birlikte bulmuş olduğumuz gerçek vergi yükü, muhasebe kayıtlarının yapılması suretiyle gelir tablosunda yer alması sağlanmaktadır. Çünkü, dönemin

vergi karşılığı, ertelenmiş vergi gideri (ertelenmiş vergi yükümlülüğü) kadar artırılmakta, ertelenmiş vergi geliri (ertelenmiş vergi varlığı) kadar azaltılmaktadır.

/		
691.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI	6	6
370.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		6
/	14	14
691.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI	14	14
483.ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		14

**2006 dönemi gelir tablosu:**

Ticari kar	100
Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılıkları	(30)
Vergiden sonraki net kar	70

2007 yılında faizin tahsil edilmesiyle birlikte vergiye tabi bir gelir doğmuştur. 2006 yılında kaydı yapılan 70 TL'lik faiz geliri 2007 yılında ticari kar içerisinde yer almayacaktır. Bu durumda ise, mali kar ile ticari kar arasındaki 70 TL'lik fark, matrahtan indirilebilir bir geçici fark yaratacaktır ve bunun etkisi ise 2007 yılında vergi karşılığında düşürülecektir.

**2007 yılı için:**

Ticari kar	100
<u>Vergiye tabi faiz geliri</u>	<u>70</u>
Vergi matrahı	170
Dönemin vergi karşılığı (170 × %20)	<b>34</b>
<u>Ertelenmiş vergi geliri (70 × %20)</u>	<u>(14)</u>
Toplam vergi gideri (100 × %20)	<b>20</b>

Yapılan hesaplamalar doğrultusunda söz konusu olacak muhasebe kayıtları ise şu şekilde olacaktır;

/		
691.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI	34	
370.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		34
/		
283. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	14	
691.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		14

2007 döneminin sonunda kayıtlardaki ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü netleştirildiğinde söz konusu faiz geliri ile ilgili vergi etkisini gösteren hesaplar kapanmış olacaktır. Bu duruma dair muhasebeleştirme ise şu şekilde olacaktır;

/		
483. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	14	
283. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		14

Ertelenmiş vergi etkisini bulabilmek için ilk olarak yıllar itibariyle ne kadar vergi karşılığı ayrılacağını, ardından ertelenmiş vergi gelir/gider etkileri sonucunda da ertelenmiş vergi borç/ varlık tutarlarını bulduk. Ardından 2006 yılında tahsil edilmeyen faiz gelirinin 2007 yılında tahsiliyle birlikte ertelenmiş vergi etkisi ortadan kalkmıştır. Burada ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarının tahsiliyle birlikte vergilendirmeye tabi tutulduğunu görmek mümkündür.

**Örnek-2;** İlk yıl için amortisman tutarı belirlenmesi aşamasında ortaya çıkabilecek geçici farkların ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisine ilişkin örnek,

A İşletmesi 1 Kasım 2005 tarihinde 240.000 TL tutarında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal amortisman yöntemini kullanacaktır. Makinenin tahmini faydalı ömrü 10 yıldır. Bu durumda ülkemiz vergi kurallarına göre 2005 yılı gelir tablosunda amortisman gideri 24.000 TL olacaktır. Muhasebe kurallarına göre ise 2 aylık amortisman hesaplanmalı ve 4.000 TL tutarında amortisman gideri kaydedilmelidir. Bu durumda ise, vergi kurallarına göre vergi öncesi kar (24.000- 4.000) 20.000 TL az olacaktır. Vergi öncesi kar ise 40.000 TL'dir (Süer ve Şenyiğit, 2006:205-207).

Muhasebe kurallarına göre;

$$\text{Vergi tutarı} = 40.000 \times \%20 = 8.000$$

$$\text{Vergi sonrası kar} = 40.000 - 8.000 = 32.000$$

Vergi kurallarına göre;

$$\text{Vergi tutarı} = (40.000 - 20.000) \times \%20 = 4.000$$

$$\text{Vergi sonrası kar} = 20.000 - 4.000 = 16.000$$

Buradaki ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması sonucunda bulunan değerdir. (  $24.000 - 4.000$ )  $\times$   $\%20 = 4.000$  TL ertelenmiş vergi yükümlülüğüdür.

31/ARALIK/2005			
	691.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI		8.000
	370.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		4.000
	483.ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		4.000

Muhasebe kurallarına göre işletmenin cari dönemdeki vergi gideri 8.000, ödeyeceği vergi 4.000, muhasebe ve vergi kuralları arasındaki amortisman yönünden farklılıktan ötürü oluşan ertelenmiş vergi borcu tutarı ise 4.000 TL'dir. Burada önemli bir nokta vardır. Bu ise, ödenecek vergi giderinin gelir tablosunda, ödenecek verginin

bilançoda kısa vadeli borçlar arasında ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünün bilançoda uzun vadeli borçlar arasında gösterilmesidir.

**Örnek-3;** Yıllık amortisman tutarlarının belirlenmesi aşamasında ortaya çıkabilecek geçici farkların ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisine yönelik örnek,

A İşletmesi 2 Ocak 2005 tarihinde 200.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal amortisman yöntemini kullanacaktır. İşletmeye göre makinenin tahmini faydalı ömrü 10 yıldır. Vergi kurallarına göre ise makinenin tahmini faydalı ömrü 5 yıldır. Bu durumda muhasebe kurallarına göre yıllık amortisman gideri 20.000 TL olurken, vergi kurallarına göre 40.000 TL olacaktır. Bu durumda ise muhasebe kurallarına göre vergi öncesi kâr (40.000 – 20.000) 20.000 TL fazla olacaktır.

Muhasebe kurallarına göre;

$$\text{Vergi öncesi kar} = 200.000 - 20.000 = 180.000$$

$$\text{Vergi tutarı} = 180.000 \times \%20 = 36.000$$

$$\text{Vergi sonrası kar} = (180.000 - 36.000) 144.000 \text{ TL olacaktır.}$$

Vergi kurallarına göre;

$$\text{Vergi öncesi kar} = 200.000 - 40.000 = 160.000$$

$$\text{Vergi tutarı} = 160.000 \times \%20 = 32.000$$

$$\text{Vergi sonrası kar} = (160.000 - 32.000) 128.000 \text{ TL olacaktır.}$$

Bu durumda ise, ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın ilgili döneme ait vergi oranının uygulanmasıyla bulunan tutardır.

$$(40.000 - 20.000) \times \%20 = 4.000 \text{ TL 'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü vardır.}$$

Kayıdı ise şu şekilde yapılacaktır;

31/12 /2005	
691.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI	36.000
370.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	32.000
483.ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI	4.000

Yapılan bu kayıt neticesinde işletmenin muhasebe ilkelerine göre 36.000 TL'lik bir vergi gideri, 32.000 TL'lik bir ödenecek vergisi ve 4.000 TL'lik bir ertelenmiş vergi yükümlülüğü vardır. İşletme vergi giderini gelir tablosunda izlerken, ödenecek vergiyi bilançoda kısa vadeli borçlar içerisinde, ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ise uzun vadeli borçlar içerisinde raporlayacaktır.

**Örnek-3;** Doğrusal ve hızlandırılmış amortisman yöntemleri kullanılarak ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisinin oluşumuna yönelik örnek;

A İşletmesi 2 Ocak 2005 tarihinde 100.000 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için hızlandırılmış amortisman yöntemini kullanacaktır. Makinenin tahmini faydalı ömrü 5 yıldır. Bu durumda doğrusal amortisman yöntemine göre yıllık amortisman gideri 20.000 TL, hızlandırılmış amortisman yöntemine göre yıllık amortisman gideri 40.000 TL olacaktır. Buna göre doğrusal amortisman yönteminde hesaplanacak amortisman giderine göre 20.000 TL fazla amortisman gideri hesaplanacaktır. Böylelikle vergi öncesi kâr tutarı hızlandırılmış amortisman yöntemi seçildiği durumda 20.000 TL daha az olacaktır (Süer ve Şenyiğit, 2006:208-209).

Muhasebe kurallarına göre ( Doğrusal Amortisman);

Vergi öncesi kar =  $100.000 - 20.000 = 80.000$

Vergi tutarı =  $80.000 \times \%20 = (16.000)$

Vergi sonrası kar = 64.000 TL olacaktır.

Vergi kurallarına göre (Hızlandırılmış Amortisman):

Vergi öncesi kar = 100.000 - 40.000 = 60.000

Vergi tutarı = 60.000 × %20 = (12.000)

Vergi sonrası kar = 48.000 TL olacaktır.

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yoluyla elde edilen tutardır.

$(40.000 - 20.000) \times \%20 = 4.000$  TL'dir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ile ilgili söz konusu kayıt ise;

31/12 /2005	
691.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI	16.000
370.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	12.000
483. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI	4.000

Gerçekleştirilen işlemler neticesinde, muhasebe kurallarına göre, işletmenin cari dönemdeki vergi gideri 16.000 TL, ödeyeceği vergi 12.000 TL ve hızlandırılmış amortisman yöntemi uygulaması ile ödenmesini ertelediği vergi tutarı 4.000 TL'dir. Vergi gideri gelir tablosunda, ödenecek vergi bilançoda kısa vadeli borçlar arasında ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü bilançoda uzun vadeli borçlar arasında raporlanarak gösterilecektir.

**Örnek-4;** Geliştirme gideri açısından ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisine örnek;

B işletmesi 1 Ocak 2008 tarihinde 8.000 TL ödeyerek bir geliştirme faaliyeti gerçekleştirmiş ve 4 yıl üzerinden bir giderleştirme yapmayı planlamaktadır. Vergi kanunları açısından 8.000 TL'lik geliştirme giderinin tamam mı gider olarak gösterilecektir. Amortisman ve vergi öncesi karında 80.000 TL olduğunu düşünelim. Vergi oranı %20'dir (Bedri, 2007:48).

Muhasebe kurallarına göre (8.000 / 4) 2.000 TL'lik bir amortisman gideri, vergi kurallarına göre ise 2008 sonunda 8.000 TL gider raporlanacaktır. Bu durumda;

Muhasebe kurallarına göre;

Vergi öncesi kar = (80.000 – 2.000) 78.000

Vergi tutarı = 78.000 × %20 = 15.600

Vergi sonrası kar = 62.400 TL olacaktır.

Vergi kurallarına göre;

Vergi öncesi kar = ( 80.000 – 8.000 ) 72.000

Vergi tutarı = 72.000 × %20 = 14.400

Vergi sonrası kar = 57.600 TL olacaktır.

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, vergi kurallarına göre giderleştirilen tutar ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amorti edilecek tutar arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması sonucunda ulaşılan tutardır.

( 8.000 – 2.000 ) × %20 = 1.200 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü olacaktır.

31/12 /2008		
	15.600	
691.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI		
370.DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		14.400
483.ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI		1.200

**Örnek-5;** Gerçeğe uygun değerın gösterilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi yükümlülüğüne örnek;

A işletmesi fabrikasında bulunan bir makinesini yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. Makinenin vergi değeri 100.000 TL, gerçeğe uygun değeri ise 135.000 TL'dir. Yapılan yeniden değerlendirme sonucunda makinenin değerinde 35.000 TL artış olmuştur. Bu artış tutarı maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme fonu hesabına alınmıştır. Söz konusu artış tutarı 35.000 TL gelecek dönemlerde vergilendirilecek

geçici farkı oluşturduğundan, ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanacaktır. Kurumlar vergisi oranı %20'dir ve amortisman ihmal edilmiştir (Gücenme, 2007:108).

Duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi ile birlikte muhasebe değerinde artış olurken, vergi değeriyle ilgili vergi kanunları karar verir. Eğer ki vergi kanunları bu artışı kabul etmez ise vergilendirilebilir bir geçici fark ortaya çıkar (Erkuş, 1999:106). Geçici farkı oluşturan olay öz kaynaklarda muhasebeleştirileceği için vergi etkisi de öz kaynaklar da muhasebeleştirilecektir. Oluşan (135.000-100.000) 35.000 TL'lik fark varlığın muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olmasından ötürü vergilendirilebilir geçici bir fark meydana getirecektir. Bu durumda ertelenmiş bir vergi yükümlülüğü doğacaktır;

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü= V.G.F. × vergi oranı= 35.000 × %20= 7.000 TL olacaktır. Bu durumda yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır;

<div style="border-bottom: 1px solid black; padding-bottom: 5px;">253.TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR</div>	/	<div style="border-bottom: 1px solid black; padding-bottom: 5px;">522.MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI -Makine değer artışı</div>	35.000	
			35.000	
<div style="border-bottom: 1px solid black; padding-bottom: 5px;">526. ERTELENEN VERGİ FONU - Makine değer artışı</div>	/	<div style="border-bottom: 1px solid black; padding-bottom: 5px;">483.ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ</div>	7.000	
			7.000	

Makinenin kayıtlı değeri ile makul değeri arasındaki fark, makinenin satılması ile ya da makinenin amortisman yoluyla itfa edilmesi sonucunda ortadan kalkacaktır. Diğer yandan makul değerle değerlendirilmiş makinenin satışı düşünülmesi bile kullanıldığı için şirkete gelir sağlamış olacaktır. Bu durumda ise ödenecek bir vergi söz konusu olacak ortaya çıkan fark üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanması gerekecektir (Gençoğlu, 2007:108).

#### **4.3. Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüklerinin Mali Tablolarda Sunuluşu**

Ticari kar ile mali kar arasındaki farkın nedeni geçici farklardır. İşletmelerin bu geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerini mali tablolarda göstermesiyle birlikte, mali tablolar gerçeği yansıtmış olacaktır. İşte bu geçici farkların mali tablolarda varlık ve yükümlülük etkileri TMS-12 ile çözümlenmiş olacaktır. TMS-12 ile dönem net kar/zararı daha sağlıklı elde edilmiş olacak, işletmelerin faaliyetleriyle ilgili daha net ve doğru bilgiler elde etmeleri sağlanmış olacaktır.

Standarda göre bir işletmenin finansal tablosu o dönemin cari (ödenecek) vergisi ile indirilebilir ve vergilendirilebilir geçici fark sonuçlarını doğrudan her türlü olayın sonuçlarını yansıtmalıdır. TMS, gerektiğinde ek açıklamalar yapılmasının gerçeğe uygun bir sunuşu sağlayacak finansal tablolar yaratacağını varsaymaktadır. Finansal tabloları TMS ile uyum içerisinde olan işletmeler standardın ön gördüğü ifadeleri açıklayıcı bir şekilde dip notlarda belirleyeceklerdir. Eğer ki finansal tablolar TMS'nin hükümlerini yerine getirecek şekilde oluşturulmadıysa, bu uyum kabul edilemez (TMS-1).

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin mali tablolarda gösterimine ilişkin gerek standardın gerekse SPK'nın Seri: XI No:25 nolu tebliğin öngördüğü hükümler uygulanmaktadır. Bir yükümlülüğün mali tablolarda izlenebilmesi için, yükümlülüğün kayıtlı değerinin gelecek dönemlerde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması suretiyle ödenmesi gerekmektedir. İşletmeden kaynakların bu şekilde çıkmasıyla birlikte, kaynakların tamamının ya da bir bölümünün yükümlülüğün kayıtlara alındığı dönemden sonraki bir dönemin mali karının tespitinde indirim konusu yapılabildiği durumlarda yükümlülüğün kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark ortaya çıkacaktır. Bu geçici farklar ise, yükümlülüğün gelecek dönemlerin mali karının tespitinde indirim konusu yapılabilmemesinin mümkün olduğu dönemde geri kazanılabilecek vergilerle ilgili olarak cari dönemde bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturacaktır. Bir varlığın mali tablolarda izlenebilmesi durumunda, bir varlığın kayıtlı değeri, vergi değerinden daha düşükse, bu fark nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılabilecek vergiler

kadar bir ertelenmiş bir vergi varlığı mali tablolara alınacaktır (SPK, No:25, Seri:XI, md. 610).

İşletmelerin indirilebilir geçici farklarıyla ilgili olan ertelenmiş vergileri ancak bu indirilebilir geçici farkların ileride indirilebileceği bir mali karın muhtemel olması durumunda varlık olarak mali tablolara alınırlar.

TMS-12 standardında, ertelenmiş vergilerin mali tablolara yansıtılmasında dikkat edilmesi gereken hususlar 57. ve 65. maddeler arasında ifade edilmiştir.

#### **4.3.1. Bilançoya Yansıtılacak Bilgiler**

Ertelenmiş vergi varlık ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinden ayrı olarak gösterilmektedir. İşletme, finansal tablolarda cari ve cari olmayan varlık veya yükümlülükler ayrımı yaptığıında Ertelenmiş vergi varlık veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü, cari varlık veya yükümlülüğü olarak sınıflandırılmaz. Dolayısıyla, ertelenmiş vergi varlık duran varlıkların içinde, ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise uzun vadeli yabancı kaynaklar içinde yer alması gerekmektedir (Oruç, 2006:112). Ancak ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin aynı vergi dairesine karşı doğması ve mahsup edilmesi söz konusu ise netleştirme yapılarak bu mümkün olabilir. Örneğin; bir işletme şüpheli alacak karşılığı nedeniyle 300 TL vergi varlığı, stok değerlendirme nedeniyle de 60 TL vergi yükümlülüğü doğmuştur. Burada ertelenmiş vergiler ile ilgili bir netleştirme yapılabilir ve 240 TL'lik ertelenmiş vergi etkisi bilançonun pasifinde uzun vadeli borçlar altında gösterilecektir. Eğer ki farklı vergi dairelerine karşı doğuyor ise, bilançonun farklı kalemlerin de gösterilmelidirler. Örneğin; ana işletmesi Türkiye'de olan bir işletme bilançosunda sadece kıdem tazminatı karşılığında dolayı 900TL ertelenmiş vergi varlığı varken, konsolidasyona dahil yavru işletme yurtdışında ise ve bilançosunun pasifinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü varsa birbirinden mahsup edilmeden ayrı ayrı gösterilir (Kaval, 2005: 413).

Ertelenmiş vergi varlık ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü sadece aşağıdaki durumların varlığı halinde netleştirilebilir (Oruç, 2006:113):

- a) Netleştirme yapılabilmesi konusunda yasal bir hakkın olması,
- b) Ertelenmiş vergi varlık ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünün aynı işletmeye veya vergilendirilebilir varlıkla ilgili olması ve vergi otoritesinin buna izin vermesi,

#### 4.3.2. Gelir Tablosuna Yansıtılacak Bilgiler

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü (EVY) ile ertelenmiş vergi varlıkları (EVV) arasındaki olumlu fark (EVY>EVV) vergi giderini oluştururken, ertelenmiş vergi yükümlülüğü (EVY) ile ertelenmiş vergi varlıkları (EVV) arasındaki olumsuz fark ise (EVY< EVV) vergi gelirini oluşturduğu daha önce açıklanmıştır. Gelir tablosunda raporlanmakta olan dönemin vergi gideri hem cari dönemde ödenecek vergi, hem de ertelenmiş vergi gelir veya giderlerinin bir araya gelmesinden oluşmaktadır (Greuning, 2006:115). Bu şekilde ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerin netleştirilerek bilançoda yer alması sağlanmış olur. Yani (Kavak, 2008:53),

Toplam Vergi Karşılığı = Dönem Vergi Karşılığı +/- Toplam Vergi Gideri /Geliri

Toplam vergi karşılığı dönem ticari kazancından indirildiğinde vergi sonrası ticari kazanç belirlenmiş olur. Bir diğer ifade ile;

Vergi Sonrası Ticari Kar = Dönem Ticari Kar – Toplam Vergi Karşılığı

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri, gelir ve giderlerin mali karın belirlendiği dönemden farklı dönemlerde mali tablolara alınmasından kaynaklanmaktadır. Böyle bir durumda ortaya çıkan geçici farklar gelir ve gider kalemleri yaratacak bunların neden olduğu ertelenmiş vergiler dönem kar/ zararına, dolayısıyla da gelir tablosuna yansıtılacaktır (Sevinç, 2003:115). Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi gelir/giderinin dönemin kar ya da zararına dahil edilebilmesi için verginin “bir işlemin veya olayın aynı dönemde veya farklı bir dönemde doğrudan öz kaynaklar da muhasebeleştirilmiş olması” veya “işletme birleşmelerinde” ortaya çıkmamış olması gerekmektedir.

**Örneğin;** %30 vergi oranının olduğu bir ortamda işletme yatırımcılarına 1 milyon TL tutarında ticari kar raporluyorsa, sürekli farkları dikkate almazsak bu işletmenin vergi mevzuatından bağımsız olarak 300.000 TL vergi gideri raporlaması gerekir. Aksi durumda finansal tabloların kullanıcılar tarafından anlaşılabilirliği zedelenir. Bu durumda işletmenin cari dönem vergi yükümlülüğü ile muhasebe standartlarına göre raporladığı vergi gideri arasındaki farkın ertelenmiş vergi olarak bir varlık veya yükümlülük hesabında izlenmesi gerekir. Aynı işletmenin, geçici farklar nedeniyle mali karının 800.000 TL ve dönemin ödenecek vergi yükümlülüğünün 240.000 TL olarak gerçekleştiği durumda işletmenin finansal tablolarındaki hesaplar aşağıdaki gibi olacaktır (Türel ve Türel, 2006:239).

<b>Bilanço</b>	<b>Gelir tablosu</b>	
Ödenecek Vergi	Ticari kar	1.000.000
Yükümlülüğü 240.000	Vergi Gideri	-300.000
Ertelenmiş Vergi	Cari Vergi Gideri	-240.000
Yükümlülüğü 60.000	Ertelenmiş Vergi Gideri	-60.000
	Net kar	700.000

Aynı işletmenin, geçici farkla nedeniyle mali karını 1.200.000 TL ve dönemin ödenecek vergi yükümlülüğü 360.000 TL olarak gerçekleştirdiğinde ise işletmenin finansal tablolarındaki ilgili hesaplar aşağıdaki gibi oluşacaktır.

<b>Gelir Tablosu</b>	
Ticari Kar	1.000.000
Vergi Gideri	-300.000
Cari Vergi Gideri	-360.000
Ertelenmiş Vergi Geliri	+60.000
Net Kar	700.000

**Bilanço**

Ertelenmiş Vergi Varlığı 60.000	Ödenecek Vergi Yükümlülüğü 360.000
------------------------------------	---------------------------------------

İşletme eğer geleneksel muhasebe uygulamasına devam etseydi, muhasebe standartlarına göre raporladığı ticari kar 1.000.000 TL olmasına karşın, birinci durumda 240.000 TL tutarında ödenecek vergi ve buna bağlı olarak 760.000 TL net kar, ikinci durumda 360.000 TL ödenecek vergi ve buna bağlı olarak (1.000.000 – 360.000) 640.000 TL tutarında net kar raporlayacaktı.

Geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri dönemin gerçek vergi giderinin hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Ancak yukarıda belirttiğimiz üzere dönem vergisi ve ertelenmiş vergi gelir/giderinin dönemin kar ya da zararına dahil edilebilmesi için verginin “bir işlemin veya olayın aynı dönemde veya farklı bir dönemde doğrudan öz kaynaklarda muhasebeleştirilmiş olması” veya “işletme birleşmelerinde” ortaya çıkmamış olması gerekmektedir. Bu gibi durumlar için ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin dikkate alınması yasaklanmıştır. Örneğin, işletme birleşmelerinde ortaya şerhfiye çıkıyorsa ayrıca bir ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğüne dair kayıt yapılmaz, çünkü zaten öncesinde bu nitelikteki işlemler yapılmıştır (Türel ve Türel, 2006:240).

Bazen ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün defter değeri, ilgili geçici farklılığın tutarında değişiklik olmasa da, değişebilir. Bu tür durumlarla ilgili olarak, ortaya çıkan ertelenmiş vergi, önceden doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilen bir kalemlle ilgili olmadığı sürece, gelir tablosuna yansıtılır (SPK, No:25, Seri:XI, md. 622). Söz konusu durumlar aşağıda belirtilmiştir;

- a) Bir takım nedenlerden ötürü vergi oranları veya vergi kanunlarında bir değişiklik olması,
- b) Ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabileceğine ilişkin yeni bir değerlendirme yapılması,

c) Bir varlığa ilişkin beklenen geri kazanılma şeklinde bir değişiklik olması durumlarında.

Ertelenmiş verginin doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilebilmesi için, aynı veya farklı bir dönemde doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilen varlıklarla ilgili olması gerekir. Türkiye finansal raporlama standartları bazı kalemlerin öz sermayeye doğrudan borç ya da alacak olarak yazılmasına izin verir. Örneğin, yeniden değerlendirme sonucunda maddi duran varlıkların ve uzun vadeli yatırımların kayıtlı değerinde ortaya çıkan değişiklik halinde, geçmiş dönemlere de uygulanacak şekilde muhasebe politikasındaki değişiklik veya bir hatanın düzeltilmesi nedeniyle dağıtılmayan karların bakiyesindeki bir düzeltme, yabancı bir işletmenin mali tablolarının raporlama yapan işletmenin para birimine dönüştürülmesinden kaynaklanan kur farkları, bileşik finansal araçların ilk muhasebeleştirilmesinde öz sermaye olarak belirlenen tutarlarda olduğu gibi ertelenmiş vergiler doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilebilir (Sevinç, 2003:115).

Öz kaynaklara alacak yada borç kaydedilen kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarını belirlemek bazı istisnai durumlarda zordur. Verginin artan oranlı olmasından ötürü mali kar yada zararın içerisindeki kalemlere hangi vergi oranının uygulanacağı yönünde bir takım belirsizlikle olabilir, vergi düzenlemelerinde daha önce öz kaynağa gider veya gelir yazılmış ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcuna neden olmuş bir kalemin tamamını veya bir kısmını etkileyen bir değişiklik meydana gelmiş olabilir, daha önce öz kaynağa kaydedilen bir kalemin ertelenmiş vergi varlığının tamamının mı yoksa bir kısmının mı öz sermaye içerisinde gösterileceğini, ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceği gibi konularda ertelenmiş vergi varlığını belirleme konusunda zorluklar yaşanmaktadır. Standart uyarınca, böyle durumlarda, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi sonucunu doğuran öz kaynağa borç veya alacak kaydedilmiş kalemlerle ilgili dönem vergisi ve ertelenmiş vergi yürürlükteki vergi kanunlarına göre makul olacak bir orantılı dağıtım yöntemiyle veya içinde bulunulan koşullarda kullanımı daha makul olan bir başka yöntemle dağıtılmak suretiyle bulunur (TMS-12/63).

Gelir tablosunda cari dönemle ilgili vergi karşılığı ile ertelenmiş vergi etkileri ayrı ayrı gösterilmelidir. Bu durum ise işletmelerin ilgili dönemlerinde elde ettikleri karlar üzerinden hesaplanan vergi karşılıklarını, mali kar üzerinden hesaplanan vergi tutarını ve ertelenecek olan vergi tutarlarını görmemizi sağlayacaktır (Mısırlıoğlu, 2005:60).

Ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri genellikle, gelir ve giderin mali karın belirlendiği dönemden farklı bir dönemde mali tablolara alınmasından kaynaklanmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkan ertelenmiş vergi etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Faiz, telif hakkı ve temettü gelirinin tahsil edilmeden ticari karla ilişkilendirildiği, fakat mali karın tespitinde nakit olarak tahsil edildiği dönemde dikkate alındığı durumlar bu şekilde ortaya çıkmıştır (TMS-12/59).

#### **4.3.3. Mali Tablolarda Açıklanması Gereken Bilgiler**

Standarda göre mali tablolarda vergi gelir/gidere ilişkin aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekmektedir (Kowicz ve Epstein, 2006:559):

1. Cari dönem vergi gelir ya da gideri,
2. Önceki dönemle ilgili bulunan cari dönem vergisi için yapılan düzeltme işlemleri,
3. Geçici farkların meydana gelmesi ve tersine çevrilmesi ile ilgili olan ertelenmiş vergi gelir ya da gider tutarları,
4. Vergi oranlarında meydana gelen değişiklikler veya yeni vergi oranlarının uygulanmasıyla birlikte ertelenmiş vergi gelir veya giderinin tutarı,
5. Vergi indirimi ve istisnası, kullanılmayan mali zarar veya bir önceki dönemin geçici farklarının cari dönem vergi giderini azaltmak için kullanılmasından kaynaklanan faydanın tutarı,
6. Vergi indirimi ve istisnası, kullanılmayan mali zarar veya bir önceki dönemin geçici farklarının ertelenmiş vergi giderini azaltmak için kullanılmasından kaynaklanan faydanın tutarı,
7. Ertelenmiş vergi varlıklarının kayıtlardan çıkartılmasından ötürü önceden yapılan bu türden bir çıkarma işleminin tersine dönmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri,

Yukarıda yer alan hususlar vergi gelir ve giderlerine ilişkin mali tablolarda açıklanması gereken hususlardır. Bu hususların bazı durumlarda mali tablo dipnotlarında belirtilmesi gerekmektedir. TMS-12 yukarıda açıklananlara ek olarak aşağıda yer alan hususların mali tablo dipnotlarında gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu hususla ilgili olarak bir takım açıklamalara SPK No:25, Seri:XI tebliğinin 629.maddesinde yer verilmiştir. Bu maddeye ilişkin söz konusu açıklama aşağıda yer almaktadır.

- a) Öz sermaye hesap grubu ile ilişkilendirilen hesaplarla ilgili toplam cari dönem ve ertelenmiş verginin tutarı
- b) Vergi gideri (geliri) ile ticari kar (ticari zarar) arasındaki ilişki aşağıdaki hususlar doğrultusunda belirlenmesi;

- Ticari karın geçerli vergi oranıyla çarpılması sonucunda elde edilen tutar ile vergi gider veya gelirinin tutarına uygulanan vergi oranını da açıklamak suretiyle hesaplanma şekli

- Ortalama efektif vergi oranı (vergi giderinin (gelirinin) ticari kara oranıdır) ve geçerli vergi oranının, sayısal bir mutabakatı (geçerli vergi oranının hesaplanma şekli açıklanır);

- c) Önceki hesap dönemine göre, uygulanabilir vergi oranlarındaki değişiklikler,

- d) Ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmayan indirilebilir geçici farklar, kullanılmayan mali zararlar ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının tutarı (varsa vade tarihi);

- e) Ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanmayan bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımlar ile müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki haklar ile ilgili geçici farkların toplam tutarı;

- f) Geçici farklar, kullanılmayan mali zararlar ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının her bir türü için;

- Bilançoya yansıtılan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün tutarı,
- Gelir tablosuna yansıtılan ertelenmiş vergi geliri veya giderinin tutarı; ve,

- g) Devam etmeyen faaliyetler kapsamında, aşağıdakiler ile ilgili vergi gideri;
- Devam etmemesinden kaynaklanan kazanç veya kayıp; ve,
  - Devam etmeyen faaliyetlerden kaynaklanan döneme ilişkin kar veya zarar ile bir önceki dönemdeki ilgili tutarlar.
- h) Mali tabloların yayımlanmasından önce önerilen veya açıklanan fakat mali tablolarda yükümlülük olarak yansıtılmayan temettüün gelir vergisi sonuçlarına ilişkin açıklama ve tutar.
- i) Ertelenmiş vergi varlığının tutarını ve kayıtlara yansıtılmasını destekleyen kanıtın niteliği.
- j) Vergi ile ilgili şarta bağlı varlık ve yükümlülükler,
- k) Bilanço tarihinden sonra yürürlüğe giren veya ilan edilen vergi oranları ve vergi kanunlarındaki değişikliklerin cari dönem ve ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri üzerindeki önemli etkileri.

Seri: XI, No: 25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”, 9/4/2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: XI, No: 29 sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği”nin 24. maddesi ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.

## 4. ÖRNEK UYGULAMA

TMS-12, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilerek finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin esasları belirlemektedir. Bu esaslar belirlenirken hem cari hem de ileriki dönemlerde meydana gelen vergisel etkiler önem taşımaktadır. Bu vergisel etkiler ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ticari kar ile mali kar arasında meydana gelen farklardan doğmaktadır.

Bu bölümde, ertelenmiş vergi etkilerinin daha açık bir şekilde gösterilebilmesi için ülkemiz vergi mevzuatı çerçevesinde TMS-12 standardına göre ertelenmiş vergilerin hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin örnek bir uygulamaya yer verilmiştir. Örnek uygulama ile birlikte standardın uygulanmasındaki zorluklar ve dikkat edilmesi gereken hususlar açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Ayrıca ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak herhangi bir standardizasyon sağlanamadığı için hangi muhasebe hesaplarında izlenmesi gerektiği vurgulanmaya çalışılmıştır.

Örnek işletme olarak, 2008 yılında faaliyete başlayan İlkbahar A.Ş.'nin verilerinden yararlanılmıştır. Aşağıda İlkbahar A.Ş.'nin TMS'ye göre düzenlediği 31.12.2008 tarihli bilançosu yer almaktadır.

<b>İlkbahar A.Ş. 31.12.2008 Tarihli Bilançosu</b>			
<b>Aktif</b>		<b>Pasif</b>	
<b>I. Dönen Varlıklar</b>	<b>601.100</b>	<b>I. Kısa Vad. Yab. Kaynak.</b>	<b>227.000</b>
Hazır Değerler	270.400	Ticari Borçlar	138.000
Menkul Kıymetler	20.000	Ticari Borç Reeskontu	(15.000)
Ticari Alacaklar	107.700	Diğer Kısa Vadeli Borçlar	104.000
Ticari Alacak Reeskontu (10.000)			
Şüpheli Ticari Alacaklar	12.000	<b>II. Uzun Vad. Yab. Kay.</b>	<b>358.100</b>
Şüpheli Tic. Al. Kar.	(12.000)	Satıcılar	185.000
Stoklar	160.000	Kıdem Tazminatı Karşılığı	19.600
Stok Değer Düş. Kar.	(12.000)	Diğer Uzun Vadeli Borçlar	153.500
Diğer Dönen Varlıklar	65.000		
		<b>III. Öz Kaynaklar</b>	<b>450.000</b>
<b>II. Duran Varlıklar</b>	<b>434.000</b>	Ödenmiş Sermaye	200.000
Maddi Duran Varlıklar	300.000	Dönem Karı	250.000
Birikmiş Amortisman	(60.000)		
Maddi Ol. Dur. Var.,Net	124.000		
Diğer Duran Varlıklar	70.000		
<b>Toplam Varlık</b>	<b>1.035.100</b>	<b>Toplam Kaynak</b>	<b>1.035.100</b>

İlkbahar A.Ş.'nin 01.01.2008- 31.12.2008 tarihleri arasındaki hesap dönemiyle ilgili finansal tabloda raporlanan hesaplarla ve vergi mevzuatınca uygun görülen durumlarla ilgili gerekli açıklamalar yapılmıştır.

a) İşletmenin menkul kıymetleri toplamı 20.000 TL'dir. Ancak bu tutara 10.000 TL'lik hisse senedi değer artışı dahil değildir. Değer artışlarıyla ilgili tutar dönem sonunda gelir olarak kaydedilmiştir.

**b)** Senetsiz ticari alacaklar tutarı 150.000 TL olup, 10.000 TL'lik reeskonta tabi tutulmuş ve bu tutar gider olarak kayıtlara alınmıştır. Senetsiz ticari borç tutarı ise 115.000 TL olup, 15.000 TL'lik reeskont tutarı da gelir olarak kayıtlara alınmıştır. Reeskont işlemleri vergi mevzuatınca dikkate alınmamıştır.

**c)** Vadesinde ödenmeyen 12.000 TL'lik şüpheli duruma düşmüş senetsiz bir alacak için 12.000 TL'lik karşılık ayrılmış ve henüz ihtar çekilmemiştir. Dolayısıyla henüz dava aşamasına gelmemiştir.

**d)** İşletme, dönem sonu stoklarının bir kısmının modasının geçtiği kanısına varmış ve stoklar için 12.000 TL tutarında stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır. Bu karşılık vergi kanunlarınca kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

**e)** İşletme dönem başında satın aldığı maddi duran varlıklarını muhasebe standartlarına göre normal amortisman yöntemine göre hesaplamaktadır. Vergi mevzuatı açısından da vergi avantajı sağlamak amacıyla %40 oranında hızlandırılmış amortisman yöntemi kullanılacaktır.

**f)** Maddi olmayan duran varlıkların maliyeti 143.000 TL'dir. Yıl sonunda 28.600 TL'lik itfa payı hesaplanıp doğrudan gider kaydedilmiştir. İşletme vergi avantajı sağlamak amacıyla vergilendirilebilir karın hesaplanmasında indirim konusu yapacaktır. Maddi olmayan duran varlıkların amortisman süresi 5 yıldır.

**g)** İşletme, piyasaya sunacağı yeni ürünün gelişimiyle ilgili bir araştırma yapmıştır. Bu ürünle ilgili olarak yapılan harcamaların 12.000 TL'lik kısmı 5 yılda itfa edilmek üzere aktifleştirilecektir. Yıl sonunda ise 2.400 TL itfa payı ayrılacak ve mali tablolara yansıtılacaktır. Ürünün araştırma ve geliştirmesine yönelik olan tutarın tamamı mali karın hesaplanmasında indirim konusu yapılmıştır.

**h)** İşletmenin bankadaki mevduat hesabına 3.000 TL'lik faiz geliri tahakkuk etmiştir. Vergi mevzuatınca ancak tahsil edildiğinde dikkate alınacaktır.

**i)** İşletme yabancı paralı borçlar için merkez bankasının döviz satış kuru ile değerlendirme işlemini gerçekleştirmiş, hesaplanan kur farkı ise gider olarak kayıt edilmiştir. Vergi kanunlarınca yabancı paralı borçlar ise döviz alış kuru ile değerlendirilmek zorundadır. Bu iki değerlendirme arasında 10.000 TL'lik bir fark söz konusudur.

**j)** 2008 yılı içerisinde 3.000 TL'lik iştirak geliri tahakkuk etmiştir. Tamamı ise vergiden istisnadır.

**k)** İşletme bu yıl için 19.600 TL'lik kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır. Bu karşılık vergi kanunlarınca ancak ödendiği zaman gider olarak kabul edilecektir.

**l)** İşletme 2008 yılı içerisinde 5.000 TL gecikme faizi ve 6.500 TL tutarında da trafik cezası ödenmiştir.

**m)** İşletmenin 2008 yılı dönem karı 250.000 TL'dir. Dönemde uygulanacak kurumlar vergisi oranı %20'dir.

Söz konusu veriler ışığında işletmenin TMS-12 uyarınca gerçekleştirmesi gereken işlemler aşağıdaki gibi olacaktır.

Kurumlar vergisi karşılığının hesaplanması aşağıdaki şekilde olacaktır.

Dönem ticari karı	250.000
İlaveler	11.500
• Gecikme faizi	5.000
• Trafik cezası	6.500
Toplam	261.500
Vergi karşılığı = $261.500 \times \%20 = 52.300$	

İşletmenin ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ile ilgili hesaplamalar yapılırken dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır;

**İndirilebilir Geçici Fark ;**

$$\left. \begin{array}{l} \text{Varlığın Muhasebe Değeri} < \text{Varlığın Vergi Değeri} \\ \text{Kaynağın Muhasebe Değeri} > \text{Kaynağın Vergi Değeri} \end{array} \right\} \text{E.V.V} = \text{İ.G.F.} \times \%20$$

**Vergilendirilebilir Geçici Fark;**

$$\left. \begin{array}{l} \text{Varlığın Muhasebe Değeri} > \text{Varlığın Vergi Değeri} \\ \text{Kaynağın Muhasebe Değeri} < \text{Kaynağın Vergi Değeri} \end{array} \right\} \text{E.V.Y.} = \text{V.G.F.} \times \%20$$

Bu bilgiler ışığından hangi durumlarda indirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farkların doğacağını ve bunun sonucunda ulaşılabilecek olan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülük etkilerini görmek mümkün olacaktır.

Yukarıda işletmenin hesap dönemine ilişkin verilen bilgiler doğrultusunda, aşağıda ilk olarak aktif ve pasif kalemlere ilişkin muhasebe ve vergi değerleri belirlenecek, ardından bu değerler arasında oluşan vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farklara ulaşılabilecek devamında da bu geçici farkların neden olduğu ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri hesaplanacaktır.

Aşağıdaki bilançoya bakıldığında, aktifte yer alan varlıkların muhasebe değeri > vergi değeri yani  $1.035.100 > 875.100$  olduğundan ötürü  $(1.035.100 - 875.100)$  160.000 TL'lik vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmakta ve bunun sonucunda da  $(160.000 \times \%20)$  32.000 TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmaktadır. Diğer yandan pasifte yer alan kaynakların muhasebe değeri > vergi değeridir. Söz konusu hesap kalemlerine dair  $(29.600 \text{ İ.G.F.} - 15.000 \text{ V.G.F.})$  14.600 TL'lik indirilebilir bir geçici fark oluşacaktır. Bunun sonucunda ise 2.920 TL'lik ertelenmiş vergi varlığı doğacaktır. Ayrıca belirtmede fayda vardır ki burada dönem karıyla ilgili herhangi bir geçici farkın oluşumu görüldüğü üzere söz konusu değildir.

	<b>TMS Değeri</b>	<b>Vergi Değeri</b>	<b>Geçici Farklar</b>	<b>Ertelenmiş Vergi</b>
Hazır Değerler	270.400	270.400	-	-
Menkul Kıymetler	20.000	20.000	-	-
Menkul Kıymet Değ. Düş. Kar.	(0)	(10.000)	10.000 V.G.F.	2.000 E.V.Y.
Ticari Alacaklar	107.700	107.700	-	-
Ticari Alacak Reeskontu	(10.000)	(0)	10.000 İ.G.F.	2.000 E.V.V.
Şüpheli Ticari Alacaklar	12.000	12.000	-	-
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	(12.000)	(0)	12.000 İ.G.F.	2.400 E.V.V.
Stoklar	160.000	160.000	-	-
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	(12.000)	(0)	12.000 İ.G.F.	2.400 E.V.V.
Diğer Dönen Varlıklar	65.000	65.000	-	-
M.Duran Varlık	300.000	300.000	-	-
B.Amortisman <sup>4</sup>	(60.000)	(120.000)	60.000 V.G.F.	12.000 E.V.Y.
M.Olmayan D.V.,Net <sup>5</sup>	124.000	0	124.000V.G.F.	24.800 E.V.Y.
Diğer Duran Varlıklar	70.000	70.000	-	-
<b>Aktif Toplam</b>	<b>1.035.100</b>	<b>875.100</b>	<b>160.000V.G.F.</b>	<b>32.000 E.V.Y.</b>
Ticari Borçlar	138.000	138.000	-	-
Ticari Borç Reeskontu	(15.000)	(0)	15.000 V.G.F.	3.000 E.V.Y.
Vergi Karşılığı	52.300	52.300	-	-
Diğer Kısa Vadeli Borçlar	104.000	104.000	-	-
Kıdem Tazminatı Karşılığı	19.600	0	19.600 İ.G.F.	3.920 E.V.V.
Satıcılar	185.000	175.000	10.000 İ.G.F.	2.000 E.V.V.
Diğer Uzun Vadeli Borçlar	153.500	153.500	-	-
Ödenmiş Sermaye	200.000	200.000	-	-
Dönem Karı	197.700	52.300	-	-
<b>Pasif Toplam</b>	<b>1.035.100</b>	<b>875.100</b>	<b>14.600 İ.G.F.</b>	<b>2.920 E.V.V.</b>

Yapılan işlemler neticesinde 32.000 E.V.Y. > 2.920 E.V.V. olduğu görülecektir ve bunun sonucunda da (32.000 – 2.920) 29.080 E.V.Y. söz konusu olacaktır. İşletmenin ilgili dönemde ödemesi gereken kurumlar vergisi tutarı ise;

<sup>4</sup> 300.000 × %20 =60.000

<sup>5</sup> (143.000+ 12.000) × 4/5 =124.000

<b>Ticari Kar</b>		<b>250.000</b>
<b>İlaveler</b>		<b>169.100</b>
Reeskont Gideri	10.000	
Stok Değer Düşüklüğü	12.000	
Bilanço. Amort. Gideri	91.000	
Kur Farkı Gideri	10.000	
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	12.000	
İştirak Gelirleri	3.000	
Kıdem Tazm. Karşılığı	19.600	
Gecikme Faizi	5.000	
Trafik Cezaları	6.500	
<b>İndirimler</b>		<b>303.000</b>
Hisse Senedi Değer Artışı	10.000	
Reeskont Geliri	15.000	
Ar-Ge Gideri	12.000	
Kur. ve Örgüt. Gideri	143.000	
Vergisel Amort. Gideri	120.000	
Faiz Geliri	3.000	
<b>Mali Kar</b>		<b>116.100</b>
Ödenecek Kurumlar Vergisi Tutarı = $116.100 \times \%20 = 23.220$		

Ticari kar ile mali kar arasında farklılığa neden olan durumlara ilişkin açıklamalar ayrıntılı olarak önceki bölümlerde yapılmıştır. Örnek uygulama mali karın belirlenmesi için ticari kara eklenen ve indirilen işlemlerle ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

**Reeskont Gideri;** Senetsiz ticari alacaklardan kaynaklı 10.000 TL'lik reeskont tutarının gider olarak kayıtlara alınması ve reeskont işleminin vergi mevzuatınca dikkate alınmaması sonucunda ortaya 10.000 TL'lik bir indirilebilir geçici farkın ortaya çıkmasına neden olur. Bu nedenle 10.000 TL'lik bu tutar ilk yıl ilave edilecek sonraki yıllarda indirilecektir.

**Stok Değer Düşüklüğü;** Stok değer düşüklüğü için 12.000 TL'lik stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmış, bu durum vergi kanunlarınca kanunen kabul edilmeyen

bir gider niteliğinde olduğu için 12.000 TL'lik indirilebilir bir geçici fark ortaya çıkmıştır. Bu nedenle ilk yıl mali kara ilave edilecek sonraki yıllarda indirilecektir.

**Bilanço. Amort. Gideri;** Raporlanan bilançodaki amortisman gideri, işletmenin maddi duran varlıkları ile maddi olmayan duran varlıklarının amortismanları toplamını ifade eder. Maddi olmayan duran varlıkların 5 yılda itfa olacağına karar verilmiştir. Bu durumda toplam amortisman gideri  $60.000+(12.000+ 143.000)/5 =91.000$  TL'dir.

**Kur Farkı Gideri;** Merkez bankasının döviz satış, vergi kanunlarınca ise döviz alış kuru ile yabancı paralı borçların değerlemesi sonucunda 10.000 TL'lik bir fark oluşmuş ve gider olarak kaydedilmiştir. Bu fark vergi kanunlarınca kanunen kabul edilmeyen indirim olarak görülür ve mali karın hesaplanmasında ilave edilmesini gerekli kılmaktadır. 10.000 TL'lik söz konusu fark indirilebilir bir geçici fark etkisi yaratır.

**Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı;** Şüpheli ticari alacak karşılığı ile ilgili 12.000 TL'lik karşılık ayrılarak henüz dava aşamasına gelmemiş olması vergi kanunlarınca bu tutarın tamamının kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde görülmesine neden olacaktır. Dolayısıyla mali karın hesaplanmasında ilavesi söz konusu olacaktır.

**İştirak Gelirleri;** İştirak gelirlerinin tamamı vergiden istisna edilmiştir. Gelir olarak vergi matrahına ilave edilemeyeceğinden sürekli farka neden olan bir gelir niteliği taşımaktadır. Bu nedenlerden ötürü mali karın hesaplanmasında ilavesi söz konusu olacak, gelecekte herhangi bir indirime tabi tutulmayacaktır.

**Kıdem Tazm. Karşılığı;** Ayrılan kıdem tazminatı karşılığına dair henüz bir ödeme işlemi gerçekleştirilmemiştir. Dolayısıyla vergi kanunlarınca indirim olarak kabul edilmeyecektir. Mali karın hesaplanmasında ilavesi söz konusu olacaktır. İndirilebilir bir geçici fark etkisi söz konusudur.

**Gecikme Faizi ve Trafik Cezası;** Gecikme faizi ve trafik cezası sürekli fark etkisi yarattı için gelecekte indirimleri söz konusu olmayacak mali karın hesaplanmasında ilavesi söz konusu olacaktır.

**Hisse Senedi Değer Artışı;** Hisse senedi değer artışının 10.000 TL' lik tutarının dönem sonunda gelir olarak kayıtlara alınması vergi kanunlarınca bu tutarın mali karın hesaplanmasında bir indirim kalemi olarak dikkate alınmasına neden olacaktır. Söz konusu durum neticesinde 10.000 TL'lik bir vergilendirilebilir geçici fark doğacaktır.

**Reeskont Geliri;** Senetsiz ticari borçlardan kaynaklı 15.000 TL'lik reeskont tutarının gelir olarak kayıtlara alınması ve reeskont işleminin vergi mevzuatınca dikkate alınmamış olmasından ötürü söz konusu tutar vergilendirilebilir bir geçici fark etkisi yaratacaktır. Bunun sonucunda da 15.000 TL'lik tutar ilk yıl indirilecek sonraki yıllarda ilave edilecektir.

**Ar-Ge Gideri, Kur. ve Örgüt. Gideri;** Ar-Ge gideriyle ilgili olarak tutarın tamamı mali karın hesaplanmasında indirim konusu yapılmıştır. Kuruluş ve örgütlenme gideri vergi avantajı sağlamak amacıyla mali karın hesaplanmasında indirim konusu yapılmıştır.

**Vergisel Amort. Gideri;** İşletme maddi duran varlıklarına yönelik olarak vergi mevzuatı açısından vergi avantajı sağlamak amacıyla %40 oranında hızlandırılmış amortisman yöntemini uygulamış ve bu bağlamda  $300.000 \times \%40 = 120.000$  TL'lik vergisel amortisman gideri söz konusu olmuştur. Bu tutar ise mali karın hesaplanmasında indirim konusu yapılacaktır.

**Faiz Geliri;** Faiz geliri henüz tahakkuk etmiştir. Vergi kanunlarınca bu nitelikteki gelirler ancak tahsil edildiklerinde dikkate alınacaktır. Bu durumdaysa faiz geliri vergiye tabi olmayan bir gelir niteliği taşıyacak, vergi değeri sıfır olacaktır. 3.000 TL tutarında vergilendirilebilir bir geçici fark etkisi yaratacaktır.

**Gelir Tablosu Vergi Karşılığı Hesabı**

Vergi Öncesi Ticari Kar .....	250.000
.....	
.....	
Toplam Vergi Karşılığı .....	(52.300)
• Ödenecek Kurumlar Vergisi (116.100 × %20 )(23.220)	
• Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (29.080)	
<hr/>	
Vergi Sonrası Ticari Kar .....	197.700
.....	

Burada özellikle dikkat edilmesi gereken nokta toplam vergi karşılığı (cari dönemin vergi karşılığı) tutarının, ödenecek kurumlar vergisi tutarını (cari dönem vergi giderini) ve ertelenmiş vergi gider etkisi yaratan ertelenmiş vergi yükümlülüğünü kapsamına almasıdır.

Yukarıdaki veriler ışığında ertelenmiş vergi yükümlülüğünün ve vergi karşılığının muhasebe kayıtlarına alınması ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

31/12/2008		
691. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		52.300
691.10.Yasal Vergi Karşılığı	23.220	
691.20.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Gider Etkisi	29.080	
370. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		23.220
483.ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		29.080

İşletmenin TMS-12'ye göre gerekli hesaplamalar yapıldıktan sonraki bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

## İlkbahar A.Ş. 31.12.2008 Tarihli Bilançosu

Aktif		Pasif	
<b>I. Dönen Varlıklar</b>	<b>601.100</b>	<b>I. Kısa Vad. Yab. Kaynak.</b>	<b>250.220</b>
Hazır Değerler	270.400	Ticari Borçlar	138.000
Menkul Kıymetler	20.000	Ticari Borç Reeskontu	(15.000)
Ticari Alacaklar	107.700	<b>Vergi Karşılığı</b>	<b>23.220</b>
Ticari Alacak Reeskontu (10.000)		Diğer Kısa Vadeli Borçlar	104.000
Şüpheli Ticari Alacaklar	12.000		
Şüpheli Tic. Al. Kar.	(12.000)	<b>II. Uzun Vad. Yab. Kay.</b>	<b>390.100</b>
Stoklar	160.000	Satıcılar	185.000
Stok Değer Düş. Kar.	(12.000)	Kıdem Tazminatı Karşılığı	19.600
Diğer Dönen Varlıklar	65.000	<b>Ertelenmiş Vergi</b>	
		<b>Yükümlülüğü</b>	<b>32.000</b>
<b>II. Duran Varlıklar</b>	<b>436.920</b>	Diğer Uzun Vadeli Borçlar	153.500
Maddi Duran Varlıklar	300.000		
Birikmiş Amortisman	(60.000)	<b>III. Öz Kaynaklar</b>	<b>397.700</b>
Maddi Ol. Dur. Var.,Net	124.000	Ödenmiş Sermaye	200.000
<b>Ertelenmiş Vergi Varlığı</b>	<b>2.920</b>	<b>Dönem Karı</b>	<b>197.700</b>
Diğer Duran Varlıklar	70.000		
<b>Toplam Varlık</b>	<b>1.038.020</b>	<b>Toplam Kaynak</b>	<b>1.038.020</b>

Görüldüğü üzere ticari kar ile mali kar arasında ortaya çıkan geçici farklar ertelenmiş vergi etkilerine neden olmaktadır. Oluşan ertelenmiş vergi etkileri de hesaplanarak dönem net kar/zararı tutarının daha gerçekçi ve doğru hesaplanmasını sağlamış olacaktır. TMS-12 standardınca yapılan bu işlemler neticesinde bu işletmeyle ilgili bilgi almak isteyen kişi ve kuruluşlar daha doğru, sağlıklı ve açıklayıcı bilgilere kavuşacaklardır. Dolayısıyla söz konusu standart gerek ülkemiz işletmelerine gerekse uluslararası işletmelere yapıcı bir etki sağlamaktadır.

## SONUÇ

TMS-12 standardı, ülkemizdeki işletmeler açısından önemli bir yere sahiptir. Beraberinde getirmiş olduğu yeni uygulamalar ile ülkemizdeki mevcut vergi mevzuatının farklı olması ilk başta TMS-12'ye olan anlaşılabilirliği zorlaştırsa da TMSK, SPK, BDDK gibi kurumların yapmış oldukları çalışmalar ile bu yöndeki sorun ortadan kaldırılmaya çalışılmış, TTK paralelinde her geçen gün Türk Vergi Mevzuatı (TVM) içerisinde yer almaya başlamıştır. Yapılan bu çalışmalarla birlikte yalnızca TMS-12 standardına yönelik bir uyum değil, aynı zamanda diğer uluslararası muhasebe standartlarına yönelik bir uyumda yakalanmaya çalışılmaktadır. TMS-12'ye yönelik uyumun yakalanabilmesi için öncelikle standardın getirdiği farklılıklar çok açık bir şekilde dile getirilmelidir. TMS-12'nin ülkemizdeki gelir vergisinden farklı olduğu, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin standart yönünden gelir vergisi olarak nitelendirildiği standart kullanıcıları için öncelikle ayırt edilmesi gereken bir noktadır.

TMS-12 standardı temelde ticari karı esas almaktadır. Ticari kar hesaplanırken ise oluşacak olan sürekli fark etkileri dikkate alınmayıp TMS-12 açısından önemli bir yeri olan geçici farklar dikkate alınmaktadır. Geçici farkların doğrudan muhasebeleştirilmesi mümkün olmadığı için geçici farklar ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri olarak muhasebeleştirilecek, cari ve gelecek dönemlerle ilgili vergisel sonuçlar netlik kazanacaktır. Bu durumsa hem ulusal hem de uluslararası boyutta finansal raporlamaya dair farklılıkların azaltılmasını ve karşılaştırılabilirlik derecesinin artmasını sağlayacaktır.

TMS-12 "Gelir Vergisi Standardı" açısından vergi mevzuatının büyük bir önemi vardır. Bu standartta muhasebe faaliyetlerine vergi etkileri de dahil edilmiş ve bu yönde gerekli düzenlemelerin yapılması uygun görülmüştür. Vergi etkileri muhasebe ve vergi kanunları arasındaki farklılıklar sonucunda oluşan ticari ve mali kar kavramlarından kaynaklı olarak ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde vergi mevzuatı hükümleri ile muhasebe standartlarının öngördüğü hükümler arasında farklılıklar vardır. Bu durum TMS-12 standardının uygulanması açısından zorluklar

yaratmaktadır. Bu bağlamda TMS-12'nin ilke ve esaslarına göre belirlenen ticari kar ile vergi mevzuatına göre belirlenen mali kar arasında farklılıkların ertelenmiş vergi hesaplarına aktarılarak düzeltilmesi gerekmektedir. Bu ise ticari kar üzerinden vergi karşılıklarının, mali kar üzerinden ise vergi değerinin hesaplanıp ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri olarak kayıtlara yansıtılması ile mümkün olmaktadır. Burada özellikle belirtmelidir ki ertelenmiş vergi varlık ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü dönemin mali karına göre ödenecek olan vergi tutarını değiştirmeyecektir, dönemin gerçek net kar zararını hesaplamamıza yardımcı olacaktır.

Ertelenmiş vergi kavramına yönelik ilk çalışmalar 1970'li yıllarda başlamış olup, ülkemizde ilk olarak 1989 yılında SPK'nın Seri:XI No:1 sayılı tebliğinde 5.bölümde yer verilmiştir. Pek çok ülkede yıllarca dikkate alınan ertelenmiş vergi kavramı ülkemizde TMS-12'nin uygulamaya başlanması ile önemini artırmıştır.

TMS-12 ile ortaya çıkan ve neredeyse standardın tamamını oluşturan ertelenmiş vergi kavramı TMS-12'nin iskelet yapısını oluşturmaktadır. Özellikle ticari kar ile mali kar arasındaki farklılıkların daha açık olarak gösterimi açısından ertelenmiş vergi etkilerinin finansal tablolarda gösterilmesi önemli bir yere sahiptir. Finansal tablolarda ertelenmiş vergi etkileri varlık ve yükümlülük etkisi yaratmalarına göre farklı hesap gruplarında yer almaktadırlar. Çoğunlukla hem fikir olunan konu ise ertelenmiş vergi varlıklarının duran varlıklar, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin ise uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alması yönünde olmuştur. Ertelenmiş vergi varlık ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin hangi hesaplarda izleneceği konusunda ise farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu durumu netleştirmek için ise muhasebeleştirmede kullanılacak olan hesap isimlerinde ve hesap kodlarında standardizasyonu sağlamak, tekdüzen hesap planında yeni bir düzenleme yapmak gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan (2004); “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi,” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 6, Sayı 3, s. 21-38.
- Akdoğan, Nalan (2006a); “UMS 12- Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderlerinin Hesaplanması ve Ertilenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi,” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 17, s. 2-5.
- Akdoğan, Nalan (2006b); “ Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulamasında Uygulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi,” <http://www.modav.org.tr/upload/tezler/Nalan%20Akdogan.pdf>, (Erişim Tarihi:03.21.2008 ).
- Akdoğan, Nalan (2007a); “Türkiye Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış,Muhasebe Uygulamalarına Etkisi,” [www.ankara.ymmo.org.tr/DuyuruEkleri/Muhasebe%20Standartlarına%20Genel%20Bakış](http://www.ankara.ymmo.org.tr/DuyuruEkleri/Muhasebe%20Standartlarına%20Genel%20Bakış),(Erişim Tarihi:04.03.2009).
- Akdoğan, Nalan (2007b); “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 80, s.102-107.
- Akbay, Ercan ve Tolga Kalkan (2007); “Gelir ve Kurumlar Vergisi Düzenleme Rehberi,” [http://www.turmobil.org.tr/ekutuphane/dokuman\\_detay.aspx?belge=659](http://www.turmobil.org.tr/ekutuphane/dokuman_detay.aspx?belge=659) (Erişim Tarihi:15.02.2008).
- Akbulut, Yıldız Özerhan (2008); “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi,” *VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu*, s.1.
- Aksoy, Tamer (2005); “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 71, s.190.
- Alpman, Dağhan, Denetimnet; (2009); “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği,” <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf> , (Erişim Tarihi:23.03.2009).
- Arslan, Erdoğan (2007); UFRS/ UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, (Ed. Sağlam, Necdet, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk).

- Aygül, Emrah (2003); “Ertelenmiş Vergi,” *Mükellefin Dergisi*, Lebib Yayınları, Sayı 123, s.75-83.
- Ayanoğlu, Yıldız (2001); “*Dönem Net Karının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Yansıtılması*,” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.12-191.
- Bedri, Bülent (2007); “*Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması*,” İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s. 60-67.
- Consulta (2009); “UFRS,”<http://www.consulta.com.tr/content/view/47/138/>, (Erişim Tarihi: 01.05.09).
- Deloitte (2007); “UFRS Cep Kitapçığı 2007,” <http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D155577,00.html>, (Erişim Tarihi: 20.12.2008).
- Demir, Şeref ( 2001); “IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12),” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 104, s.133.
- Demir, Volkan ve Oğuzhan Bahadır (2007); “UFRS(TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı,” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 23, s. 81.
- Denetimnet (2009); “Yeni Türk Ticaret Kanunu,” <http://www.denetimnet.net/Pages/Yeni-TTK.aspx>, (Erişim Tarihi:27.06.2009).
- Dinç, Engin (2007); “ Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi,” *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 28, s. 26-37.
- Dinç, Engin (2008); “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi,”*Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 90, s. 75.
- Epstein, Barry J. ve Eva K. Jerma Kowicz (2006); *Interpretation And Application Of International Financial Reporting Standards*, John Wiley&Sons Inc.
- Erdağ, Nevzat (2002); *Türk Vergi Sistemi Kitabı*, Beta Basım, İstanbul, s. 15.
- Erkuş, Hakan (1998); “*Kar Üzerinden Ödenen Vergilerle İlgili Uluslararası Muhasebe Standardı ve Türk Muhasebe Sistemine Uyarlanması*,” Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Erkuş, Hakan (1999); “12 Nolu Uluslararası Muhasebe Standardının Yol Açtığı Vergi Etkileri ve Bunların Muhasebeleştirilmesi,” *Mükellefin Dergisi*, Sayı 75, s. 97-106.

Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ  
Sıra No: 31

Gençoğlu, Ümit Gücenme (2007); *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*,  
Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Gökçen, Gürbüz , Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı (2006); *Türkiye Muhasebe  
Standartları Uygulaması*, Beta Basım Yayın A.Ş.,1. Baskı, İstanbul.

Gücenme, Ümit ve Aylin Poroy Arsoy (2007); “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi,  
Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülükleri,” *Muhasebe ve Denetime Bakış  
Dergisi*, Sayı 21, s. 6.

Günel, M.Özgür (1994); “*Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi (UMS-12) ve  
Bu Standardın Uygulanabilirliğinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*,”  
Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme  
Anabilim Dalı, İstanbul.

Greuning, Hennie Van (2006); *International Financial Reporting Standards, A  
Partical Guide*, Fourth Edition, The World Bank.

Hacıosmanoğlu, M. Çetin, (2008), “Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının  
12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Açısından Değerlemesi,”  
[http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2012/TEKDUZEN%20HESAP%20CE  
RCEVESI%20VE%20HESAP%20PLANININ%2012%20NUMARALI%20U  
LUSLARARASI%20MUHASEBE%20STANDARDI%20ACISINDAN%20  
DEGERLEMESI%20\(I\).doc](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2012/TEKDUZEN%20HESAP%20CE<br/>RCEVESI%20VE%20HESAP%20PLANININ%2012%20NUMARALI%20U<br/>LUSLARARASI%20MUHASEBE%20STANDARDI%20ACISINDAN%20<br/>DEGERLEMESI%20(I).doc).(Erişim Tarihi:20.12.2008).

Hegarty, John, Frédéric Gielen ve Ana Cristina Hirata Barros (2004), “Uluslararası  
Muhasebe ve Denetim Standartlarının Uygulanması,” [http://siteresources.world  
bank.org/INTECAADVPRO/Resourc  
es/1934132-36843884813/LessonsRO  
SCTUR.doc#\\_Toc89858191](http://siteresources.world<br/>bank.org/INTECAADVPRO/Resources/1934132-36843884813/LessonsRO<br/>SCTUR.doc#_Toc89858191), (Erişim Tarihi: 03.20.2009).

Iasplus (2009); “IAS-12,” <http://www.iasplus.com/standard/ias12.htm>,(ErişimTarihi:  
12.03.2008)

Kavak, Ahmet (2008); “TMS-12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi  
Değeri İle Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi,” *VI. Muhasebe  
Sempozyumu*, s. 42-54.

Kaval, Hasan (2005); *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS)  
Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, 2.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Kocaman, Musa (2008); “VUK ve TTK Açısından Kar Dağıtımı ve  
Vergilendirilmesi,”[www.sakaryavdb.gov.tr/document/kar\\_dagitimi.pdf](http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/kar_dagitimi.pdf),  
(Erişim Tarihi: 07.11.2008).

Marşap, Beyhan (2008); “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve  
Yararlı Ömrün Belirlenmesi,”*VI. Muhasebe Sempozyumu*, s.137.

- Mısırlıoğlu, İsmail (2005); “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 72, s. 59-60.
- Oruç, Hale (2006); “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardına Genel Bir Bakış (INCOME TAXES- Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi),” *Mali Pusula Dergisi*, Sayı 19, s. 111-114.
- Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2007); *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS*, Gazi Kitabevi.
- Özbirecikli, Mehmet (1999); “Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilanço Üzerine Etkileri,” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı 2, s. 111-119.
- Özulucan, Abitter ve Doğan Zeki (2009); “Uluslararası Muhasebe Standartları İle Türk Muhasebe Hukukuna Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması”, <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/ULUSLARARASI%20MUHASEBE%20STANDARTLARI%20ILE%20TURK%20MUHASEBE%20HUKUKU%20E2%80%99NA%20YON%20VEREN%20UYGULAMALARIN%20KARSILASTIRILMASI.doc>, (Erişim Tarihi:04.12.08).
- Sarı, Mehmet (2006); “Ticari Kar İle Mali Kar Arasında Yer Alan Uyumsuzlukların TMS(TFRS) İle Vergi Kanunları Açısından Kısa Bir Değerlendirilmesi,” *Mali Pusula Dergisi*, Sayı 23, s. 85.
- Sevilengül, Orhan (2000); *Genel Muhasebe*, 9.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sevinç, Fulya (2003); “12 Numaralı Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansımaları,” Uzmanlık Yeterlilik Tezi, T.C. Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Süer, Ayça Zeynep ve Yiğit Bora Şenyiğit (2006); “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 74, s. 204-210.
- SPK (2008); “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: XI, No:25”, <http://www.spk.gov.tr/mevzuat/SeriXI No2 5.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.12.2008).
- Şişman, Ahmet Gündoğdu (2008); “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kavramının Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi,” <http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/KKEG.pdf> (Erişim Tarihi: 09.09.2009).
- Temur, Ayhan (2008);“Ticari Alacaklar,” [http://www.muhasebenet.net/ayhan\\_temur\\_ticari%20alacaklar.html](http://www.muhasebenet.net/ayhan_temur_ticari%20alacaklar.html), (Erişim Tarihi:01.13.08).
- Terzi, Serkan, İlker Kıymetli Şen ve Filiz Bülbül (2008); “UFRS’ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 90, s. 110.

- TESMER (2008); “Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları,” *Eğitim Notları*, s. 95- 99.
- TMSK (2006); “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/ IAS) ile Uyumlu TSK Türkiye Muhasebe Standartları TFRS,” TMSK Yayınları-1 Ankara 2006.
- Tunç, Mehmet Akif (2007); “TMS-12 Kapsamında Kurum Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi, Uluslararası Denetim Standartları,” *Mali Pusula Dergisi*, Sayı 25, s. 61-63.
- Türel, Aslı ve Ahmet Türel (2006);“Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri:XI, No:25 Sayılı Tebliği Doğrultusunda Finansal Tablolara Yansıtılması,” *Mali Pusula Dergisi*, Sayı 74, s. 74-240.
- Yıldırım, Yasemin (2007); “*Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi Kavramı*,” İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- SPK (2008); “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ Seri: XI, No:1,” [http://www.spk.gov.tr/mevzuat/pdf/Bolum\\_5/5\\_1\\_1\\_1\\_SeriXI\\_No1.pdf](http://www.spk.gov.tr/mevzuat/pdf/Bolum_5/5_1_1_1_SeriXI_No1.pdf) (Erişim Tarihi:22.12.2008).
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

## EKLER

### Ek 1: Gelir Vergileri Standardı (TMS 12)

#### Amaç

Bu standardın amacı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu aşağıdaki durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının belirlenmesidir:

(a) Bir işletmenin bilançosunda yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin; ve

(b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.

Finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini bekler. 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 muhasebeleştirmesini zorunlu kılar.

Bu standart işletmenin işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeştirilir. İşlemler ve diğer olaylar doğrudan doğruya özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilmişse, ilgili vergi etkileri de doğrudan özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi alacağının veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmesinde oluşan şerhfiye tutarını veya elde etmenin maliyetinin devralınan şirketin belirlenebilen varlıklarının net gerçeğe uygun değerlerinin, borçlarının ve koşullu borçlarının toplamını aşan kısımdaki devralınan hissesine düşen kısmı etkiler.

Bu standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenler.

### **Kapsam**

1. Bu standart gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

2. Bu standardın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsar.

3. “-”

4. Bu standart, devlet teşviklerinin (bakınız: TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması) veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi yöntemleri ile ilgili herhangi bir husus içermez. Ancak, bu standart devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler içerir.

### **Tanımlar**

5. Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Muhasebe kârı (muhasebe zararı):** Vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder.

**Vergiye tabi kâr (mali zarar):** Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder.

**Vergi gideri (vergi geliri):** Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

**Dönem vergisi:** Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.

**Ertelenmiş vergi borçları:** Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

**Ertelenmiş vergi varlıkları:** Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

(a) İndirilebilir geçici farklar;

(b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar; ve

(c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

**Geçici farklar:** Bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:

(a) **Vergiye tabi geçici farklar**; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da

(b) **İndirilebilir geçici farklar**; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

**Vergiye esas değer**: Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.

6. Vergi gideri (vergi geliri), dönem vergi gideri (dönem vergi geliri) ile ertelenmiş vergi gideri (ertelenmiş vergi geliri) toplamından oluşur.

#### **Vergiye Esas Değer**

7. Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

#### **Örnekler**

1. Bir makinenin maliyeti 100 TL'dir. Vergi açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 30 TL'dir. Makinenin kalan maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayırmak suretiyle ya da satış sırasında kalan maliyet olarak düşülebilecektir. Bu makineyi kullanarak elde edilen gelir vergiye tabidir, satış sonucu oluşan kâr da vergiye tabidir. Satışın zararlı sonuçlanmasında da zarar vergi açısından indirilebilir durumdadır. Halihazırda makinenin vergiye esas değeri 70 TL'dir.
2. Tahakkuk ettirilmiş olan faiz alacaklarının defter değeri 100 TL'dir. Bununla ilgili faiz gelirleri nakit esasına göre vergiye tabi olacaktır. Bu durumda faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfırdır.
3. Satışlardan alacakların defter değeri 100 TL'dir. İlgili satış geliri vergiye tabi kârın (mali zararın) tespitinde dikkate alınmıştır. Alacakların vergiye esas değeri 100 TL'dir.
4. Bir bağlı ortaklıktan tahsil edilecek temettünün defter değeri 100 TL'dir. Temettü geliri işletmede vergiye tabi değildir. Esas olarak bu varlığın değerinin tamamı gelir olarak muhasebeleştirilmiş olan ekonomik yarardan indirilebilir durumdadır. Sonuç olarak temettü alacaklarının vergiye esas olan değeri 100 TL'dir.<sup>6</sup>
5. Finansal alacak olarak muhasebeleştirilmiş olan verilmiş bir borcun defter değeri 100 TL'dir. Verilen borç geri alındığında bunun herhangi bir vergisel sonucu olmayacaktır. Bu alacağın vergiye esas değeri 100 TL'dir.

<sup>6</sup> Bu analize göre vergilendirilebilir geçici fark yoktur. Alternatif bir analiz de şöyle olabilir; tahakkuk ettirilen temettü alacaklarına uygulanacak vergi oranı sıfır olduğu için oluşan 100 YTL vergilendirilebilir geçici farka sıfır oranı uygulandığında vergiye esas değeri de sıfırdır. Her iki analizde de ertelenmiş vergi borcu doğmamaktadır.

**8.** Bir borcun vergiye esas değeri, onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır. Avans olarak alınmış olan hasılat örneğinde, ilgili borcun vergiye esas değeri alınan avansın tutarından gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak olan gelir tutarları düşüldükten sonra kalan değerdir.

Örnekler	
1.	Kısa vadeli borçlar; defter değeri 100 TL olan, tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, vergi açısından nakit olarak ödendiğinde gider yazılabilecektir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri sıfırdır.
2.	Kısa vadeli borçlar; peşin olarak tahsil edilen ve defter değeri 100 TL olan faiz gelirini içermektedir. İlgili faiz geliri nakit olarak tahsil edildiğinde vergi matrahına dahil edilmiştir. Peşin olarak tahsil edilen faiz gelirinin vergiye esas değeri sıfırdır.
3.	Kısa vadeli borçlar; defter değeri 100 TL olan tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider vergi açısından halihazırda gider yazılmıştır. Tahakkuk ettirilmiş giderin vergiye esas değeri 100 TL'dir.
4.	Kısa vadeli borçlar defter değeri 100 TL olan tahakkuk ettirilmiş ceza ve tazminat içermektedir. Ceza ve tazminatlar vergi açısından gider kabul edilmemektedir. Tahakkuk ettirilen ceza ve tazminatların vergiye esas değeri 100 TL'dir. <sup>7</sup>
5.	Bir kredi borcunun defter değeri 100 TL'dir. Kredinin geri ödemesi yapıldığında herhangi bir vergisel sonuç doğmamaktadır. Kredinin vergiye esas değeri 100 TL'dir.

**9.** Bazı kalemlerin vergiye esas değeri olmakla birlikte bunlar bilançoaya varlık ve borç olarak yansıtılmazlar. Örneğin, araştırma giderleri oluştukları dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınırlar, ancak daha sonraki bir döneme kadar vergiye tabi kârın (mali zararın) belirlenmesinde gider olarak kabul edilmeyebilirler. Araştırma giderlerinin gelecek dönemlerde vergi otoritelerinin vergi hesabında gider olarak indirimine izin verdiği tutardan oluşan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir bir geçici farktır.

**10.** Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin olup olmadığının açık olmadığı durumlarda bu standardın dayandığı temel ilkenin dikkate alınması yardımcı olacaktır; bu ilke şudur: Bazı belirli sınırlamaların dışında, bir varlığın defter değeri geri kazanıldığı veya bir borcun defter değeri ödendiğinde, bu varlığın defter değerinin kazanılması veya borcun defter değerinin ödenmesinin hiç bir vergi etkisi doğurmayacağı duruma nazaran, işletmenin

<sup>7</sup> Bu analize göre indirilebilir geçici fark yoktur. Alternatif bir analiz de şöyle olabilir; tahakkuk ettirilen cezaların ve tazminatların vergiye esas değerleri sıfırdır ve ortaya çıkan 100 YTL tutarındaki geçici indirilebilir farka sıfır vergi oranı uygulanır. Her iki analizde de ertelenmiş vergi varlığı doğmamaktadır

gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olacaksa ertelenmiş vergi borcu, daha az olacaksa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Aşağıdaki 52 nci Paragrafı izleyen Örnek C bu temel ilkenin kullanımının dikkate alınabileceği durumları açıklamaktadır, örneğin, bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin geri kazanımın veya borç ödemenin şekline bağlı olduğu durumlarda olduğu gibi.

**11.** Konsolide finansal tablolarda geçici farklar, varlık ve borçların konsolide finansal tablolardaki defter değerlerinin bunların uygun vergiye esas değerleri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin verilmesinin yasal olarak mümkün olduğu durumda vergiye esas değer, konsolide vergi beyannamesi esas alınarak belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin söz konusu olmadığı durumlarda vergiye esas değer, gruba ait işletmelerin her birinin vergi beyannamesi dikkate alınarak tespit edilir.

#### **Dönem Vergi Borcu ve Dönem Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi**

**12.** Cari dönemin ve önceki dönemlerin vergileri, henüz ödenmemiş kısımla sınırlı olmak üzere, borç olarak muhasebeleştirilir. Eğer cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler bu dönemlere ait vergiden fazla ise aşan kısım varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirilir.

**13.** Bir mali zararın önceki dönemin dönem vergisine mahsup edilebilir bir şekilde geriye taşınabildiği hallerde faydalanılabilecek tutar bir varlık olarak muhasebeleştirilir.

**14.** Bir mali zararın önceki dönemin ödenecek vergisine mahsup edilebildiği ve bu mahsubun yapıldığı durumda mali zararın ortaya çıktığı dönemde, işletmenin bu faydadan yararlanacağına olası olması ve faydanın da güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi nedenleriyle, işletme, bu faydayı bir varlık olarak muhasebeleştirir.

#### **Ertelenmiş Vergi Borçlarının ve Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi**

##### **Vergiye tabi geçici farklar:**

**15.** Bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Ancak aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez:

(a) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında; veya

(b) Aşağıdaki işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında:

(i) İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler; ve

(ii) Oluşmasının ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilemediği işlemler.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar için, 39. paragraf uyarınca, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.

**16.** Bir varlığın muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın defter değerinin bir ekonomik yarar olarak işletmeye gelecek dönemlerde geri kazanılacağını gösterir. Eğer varlığın defter değeri onun vergiye esas değerini aşarsa, bu varlık nedeniyle ileride muhasebe kârının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşiyor demektir. Bu fark, vergiye tabi bir geçici farktır ve sonuçta oluşan gelir vergilerini gelecek dönemlerde ödeme yükümlülüğü ise bir ertelenmiş vergi borcudur. İşletme bu varlığın defter değerini geri kazandıkça vergilendirilebilir geçici fark tersine dönecek ve vergiye tabi kâr ortaya çıkacaktır. Bu durumda, işletmeden vergi ödemeleri şeklinde ekonomik fayda çıkışı olacaktır. Bu nedenle, bu standart 15. ve 39. paragraflarda tanımlananların dışındaki bütün durumlarda ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar.

#### Örnek

Bir varlığın maliyeti 150 TL, defter değeri 100 TL, vergi mevzuatına göre ayrılmış olan birikmiş amortismanı 90 TL ve vergi oranı da % 25'tir.

Varlığın vergiye esas değeri 60 TL (maliyet 150 TL – birikmiş amortisman 90 TL)'dir. Defter değeri 100 TL'nin geri kazanılabilmesi için, işletme 100 TL vergiye tabi gelir elde etmelidir. Ancak vergi mevzuatına göre indirebileceği amortisman tutarı 60 TL'dir. Sonuç olarak, işletmenin bu varlığın defter değerini geri kazandığında ödeyeceği vergi 10 TL'dir (40 TL'nin % 25'i). Defter değeri 100 TL ve vergiye esas değeri 60 TL arasındaki fark, 40 TL vergiye tabi bir geçici farktır. İşletme, varlığın defter değerini geri kazandığında geliri üzerinden ödeyeceği vergi 10 TL'yi (40 TL'nin % 25'i) ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirir.

**17.** Bazı geçici farklar gelir veya giderin bir dönemin muhasebe kârına dahil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi kârın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından kaynaklanabilir. Bu tür farklar, zamanlama farkı olarak adlandırılır. Aşağıdaki örneklerde yer verilen farklar ertelenmiş vergi borcu doğuran bu tür vergiye tabi zamanlama farklarıdır:

(a) Faiz gelirleri muhasebe kârının tespitinde faiz işleyen zaman esasına göre belirlenebilirken, vergi mevzuatına göre nakit tahsil edilen faiz tutarları gelir yazılabilir. Bilançoya yansıtılmış ancak tahsil edilmemiş bu tür faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfır olacaktır; çünkü bu gelirler nakit olarak tahsil edilmedikleri için vergiye tabi geliri etkilemez.

(b) Muhasebe kârının (zararının) tespitinde dikkate alınan amortisman, vergiye tabi kârın (mali zararın) tespitinde dikkate alınan amortismandan farklı olabilir. Bir varlığın defter değeri ile o varlığın vergiye esas değeri, ki varlığın orijinal maliyetinden o varlıkla ilgili olarak vergi mevzuatının içinde bulunulan dönemin ve önceki dönemlerin vergiye tabi kârları tespit edilirken izin verdiği bütün indirimler düşüldükten sonra kalan tutardır, arasındaki fark geçici farktır. Vergi açısından hızlandırılmış amortisman uygulanması halinde ertelenmiş vergi borcu doğuran vergiye tabi bir geçici fark ortaya çıkar (vergi açısından uygulanan amortismanın ticari muhasebede uygulanan amortismandan daha yavaş olması halinde indirilebilir bir geçici fark oluşur ve ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkar); ve

(c) Geliştirme giderleri ticari muhasebe açısından aktifleştirilip, muhasebe kârının hesabında gelecek dönemler boyunca amortismanına tabi tutulabilir, vergiye tabi kârın tespitinde ise oluştuğu dönemde gider yazılabilir. Bu tür geliştirme giderlerinin vergiye esas değeri, bu giderler vergiye tabi kârın tespitinde dikkate alınmış oldukları için sıfırdır. Geliştirme giderlerinin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark geçici farktır.

**18. Geçici farklar aşağıdaki durumlarda da ortaya çıkabilir:**

(a) İşletme birleşmelerinde elde etme maliyeti edinilen belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların gerçeğe uygun değerleri dikkate alınarak dağıtıldığı halde, buna eşit bir dağıtımın vergisel açıdan yapılmadığı bir durumda (bakınız: paragraf 19);

(b) Varlıkların yeniden değerlendirildiği ancak, vergisel açıdan buna eşit bir değerlemenin yapılmadığı bir durumda (bakınız: paragraf 20);

(c) İşletme birleşmelerinde şerefiye oluşması durumunda (bakınız: paragraf 21 ve 32);

(d) Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesindeki vergiye esas değerinin başlangıç defter değerinden farklı olması durumunda, örneğin işletmenin bu varlıkla ilgili olarak vergiye tabi olmayan devlet teşviklerinden yararlanması durumunda (bakınız: paragraf 22 ve 33); veya

(e) Bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin ve iş ortaklıklarındaki yatırımların defter değerlerinin bunların vergiye esas değerlerinden farklı olması durumlarında (bakınız: paragraf 38-45).

### **İşletme Birleşmeleri**

**19.** İşletme birleşmelerinde devir işleminin maliyeti, devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri dikkate alınarak bunlara dağıtılır. Eğer devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların vergiye esas değerleri işletme birleşmesinden etkilenmemişse veya farklı bir şekilde etkilenmişse,

geçici farklar ortaya çıkar. Örneğin, eğer bir varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine yükseltilmiş ancak vergiye esas değeri önceki sahiplerine olan maliyeti ile kalmışsa ertelenmiş vergi borcu doğuran bir geçici fark ortaya çıkar. Oluşan bu ertelenmiş vergi borcu da şerefiyeyi etkiler (bakınız: paragraf 66).

### **Gerçeğe Uygun Değerinden İzlenen/Gösterilen Varlıklar**

**20.** TFRS bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerini ya da bunlar için yeniden değerlendirme yapılmasını mümkün kılmakta ya da bu işlemi zorunlu tutmaktadır (örnek için; bakınız: TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller). Bazı yasal düzenlemelere göre, bir varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulması veya diğer şekillerde değerinin yeniden belirlenerek gerçeğe uygun değerine yükseltilmesi cari dönemin vergiye tabi kârını (mali zararını) etkileyebilir. Sonuç olarak, varlığın vergiye esas değeri de arttırılır ve herhangi bir geçici fark doğmaz. Bazı diğer yasal düzenlemelerin olduğu ortamlarda ise, varlığın yeniden değerlendirilmesi veya değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Buna rağmen, defter değerinin gelecekte geri kazanılması yoluyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacaktır, ancak vergi açısından indirilebilir olan tutar söz konusu olan ekonomik fayda tutarından farklı olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirilen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark geçici bir farktır ve geçici vergi borcu veya geçici vergi alacağı doğurur. Bu durum, aşağıdaki durumların varlığında da geçerlidir:

(a) İşletme ilgili varlığı elden çıkarmak niyetinde değildir. Bu nedenle yeniden değerlendirilmiş defter değeri, varlığın işletmede kullanılması ile gelecek dönemlerde yaratılacak vergiye tabi gelir şeklinde geri kazanılacak bu tutar da, vergi mevzuatına göre ileriki yıllarda gider yazılabilecek olan amortisman tutarından daha fazla olacaktır; veya

(b) Satış halinde, satıştan elde edilen tutar benzer bir varlığın satın alınmasında kullanılırsa, değer artışından elde edilen kazancın vergisi ertelenmiş olacaktır. Böyle durumlarda, satın alınan benzer varlığın satışı veya işletmede kullanımı sonucunda, vergi ödenecek hale gelecektir.

### **Şerefiye**

**21.** Bir işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiye, elde etme maliyetinden, devralanın sahiplendiği, devralanın belirlenebilir varlıkları ve üstlenilen borçları ile koşullu borçlarının elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerleri çıkarıldıktan sonra kalan tutar olarak hesaplanır. Vergi mevzuatı şerefiyenin defter değerini vergiye tabi kârın

belirlenmesinde gider olarak kabul etmeyebilir. Buna ek olarak, vergi mevzuatına göre eğer edinilen bağı ortaklık veya iştirak, faaliyetlerini durdurursa şerefiyenin gider olarak yazılması da mümkün olmayabilir. Bu şekilde bir vergi mevzuatının olması halinde şerefiyenin vergiye esas değeri sıfırdır. Şerefiyenin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark vergilendirilebilir bir geçici farktır. Ancak, bu standart, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesine izin vermez; çünkü şerefiye bir kalan tutar olarak hesaplanır ve ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesi şerefiyenin defter değerinin artmasına neden olur.

**21A.** Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı için muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcunda sonraki dönemlerde meydana gelen azalmalar da, ertelenmiş vergi borcu şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi nedeniyle ortaya çıktığı için, paragraf 15 (a) uyarınca muhasebeleştirilmez. Örneğin, bir işletme birleşmesi neticesinde edinilen şerefiyenin maliyeti 100 TL fakat vergiye esas değeri sıfırsa, paragraf 15 (a), işletmenin ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmesine izin vermez. Eğer işletme daha sonra şerefiye için 20 TL değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirirse, şerefiye ile ilgili geçici fark 100 TL den 80 TL'ye düşer, muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcunun tutarında da azalma meydana gelir. Muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borcunun tutarındaki bu azalma da, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili sayılır ve bu nedenle paragraf 15 (a) uyarınca muhasebeleştirilmez.

**21B.** Şerefiye ile ilgili vergilenebilir geçici farkların ertelenmiş vergi borçları şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında doğmamış olmaları koşuluyla muhasebeleştirilir. Örneğin, eğer bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin maliyeti 100 TL ve vergi açısından elde etme yılından başlamak üzere yıllık %20 amortismanına tabi ise, şerefiyenin ilk muhasebeleştirme sırasındaki vergiye esas değeri 100 TL, devralınan ilk yılın sonundaki vergiye esas değeri ise 80 TL'dir. Şerefiyenin defter değerinin, edinilen yılın sonunda 100 TL olarak değişmeden kalmış olması durumunda, anılan yılın sonunda 20 TL vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır. Bu vergilendirilebilir fark, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olmadığı için, meydana gelen ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.

### **Bir Varlık Veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi**

**22.** Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinde geçici bir fark meydana gelebilir; örneğin bir varlığın maliyetinin kısmen veya tamamen vergi mevzuatına göre indirim konusu yapılamayacak olması halinde böyle bir durum söz konusudur. Bu tür geçici

farkların muhasebeleştirme yöntemi söz konusu varlığın ilk muhasebeleştirilmesine yol açan işlemin niteliğine bağlıdır:

(a) Bir işletme birleşmesinde, eğer işletme herhangi bir ertelenmiş vergi borcu veya vergi varlığı muhasebeleştirir ve bu da şerefîyeyi veya edinimin maliyetinden, devralanın sahiplendiği, devrolanın belirlenebilir varlıkları ve üstlenilen borçları ile koşullu borçlarının elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerleri çıkarıldıktan sonra kalan tutarı etkilerse (bakınız: paragraf 19);

(b) Eğer işlem muhasebe kârını veya vergiye tabi kârı ya da her ikisini birden etkiler, işletme ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirir ve bundan kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri veya gelirini de gelir tablosuna yansıtırsa (bakınız: paragraf 59);

(c) Eğer işlem bir işletme birleşmesi değilse ve ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı etkilemiyorsa, işletme, paragraf 15 ve 24'te belirtilen istisnai durum haricinde, oluşan ertelenmiş vergi borcunu veya varlığını muhasebeleştirir ve varlık veya borcun defter değerini de aynı tutar kadar düzeltirse. Bu tür düzeltmeler finansal tabloları daha az şeffaf hale getirirler. O nedenle bu standart, bir işletmenin, ilk muhasebeleştirmede veya sonraki değişikliklerde (aşağıdaki örneğe bakınız) ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirmesine izin vermez. Buna ek olarak, daha önceden muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcu veya varlığında bir varlığın amortismanına tabi tutulması nedeniyle daha sonra meydana gelen değişiklikler de muhasebeleştirilmez.

## 22. paragrafı açıklayan örnek

Bir işletme maliyeti 100 TL olan bir varlığı beş yıllık ekonomik ömrü boyunca kullanmayı, bu sürenin bitiminde de sıfır olan kalıntı değeri ile elden çıkarmayı planlamıştır. Vergi oranı %40'tır. Amortisman, vergi mevzuatına göre gider yazılamamaktadır. Elden çıkarma sonucunda oluşacak satış kârı veya zararı da vergiye tabi kâr veya mali zararın tespitinde dikkate alınamayacaktır.

İşletme bu varlığın defter değerini geri kazanmaya başladığında 1000 TL tutarında vergiye tabi kâr elde edecek ve 400 TL tutarında da vergi ödeyecektir. İşletme varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı için 400 TL tutarındaki ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmez.

Bir sonraki yıl, varlığın defter değeri 800 TL'dir. İşletme 800 TL tutarında vergiye tabi kâr elde ettiğinde 320 TL tutarında vergi ödeyecektir. İşletme, varlığın ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olduğu için 320 TL için de ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmez.

23. "TMS-32 Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum" standardı uyarınca, bileşik finansal araçları (örneğin hisse senedine dönüştürülebilir tahvilleri) çıkaran işletme finansal aracın borç kısmını borç, özkaynak kısmını da özkaynak olarak sınıflandırır. Eğer vergi mevzuatına göre, borç kısmının ilk muhasebeleştirmedeki vergiye esas değeri borç ve özkaynak kısımlarının ilk defter değerlerinin toplamına eşit sayılıyorsa, vergilendirilebilir

geçici fark ticari muhasebedeki ilk muhasebeleştirmede özkaynak kısmının borç kısmından ayrı olarak muhasebeleştirilmesi sonucunda ortaya çıkacaktır. Bu durumda, paragraf 15 (b)'de belirtilen istisna geçerli değildir ve işletme ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirir. paragraf 61 uyarınca ertelenmiş vergi doğrudan özkaynak kısmının defter değerinden mahsup edilir. Ertelenmiş vergi borcunda meydana gelen sonraki değişiklikler ise paragraf 58 uyarınca gelir tablosunda ertelenmiş vergi geliri (gideri) olarak muhasebeleştirilir.

### **İndirilebilir Geçici Farklar**

**24.** Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla ve ertelenmiş vergi varlığının aşağıda sayılan işlemler sonucunda bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmamış olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

(a) İşlem bir işletme birleşmesi değildir; ve

(b) İşlem, ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilememektedir.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili indirilebilir geçici farklar için paragraf 44 uyarınca ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

**25.** Bir borcun muhasebeleştirilmesi bu borcun defter değeri tutarında bir ekonomik fayda içeren kaynakların gelecek dönemlerde işletmeden çıkacağını ve borcun böylece kapatılacağını gösterir. Kaynaklar işletmeden çıkarken, bunların tutarlarının tamamı veya bir kısmı borcun muhasebeleştirildiği dönemden sonra gelen, çıkışların olduğu dönemlerin vergiye tabi kârının tespitinde gider olarak indirilebilir. Böyle durumlarda, bir borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında geçici bir fark doğar. Buna bağlı olarak da, ileriki dönemlerde bu farka ilişkin borç tutarının vergiye tabi kârın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde geri kazanılacak vergileri ifade eden bir ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Benzer şekilde, eğer bir varlığın defter değeri vergiye esas değerinden daha az ise, aradaki fark ilerideki dönemlerde geri kazanılacak vergileri belirten ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur.

### **Örnek**

Bir işletme tahakkuk ettirdiği garanti giderleri için 100 TL tutarında borç muhasebeleştirmiştir. Vergisel açıdan ürün garantisi giderleri garanti talepleri ödenmediği sürece gider yazılamamaktadır. Vergi oranı % 25'tir.

Borcun vergiye esas değeri sıfırdır (defter değeri 100 TL – borçla ilgili olarak gelecek yıllarda vergiye tabi kârın tespitinde indirilebilecek tutar 100 TL). İşletme

Örnek
-------

<p>borcun defter değerini kaydederken, ilerideki vergiye esas kârını 100 TL azaltacak ve dolayısıyla ileride ödeyeceği vergi de 25 TL (100 TL'nin % 25'i) azalacaktır. Defter değeri 100 TL ile sıfır olan vergiye esas değer arasındaki fark olan 100 TL indirilebilir bir geçici farktır. Bu durumda, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağına olası olması koşuluyla, işletme 25 TL (100 TL'nin % 25'i) tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir.</p>
--

**26.** Ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir geçici farklara ilişkin örnekler aşağıda gösterilmiştir:

**(a)** Emeklilik tazminatlarının maliyeti çalışanların hizmet verdikleri sürece muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilir, ancak vergisel açıdan ya bir fona yatırıldığında ya da emeklilik halinde çalışana ödendiğinde gider yazılabilmesi mümkün olabilir. Bu durumda borcun defter değeri ile genellikle sıfır olan vergiye esas değeri arasında bir indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Bu indirilebilir geçici fark da, gelecek dönemlerde emeklilik fonlarına ya da emeklilere doğrudan ödeme yapıldığında vergiye tabi kârdan indirilmek suretiyle bir ekonomik fayda olarak geri dönecek olan bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmasına yol açar;

**(b)** Araştırma giderleri muhasebeleştirildikleri dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilirler; ancak vergiye esas kârın (mali zararın) tespitinde daha sonraki bir dönemde gider olarak indirilmeleri söz konusu olabilir. Araştırma giderlerinin vergi mevzuatının gelecek dönemlerde gider olarak yazılmasına izin verdiği tutar olan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran bir indirilebilir geçici farktır;

**(c)** Bir işletme birleşmesinin maliyeti, edinilen belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçların elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerlerinden muhasebeleştirilmeleri suretiyle bunlara dağıtılır. Elde etme tarihinde üstlenilen bir borçla ilgili maliyet, eğer vergi mevzuatı açısından sonraki bir döneme kadar gider olarak indirilemiyorsa, ertelenmiş vergi varlığı yaratan bir indirilebilir geçici fark oluşur. Edinilen bir belirlenebilir varlığın gerçeğe uygun değeri o varlığın vergiye esas olan değerinden daha az olması durumunda da ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Her iki durumda da oluşan ertelenmiş vergi varlığı şerefiyenin tutarını etkiler (bakınız: paragraf 66); ve

**(d)** Bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilir ya da bunlar için yeniden değerlendirme yapılabilir ancak vergisel açıdan buna eşit bir düzeltme yapılamamış olabilir (bakınız: paragraf 20). Bir varlığın vergiye esas değerinin o varlığın defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

**27.** İndirilebilir geçici farklar ilerideki dönemlerde iptal edildiğinde o dönemlerin vergiye tabi kârlarından indirilecek giderler oluşur. Ödenecek vergide meydana gelecek azalmalar şeklinde işletmeye geri dönecek olan ekonomik fayda ancak işletmenin indirimlerin yapılabileceği tutarlarda vergiye tabi gelir elde etmesine bağlıdır. Bu nedenle bir işletmenin ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi için indirilebilir geçici farkların düşülebileceği kadar vergiye tabi gelir elde edeceğinin muhtemel olması gerekir.

**28.** Eğer bir işletmenin aynı vergi idaresi ile ilgili olarak indirilebilir geçici farkların indirilmesine yetecek kadar, aşağıdaki dönemlerde tersine dönmesi beklenen, vergiye tabi geçici farkları bulunuyorsa, indirilebilir geçici farkların kullanılabilmesine yeterli vergiye tabi gelirin olduğu olası demektir:

(a) İndirilebilir geçici farkların tersine dönmesi beklenen dönemde; veya

(b) Ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle oluşan mali zararın geriye veya ileriye taşınmasının mümkün olduğu dönemlerde.

Yukarıdaki durumlarda indirilebilir geçici farkların doğduğu dönemlerde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

**29.** Eğer bir işletmenin aynı vergi idaresi ile ilgili olan vergiye tabi geçici farkları indirilebilir geçici farkların indirilmesine yetecek tutarda değilse ertelenmiş vergi varlığı, aşağıdaki koşullara göre muhasebeleştirilir:

(a) İşletmenin indirilebilir geçici farklarının tersine döneceği dönemde (veya ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle mali zararın oluştuğu ve mali zararın geriye veya ileriye taşınmasının mümkün olduğu durumlarda, bu taşınmanın yapıldığı dönemlerde), geçici farklara yetecek tutarda, aynı vergi idaresi tarafından vergilenebilecek yeterince gelirinin olması halinde. İşletme gelecek dönemlerde yeterli vergiye tabi kârının olup olmayacağını değerlendirirken gelecek dönemlerde ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farkları dikkate almaz; çünkü gelecekte ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıklarının kullanılabilmesi için söz konusu dönemlerden sonra gelen dönemlerde yeterli tutarda vergiye tabi kârın bulunması gerekir; veya

(b) İşletmenin söz konusu dönemlerde vergilendirilebilir gelir yaratacak vergi planlaması olanaklarının olması halinde.

**30.** Vergi planlaması olanakları işletmenin mali zararının veya vergi avantajının kullanımının zamanaşımına uğramasından önceki dönemde yapabileceği ve vergilendirilebilir gelir yaratabileceği veya bu geliri arttırabileceği eylemlerdir. Örneğin, aşağıdaki durumlarda vergi mevzuatı vergilendirilebilir gelir yaratılmasına veya arttırılabilmesine imkan verebilir:

(a) Faiz gelirinin tahsil veya tahakkuk esasından birine göre vergilendirilmesi seçmeye tabi olabilir;

(b) Bir borcun vergilendirilebilir gelirden indirilmesinin ertelenebilmesi;

(c) Amortismanına tabi tutulmuş ancak vergiye esas değeri bu amortismanı yansıtmayan maddi varlıkların satılması, belki de geri kiralanması; ve

(d) Vergiye tabi olmayan gelir yaratan bir varlığın (örneğin devlet tahvillerinin satışından elde edilen gelirin vergiye tabi olmadığı bir vergileme rejiminin olması durumunda) geliri vergilendirilebilir olan bir varlık satın alınması durumunda.

Vergi planlama olanaklarının kullanılarak daha sonra oluşacak vergiye tabi gelirin önceki bir döneme çekilmesi suretiyle geçmiş dönemlerden gelen mali zararın veya vergi avantajının söz konusu döneme taşınabilmesi için de ilerideki dönemde oluşacak vergilendirilebilir gelirin o dönemde ortaya çıkacak geçici farkların dışındaki kaynaklardan oluşması gerekir.

**31.** Eğer bir işletme son dönemlerde zararlı ise 35. ve 36. paragraflardaki açıklamaları dikkate almalıdır.

**32.** “-“

### **Bir Varlık Veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi**

**33.** Bir varlığın ilk muhasebeleştirilmesi esnasında ertelenmiş vergi varlığının olduğu bir durum; varlığa ilişkin vergiye tabi olmayan devlet teşviklerinin ilgili varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilmiş, ancak amortismanına tabi değerinin (diğer bir deyişle, vergiye esas değerinin) hesaplanması sırasında vergisel açıdan böyle bir indirim yapılmamış olduğu durumda söz konusu olur. Anılan durumda, varlığın defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olduğu, indirilebilir geçici bir fark doğar. Devlet teşvikleri ertelenmiş gelir olarak da muhasebeleştirilebilir. Bu durumda ertelenmiş gelirin defter değeri ve sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark indirilebilir geçici bir fark olur. İşletme bu iki yöntemden hangisine göre sunum yaparsa yapsın, Paragraf 22 de açıklanan nedenden dolayı ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilemez.

### **Kullanılmamış Mali Zararlar ve Vergi Avantajları**

**34.** Henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajları için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yeterli olacak tutarda vergilendirilebilir gelir elde edileceğinin muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

**35.** Geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajlarının ileriye taşınması nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları indirilebilir geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları ile aynıdır. Ancak,

işletmenin mali zararının olması ilerideki dönemde yeterli vergilendirilebilir gelirin olmayabileceğinin de güçlü bir işarettir. Bu nedenle işletmenin mali zararları olan bir geçmiş varsa kullanılmamış mali zararı veya vergi avantajı üzerinden ayırabileceği vergi varlığının tutarı indirilebilir geçici farklarının tutarı ve diğer geçerli güçlü karinelere dayanmak kaydıyla, işletmenin bu zarar veya avantajları mahsup edeceği varsayılan vergilendirilebilir gelirin tutarı ile sınırlıdır. Bu gibi durumlarda, paragraf 82 ertelenmiş vergi varlığının tutarının ve muhasebeleştirilmesini destekleyen gerekçelerin niteliklerinin açıklanmasını gerektirir.

**36.** Bir işletme birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanabilmesinin olanaklı olup olmadığını belirlerken aşağıdaki kriterleri göz önünde bulundurur:

(a) Aynı vergi idaresi ile ilgili olarak aynı vergi mükellefinin henüz kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramadan önce kullanılmasına yetecek tutarlarda vergiye tabi tutarlar oluşmasına neden olacak vergilendirilebilir geçici farklarının oluşup oluşmayacağı;

(b) İşletmenin kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramasından önce vergiye tabi kâr elde etmesinin mümkün olup olmayacağı;

(c) Kullanılmamış mali zararları oluşturduğu belirlenebilen koşulların tekrarlanıp tekrarlanmayacağı; ve

(d) İşletmenin birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanmak istediği dönemlerde vergiye tabi kâr yaratabilecek vergi planlaması olanaklarının (bakınız: paragraf 30) olup olmadığı.

Kullanılmamış mali zararların veya vergi avantajlarının kullanılmasına yetecek tutarlarda vergilendirilebilir gelir elde etme olanağı olmadığı durumlarda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez.

### **Muhasebeleştirilmemiş Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Tekrar Değerlendirilmesi**

**37.** İşletme her bilanço gününde önceki dönemlerde, muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlıklarını tekrar gözden geçirilmelidir. Bir işletme ileriki dönemde vergiye tabi kâr elde etmesinin olası olması halinde bu tutarlarla sınırlı olmak üzere önceden muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirebilir. Örneğin, piyasa koşullarındaki olumlu gelişmeler nedeniyle, gelecekte işletmenin önceden muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlığını kullanmasına yetecek tutarlarda vergiye tabi kâr elde edebileceği öngörülüyorsa paragraf 24 veya 32 de belirlenen muhasebeleştirme koşulları sağlanmış olur. Diğer bir örnek, işletmenin ertelenmiş vergi varlığını bir işletme

birleşmesinin olduğu tarihte veya daha sonra gözden geçirmesidir (bakınız: paragraf 67 ve 68).

### **Bağlı Ortaklar, Şubeler ve İştiraklerdeki Yatırımlar İle İş Ortaklıklarındaki Paylar**

**38.** Bağlı ortaklardaki, şubelerdeki, iştiraklerdeki yatırımlar ile iş ortaklarındaki payların (ana şirketin veya yatırımcının bağlı ortaklık, şube, iştirak veya yatırım yapılan kuruluşdaki, şerefiyenin defter değerini de içeren net varlıklarındaki hisseleri) defter değerinin bunların vergiye esas değerinden (çoğunlukla maliyet tutarıdır) farklı olması nedeniyle geçici farklar ortaya çıkabilir. Bu farklar aşağıda belirtilen birkaç değişik şekilde ortaya çıkabilir, örneğin;

- (a) Bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin veya iş ortaklıklarının dağıtılmamış kârlarının bulunması;
- (b) Ana ortaklığın ve yatırımın farklı ülkelerde olduğu durumlarda döviz kurlarında değişiklik olması; ve
- (c) İştirakteki yatırımın defter değerinin daha düşük olan geriye kazanılabilir tutara indirilmek suretiyle azaltılması.

Ana ortaklığın yatırımını, bireysel finansal tablolarda, maliyeti veya yeniden değerlendirilmiş tutarıyla taşıdığı durumda bu finansal tablolardaki geçici farklar ile konsolide finansal tablolardaki geçici farklar aynı olmayabilir.

**39.** Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve iş ortaklarındaki hisseleri ile ilgili tüm vergilendirilebilir geçici farklar için, aşağıdaki her iki koşulun da mevcut olduğu durumlar hariç, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirir:

- (a) Ana ortaklık, yatırımcı veya iş ortaklığındaki ortak olarak işletme geçici farkların tersine dönme zamanlarını kontrol edebilmektedir; ve
- (b) Büyük bir ihtimalle geçici fark öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönmeyecektir.

**40.** Ana ortaklık, bağlı ortaklığın temettü dağıtım politikasını kontrol ediyorsa, bu yatırımla ilgili geçici farkların (sadece dağıtılmamış kârlarla ilgili farkları değil, başka para birimine çevrim nedeniyle ortaya çıkan çevrim farklarından kaynaklanan geçici farkları da içerir) tersine dönmesinin zamanlamasını da kontrol eder. Öte yandan, geçici farkların tersine döndüğü zaman ödenmesi gereken vergi tutarının belirlenmesi çoğunlukla pek kolay değildir. Bu nedenle, ana ortaklık, bağlı ortaklığın dağıtılmamış kârlarının öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde dağıtılmayacağını belirlemişse, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmez. Bu durum şubelerdeki yatırımlar için de geçerlidir.

**41.** Bir işletmenin parasal olmayan varlıkları ve borçları o işletmenin geçerli para birimi ile ölçülür (bakınız: TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri). Eğer işletmenin vergiye tabi kârı veya mali zararı (ve dolayısıyla parasal olmayan varlık ve borçlarının vergiye esas değerleri) farklı bir para birimi ile belirleniyorsa, kurlardaki değişiklikler ertelenmiş vergi borcu veya (24. paragraftaki gibi) varlığının muhasebeleştirilmesi sonucunu doğuran geçici farkların doğmasına neden olur. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi, kâr ve zarar hesabına gider veya gelir kaydedilir (bakınız: paragraf 58).

**42.** Bir işletmede iştiraki olan bir yatırımcı o işletmenin kontrolüne sahip değildir ve genellikle o iştirakin yatırım politikasını belirleyebilecek pozisyonda değildir. Bu nedenle, iştirakin öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde kâr dağıtımını yapmayacağına dair bir anlaşmanın olmaması halinde yatırımcı iştirakteki yatırımı ile ilgili olarak ortaya çıkan vergilendirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirir. Bazı durumlarda bir yatırımcı iştirakteki yatırımının maliyetini geri kazanması halinde ödemesi gereken verginin tutarını belirlemekten yoksun olabilir, ancak verginin eşit olacağı veya aşacağı bir asgari tutarı belirleyebilir. Böyle durumlarda ertelenmiş vergi borcuna ölçü olarak bu asgari tutar dikkate alınır.

**43.** Bir iş ortaklığında iş ortakları arasındaki anlaşma genellikle kâr dağıtımının nasıl yapılacağını düzenler ve bütün iş ortaklarının onayı ile veya iş ortaklarının belli bir çoğunluğunun onayı ile alınabilecek kararları belirler. Bir iş ortağı kâr dağıtımını kontrol edebiliyorsa ve öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde kâr dağıtımını yapılmayacağı olasılığı varsa, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez.

**44.** Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ile iş ortaklıklarındaki paylarından kaynaklanan bütün indirilebilir geçici farklar için yalnız ve yalnız aşağıdaki durumlarla sınırlı olarak ve her iki durumun da muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir:

(a) Geçici farklar öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönecektir; ve

(b) Geçici farkların kullanılmasına yeter tutarlarda vergilendirilebilir gelir olacaktır.

**45.** Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve iş ortaklıklarındaki payları ile ilgili indirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirip muhasebeleştirmeyeceğini belirlerken 28-32. paragraflardaki açıklamaları dikkate alır.

### **Ölçme**

**46.** Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek (veya mahsup edilecek) dönem vergi borçlarının (varlıklarının) tutarı bilanço tarihi itibarıyla

yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları (ve vergi kanunları) dikkate alınarak hesaplanır.

**47.** Ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları bilanço tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır.

**48.** Cari ve ertelenmiş vergi varlıkları ile borçları genellikle yürürlükteki vergi oranları (ve vergi kanunları) kullanılarak ölçülür. Ancak, bazı durumlarda, hükümetin vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) ilişkin açıklamaları yasalaşma yönünde çok önemli etkiye sahip olabilir ve açıklama yapıldıktan birkaç ay sonraki bir dönemde de yasalaşma gerçekleşebilir. Bu gibi durumlarda vergi varlığı ve borcu açıklanan vergi oranları (veya kanunları) dikkate alınarak hesaplanır.

**49.** Eğer farklı gelir seviyelerine farklı vergi oranları uygulanması söz konusu ise, geçici farkların tersine döneceği beklenen dönemlerin vergiye tabi kârına (mali zararına) ortalama vergi oranları uygulanarak ertelenmiş vergi borcu ve varlığı hesaplanır.

**50.** “-“

**51.** İşletme, ertelenmiş vergi borçlarını ve ertelenmiş vergi varlıklarını, varlıklarının defter değerlerini ne şekilde geri kazanacağı ve borçlarını defter değerleri ile ne şekilde ödeyeceği ile ilgili bilanço tarihindeki beklentilerinin vergisel sonuçlarıyla tutarlı bir şekilde hesaplar.

**52.** Bazı yasal durumlarda işletmenin varlıklarının (borçlarının) geriye kazanılması (ödenmesi) şekli aşağıdakilerden birini veya her ikisini etkileyebilir:

(a) İşletmenin varlığının (borcunun) defter değerinin geri kazanılacağı (ödeneceği) zaman uygulanacak olan vergi oranını; ve

(b) Varlığın (borcun) vergiye esas değerini. Bu durumlarda bir işletme, ertelenmiş vergi borcunu ve ertelenmiş vergi varlığını geri kazanımın veya ödemenin gerçekleşmesi beklenen şekilde tutarlı olarak hesaplar.

#### **Örnek A**

Bir varlığın defter değeri 100 TL, vergiye esas değeri 60 TL'dir. Varlık satışından elde edilen kârna uygulanan vergi oranı %20, normal şirket kârına uygulanan vergi oranı %30'dur.

İşletme varlığı daha fazla kullanmayacağını ve satacağını bekliyorsa 8 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu (40 TL'ye %20 oranı uygulanacaktır), varlığı elde tutacağını ve kullanım nedeniyle amortisman ayırmak suretiyle varlığın defter değerini geri kazanacağını bekliyorsa 12 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu (40 TL'ye %30 oranı uygulanacaktır) muhasebeleştirir.

**Örnek B**

	<u>Vergilendirilebilir Geçici Fark</u>	<u>Vergi Oranı</u>	<u>Ertelenmiş Vergi Borcu</u>
Birikmiş vergisel amortisman	30 TL	30%	9 TL
Satış hasılatının maliyeti aşan tutarı	50 TL	Sıfır	-
<b>Toplam</b>	<b>80 TL</b>		<b>9 TL</b>

(not: paragraf 61 uyarınca, yeniden değerlendirme nedeniyle doğan ilave ertelenmiş vergi borcu doğrudan, özkaynaklarla ilişkilendirilir.)

**Örnek C**

Veriler örnek B'dekilerle aynıdır; ancak farklı olarak, eğer söz konusu varlık maliyetinin üstünde bir bedelle satılırsa birikmiş vergisel amortisman vergiye tabi kârın (%30 vergi oranına tabidir) hesabında dikkate alınacaktır; satış bedelinden enflasyon düzeltmesi yapıldıktan sonraki maliyet olan 110 TL düşüldükten sonra kalan satış kârı ise %40 oranında vergiye tabidir.

Eğer işletme, kullanım suretiyle varlığın defter değerini geri kazanmayı bekliyorsa 150 TL tutarında vergilendirilebilir gelir elde etmesi gerekir, fakat sadece 70 TL tutarında birikmiş amortismanı düşebilir. Bu koşullarda örnek B de olduğu gibi vergiye esas değer 70 TL'dir. 80 TL tutarında vergilendirilebilir geçici fark ve 24 TL (80 TL'nin %3'ü) tutarında ertelenmiş vergi borcu oluşmaktadır.

Eğer işletme hiç beklemezsizin varlığı 150 TL'ye satmak suretiyle varlığın defter değerini geriye kazanmayı bekliyorsa 110 TL tutarındaki endekslenmiş maliyeti düşecektir. Net satış hasılatı %40 oranında vergiye tabi olacaktır. Buna ek olarak, 30 TL tutarındaki birikmiş vergisel amortisman %30 oranında vergiye tabi olan vergiye tabi kârın hesabında gider olarak dikkate alınacaktır. Bu koşullarda vergiye esas değer 80 TL (110 TL - 30 TL)'dir. Vergilendirilebilir geçici fark 70 TL ve ertelenmiş vergi borcu 25 TL (40 TL'nin %40'ı artı 30 TL'nin %30'u). Eğer bu örnekte vergi oranları açıkça bilinmiyorsa, Paragraf 10'daki temel ilke takip edilmeliydi.

(not: paragraf 61 uyarınca, yeniden değerlendirme nedeniyle doğan ilave ertelenmiş vergi borcu doğrudan özkaynaklar ile ilişkilendirilir.)

**52A.** Bazı yasal durumlarda işletmenin birikmiş kârının tamamının veya bir kısmının ortaklarına temettü olarak dağıtımı halinde kurum kazancına uygulanan vergi oranı daha yüksek veya daha düşük olabilir. Bazı diğer yasal durumlarda da, işletmenin net kârının veya birikmiş kârının tamamının veya bir kısmının ortaklarına temettü olarak dağıtımı halinde kurum kazancı üzerinden ödenen vergiler geri alınabilir veya ilave ödenecek vergiler ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda dönem vergileri ile ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarının hesabında dağıtılmamış kârlar için geçerli olan vergi oranı kullanılır.

**52B.** Temettü ödemesi için muhasebeleştirilmiş ise, paragraf 52A da tanımlanan durumlarda temettülerin vergisel sonuçları da muhasebeleştirilir. Temettülerin vergisel sonuçları ortaklara dağıtımdan daha çok geçmiş işlemlerle ve olaylarla doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle, temettülerin vergisel sonuçları Paragraf 58 uyarınca, ancak 58 (a) ve 58 (b) de tanımlanan durumlarda ortaya çıkan vergisel sonuçlar hariç olmak üzere, dönem kâr veya zararında muhasebeleştirilir.

**Paragraf 52A ve 52B'yi açıklayan örnek**

İzleyen örnek dağıtılmamış kârların daha yüksek bir oranda (%50) vergilendirildiği ve kâr dağıtımı yapıldığında vergi iadesi yapıldığı bir yasal ortamda bir işletmenin dönem ve ertelenmiş vergilerinin hesaplanmasını göstermektedir. Dağıtılan kârlara uygulanan vergi oranı %35'tir. Bilanço tarihi olan 31 Aralık 20X1 de, bilanço tarihinden sonraki bir tarihte önerilen veya ödeneceği açıklanan temettü için işletme bir borç muhasebeleştirmemiştir. Sonuç olarak, 20X1 yılı için temettü muhasebeleştirilmemiştir. 20X1 yılının vergiye tabi geliri 100.000 TL'dir. 20X1 yılındaki vergilendirilebilir geçici fark 40.000 TL'dir.

İşletme 50.000 TL tutarında dönem vergi borcu ve dönem vergi gideri muhasebeleştirir. İlerideki dönemde temettü dağıtımı halinde vergi iadesi alınma olasılığı olan tutar için herhangi bir varlık muhasebeleştirilmez. İşletme aynı zamanda, varlıklarının veya borçlarının defter değerlerini geri kazandığı veya ödediği ilerideki dönemlerde ödeyeceği vergileri, dağıtılmamış kârlar için geçerli olan vergi oranını kullanarak, hesaplar ve 20.000 TL (40.000 TL'nin %50'si) tutarında ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi gideri muhasebeleştirir.

Bilanço tarihinden sonra, 15 Mart 20X2 de önceki dönem faaliyet kârından 10.000 TL tutarında dağıtılacak temettü borcu muhasebeleştirir.

15 Mart 20X2 de işletme temettü dağıtımı halinde geri kazanacak olduğu 1500 TL (borç olarak muhasebeleştirdiği temettünün %15'i) tutarında gelir vergisini 20X2 vergi giderinden indirmek suretiyle dönem vergi varlığı olarak muhasebeleştirir.

**53.** Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu iskontoya tabi tutulmaz.

**54.** Ertelenmiş vergi varlığının veya vergi borcunun güvenilir bir şekilde iskontoya tabi tutulabilmesi için her bir geçici farkın geri dönüşümünün detaylı bir zamanlamasının yapılabilmesi gerekir Birçok durumda bu tür bir zamanlama uygulanamazdır veya çok

karmaşıktır. Bu nedenle, ertelenmiş vergi varlıklarının ve vergi borçlarının iskonto edilmesini şart koşmak yerinde değildir. İskontoyu zorunlu kılmamak ancak yapılabilmesine izin vermek de ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarının işletmeler arasında karşılaştırılabilmesini imkansız hale getirecektir. Bu Standart bu gerekçe ile ertelenmiş vergi varlıklarının ve vergi borçlarının iskontoya tabi tutulmasını zorunlu kılmamakta, iskonto yapılabilmesine de izin vermemektedir.

**55.** Geçici farklar bir varlık veya borcun defter değeri esas alınarak belirlenir. Bu prensip defter değerinin kendisinin iskontoya tutulmuş olduğu hallerde de geçerlidir, örneğin emeklilik sosyal yardımlarında olduğu gibi (bakınız: TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).

**56.** Ertelenmiş vergi varlıklarının defter değerleri her bilanço tarihinde gözden geçirilir. Bir işletme ertelenmiş vergi varlığının tamamından veya bir kısmından yararlanmasına yeterli tutarda vergiye tabi kâr elde etme olasılığı yoksa, ertelenmiş vergi varlığının defter değerini buna paralel olarak azaltır. Bu tür azaltmalar yeterli vergiye tabi kâr olasılığının tekrar ortaya çıkması halinde artışla sınırlı olmak üzere tersine döndürülebilir.

#### **Dönem Vergisinin ve Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi**

**57.** Bir işlemin veya diğer olayın dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından muhasebeleştirilmesi, ilgili işlem veya diğer olayın muhasebeleştirilmesi ile tutarlı olmalıdır. Paragraflar 58-68 C bu ilkeyi esas alır.

#### **Gelir Tablosu**

**58.** Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi gelir veya gider olarak, verginin aşağıdaki durumlarda ortaya çıkmamış olması koşuluyla, dönemin kâr veya zararına dahil edilir:

(a) Bir işlemin veya olayın aynı dönemde veya farklı bir dönemde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş olması halinde (bakınız: paragraflar 61-65); veya

(b) İşletme birleşmelerinde (bakınız: paragraflar 66-68).

**59.** Ertelenmiş vergi borçlarının ve ertelenmiş vergi varlıklarının çoğu, bir gelir veya bir giderin bir dönemin muhasebe kârının hesabında dikkate alınmış olması ancak vergiye tabi kâr açısından o dönemden farklı bir dönemde dikkate alınmış olması nedeniyle oluşur. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Aşağıdaki durumlar örnek olarak verilmiştir:

(a) Oluşmalarını takiben tahsil edilen faiz, isim hakkı, ve temettü gelirleri muhasebe kârına, "TMS-18 Hasılat" standardı uyarınca zaman orantılı esasa göre dahil edilir; fakat

vergi mevzuatı nakit esasına göre gelir yazmayı öngörüyorsa, tahsil edildiklerinde vergiye tabi kâra (mali zarara) gelir yazılabilmeleri söz konusu olabilir; ve

(b) Maddi olmayan duran varlıkların maliyeti “TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardı uyarınca aktifleştirilir ve gelir tablosunda amortismanına tabi tutulur; ancak vergi mevzuatının izin vermesi durumunda, bu maliyetlerin oluştuğlarında gider yazılabilmeleri söz konusu olabilir.

**60.** Ertelenmiş vergi varlıklarının ve vergi borçlarının defter değerleri, bunlarla ilgili geçici farkların değerlerinde bir değişikliğin olmaması halinde dahi değişebilir. Bu değişiklikler aşağıdaki durumlarda ortaya çıkabilir:

(a) Vergi oranlarında veya vergi kanunlarında değişiklikler olması; veya

(b) Ertelenmiş vergi varlığının gözden geçirilerek geri kazanılabilecek tutarın yeniden belirlenmesi; veya

(c) Varlığın ne şekilde geri kazanılacağına ilişkin beklentinin değişmesi.

Yukarıdaki nedenlerle ertelenmiş vergilerde meydana gelen değişiklikler, daha önce özkaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilmiş olan kalemlerle ilgili değişiklikler hariç olmak üzere, gelir tablosuna yansıtılmaz (bakınız: paragraf 63).

#### **Doğrudan Özkaynaklara Borç Veya Alacak Olarak Kaydedilen Kalemler**

**61.** Doğrudan özkaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilmiş olan kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi de aynı dönemde veya farklı dönemlerde özkaynaklara doğrudan borç veya alacak olarak kaydedilir.

**62.** Türkiye Finansal Raporlama Standartları bazı kalemlerin doğrudan özkaynaklara borç veya alacak olarak yazılmasını gerektirir veya yazılmasına izin verir. Bu kalemler şunlardır:

(a) Yeniden değerlendirme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerlerinde meydana gelen değişiklikler (bakınız: TMS-16 Maddi Duran Varlıklar);

(b) Dağıtılmamış kârların dönem başı bakiyesinde, muhasebe politikalarında yapılan ve geçmişe yönelik olarak uygulanan bir değişiklik ya da bir hatanın düzeltilmesi sonucunda düzeltme yapılmış olması (bakınız: TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar);

(c) Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının çevrilmesinde kurlardaki değişikliklerden kaynaklanan farklar (bakınız: TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri); ve

(d) Bileşik finansal araçların ilk muhasebeleştirilmelerinde özkaynak kısmı olarak belirlenen tutarlar (bakınız: Paragraf 23).

**63.** Bazı istisnai durumlarda özkaynaklara alacak ya da borç kaydedilen kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarını belirlemek zordur. Aşağıdaki durumlarda bu zorluk ortaya çıkabilir:

(a) Verginin artan oranlı olması halinde vergiye tabi kârın (mali zararın) içinde yer alan belirli bir kaleme hangi vergi oranının uygulanacağını belirlemesi mümkün değilse;

(b) Vergi oranında veya vergi düzenlemelerinde, daha önce özkaynağa gider veya gelir yazılmış ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcuna neden olmuş bir kalemin tamamını veya bir kısmını etkileyen bir değişiklik olmuşsa; veya

(c) Bir işletme daha önce özkaynağa borç veya alacak kaydetmiş olduğu bir kalemin tamamı veya bir kısmı ile ilgili olarak önceden muhasebeleştirilmemiş olduğu ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirmeye veya önceden tamamını muhasebeleştirmiş olduğu durumda, tamamının değil bir kısmının muhasebeleştirilmiş olması gerektiğine karar vermişse.

Yukarıdaki durumlarda, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi sonucunu doğuran özkaynağa borç veya alacak kaydedilmiş kalemlerle ilgili dönem vergisi ve ertelenmiş vergi yürürlükteki vergi kanunlarına göre makul olacak bir orantılı dağıtım yöntemiyle veya içinde bulunulan koşullarda kullanımı daha makul olan bir başka yöntemle dağıtılmak suretiyle bulunur.

**64.** “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar” standardı bir işletmenin vergi kanunlarında öngörülmeleyen bir yeniden değerlendirme yapmış olması halinde varlıklarının yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden ayrılan amortismanı veya itfa payları ile bunların maliyet bedelleri üzerinden ayrılmış olan amortisman ve itfa payları arasındaki farka eşit olan yeniden değerlendirme fonunu her yıl dağıtılmamış kârlara aktarıp aktarmayacağı konusunda bir düzenleme yapmamıştır. Eğer işletme böyle bir aktarma yaparsa, aktarılan tutar bu tutarla ilgili ertelenmiş vergi hariç olarak belirlenir. Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasında dağıtılmamış kârlara yapılan aktarımlarda da aynı şekilde hareket edilir

**65.** Vergisel açıdan yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan bir varlık daha önce ticari muhasebede yeniden değerlemeye tabi tutulmuşsa veya bu varlık daha sonraki bir dönemde ticari muhasebe açısından da yeniden değerlemeye tabi tutulacaksa, hem yeniden değerlemenin hem de vergiye esas değerdeki düzeltmenin vergisel etkisi bu işlemin olduğu dönemin özkaynağına borç veya alacak olarak kaydedilir. Ancak, vergisel açıdan yapılan yeniden değerlendirme ticari muhasebe açısından daha önce yapılan bir yeniden değerlendirme ile ilgili değilse veya ticari muhasebede ileride bir yeniden değerlendirme yapılması beklenmiyorsa, vergiye esas değerde yapılan düzeltmenin vergi etkisi gelir tablosuna yansıtılır.

**65A.** Bir işletme ortaklarına temettü ödediğinde, bu temettünün bir kısmını vergi olarak kesip ortaklar adına vergi idaresine yatırmak durumunda olabilir. Vergi mevzuatında bu şekilde yapılan kesintilere kaynakta kesinti denir. Vergi idaresine bu şekilde ödenen veya borç olarak tahakkuk ettirilen tutarlar dağıtılacak kârın bir parçası olarak özkaynaktan düşülür.

### **İşletme Birleşmelerinden Doğan Ertelenmiş Vergi**

**66.** Paragraf 19 ve 26 (c)'de açıklandığı üzere, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi ortaya çıkabilir. “TFRS-3 İşletme Birleşmeleri” standardı uyarınca, bir işletme, elde etme tarihinde, belirlenebilen varlık olarak paragraf 24'teki muhasebeleştirme kriterlerinin yerine gelmesi koşuluyla ertelenmiş vergi varlığı veya belirlenebilen borç olarak ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirir. Sonuç olarak, bu ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları şerefiyeyi, bir başka deyişle, elde etmenin maliyetinin devralınan şirketin tanımlanabilen varlıklarının net gerçeğe uygun değerlerinin, borçlarının ve koşullu borçlarının toplamını aşan kısmını etkiler. Ancak paragraf 15 (a) uyarınca, bir işletme şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmez.

**67.** İşletme birleşmesinin bir sonucu olarak, devralan elde etme tarihi öncesinde daha evvel muhasebeleştirmemiş olduğu kendi ertelenmiş vergisini geri kazanmasının mümkün olduğunu düşünebilir. Örneğin, devralan henüz kullanmamış olduğu geçmiş yıl mali zararlarını birleşme sonrasında devrolanın operasyonlarından gelecekte elde edeceği vergiye tabi kârlardan düşebilecek durumda olabilir. Böyle durumlarda, devralınanın ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir, fakat bunu işletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesine dahil edemez, dolayısıyla şerefiyenin veya elde etmenin maliyetinin devralınanın tanımlanabilen varlıklarının net gerçeğe uygun değerlerinin, borçlarının ve koşullu borçlarının toplamının elde etme maliyetini aşan kısmının belirlenmesinde dikkate alamaz.

**68.** Bir işletme birleşmesinin başlangıçta muhasebeleştirilmesi ancak birleşmenin daha sonra gerçekleşmesi halinde, eğer devralınanın birikmiş mali zararlarının veya diğer ertelenmiş vergi varlıklarının kullanılması bir potansiyel fayda olarak TFRS-3'teki ayrıca muhasebeleştirilme kriterlerini yerine getirmiyorsa, devralan gelir tablosunda ertelenmiş vergi geliri muhasebeleştirir. Devralan ayrıca:

(a) Şerefiyenin defter değerini, birleşmenin gerçekleştiği tarihte ertelenmiş vergi varlığı belirlenebilir bir varlık olarak muhasebeleştirilmiş olsaydı şerefiye ne değerde olacaksa o değere düşürür; ve

(b) Şerefiyenin defter değerinden düşülen tutarı gider olarak muhasebeleştirir.

Ancak bu süreç devralanın devralınanın belirlenebilen varlıklarının net gerçeğe uygun değerlerinin, borçlarının ve koşullu borçlarının toplamının elde etme maliyetini aşan kısmındaki yatırımını (ya da şerefyesini) arttıran bir sonuç yaratmaz, daha önce muhasebeleştirilmiş olan böyle bir aşan kısım (şerefiye) varsa onu da arttırmaz.

### Örnek

Bir işletme indirilebilir geçici farkları 300 TL olan bir başka işletmeyi devralmıştır. Birleşme tarihindeki vergi oranı %30'dur. Ortaya çıkan 90 TL tutarındaki ertelenmiş vergi varlığı birleşme işleminin sonucunda 500 TL olarak belirlenen şerefiyenin hesaplanması sırasında belirlenebilir bir varlık olarak muhasebeleştirilmemiştir. Birleşmeden iki yıl sonra işletme ileriki dönemlerde daha önceki bütün geçici farkları karşılayacak tutarlarda gelir elde edebileceğini belirlemiştir.

İşletme bilançosunda 90 TL tutarında ertelenmiş vergi varlığı ve kâr veya zarar hesabında da aynı tutarda ertelenmiş vergi geliri muhasebeleştirir. İşletme aynı zamanda şerefiyenin defter değerini 90 TL tutarında azaltır, kâr veya zarar hesabına da 90 TL tutarında gider kaydeder. Sonuç olarak şerefiye birleşmenin gerçekleştiği tarihte 90 TL tutarında ertelenmiş vergi varlığı belirlenebilir bir varlık olarak muhasebeleştirilseydi olacağı tutar olan 410 TL'ye düşürülmüştür.

Eğer vergi oranı %40'a çıkarılsaydı işletme 120 TL (300 TL'nin %40'ı) tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirecek ve kâr veya zarar hesabına da 120 TL tutarında ertelenmiş vergi gideri kaydedecekti. Vergi oranının %20'ye indirilmesi halinde ise işletme 60 TL (300 TL'nin % 20'si) tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirecek ve kâr veya zarar hesabına da 60 TL tutarında ertelenmiş vergi gideri kaydedecekti. Her iki halde de işletme şerefiyenin defter değerini 90 TL tutarında azaltacak, kâr veya zarar hesabına da 90 TL tutarında gider kaydedecekti.

### Hisseye Dayalı Ödeme İşlemlerinden Doğan Dönem Vergisi ve Ertelenmiş Vergi

**68A.** Vergi mevzuatının uygun düzenlemeler içermesi halinde, bir işletme çalışanlarına işletmenin kendi hisseleri, hisse opsiyonları veya özkaynaklarını temsil eden diğer araçları vermek suretiyle yapmış olduğu ödemeleri vergiye tabi kârın hesabında gider olarak dikkate alabilir. Gider olarak dikkate alınacak tutar ilgili ödemelerin birikmiş toplam tutarından farklı olabilir veya ticari muhasebe açısından daha sonraki bir hesap döneminde giderleştirilebilir. Örneğin, "TFRS-2 Hisse Bazlı Ödeme" standardı uyarınca bir işletme çalışanlarının hizmetlerine karşılık nakit ödeme yerine hisse senedi opsiyonu verirse personel gideri muhasebeleştirir. Vergi mevzuatı bu tür ödemelere izin veriyorsa, ancak gider kaydetmeyi opsiyonların kullanılması koşuluna bağlamışsa, işletme hisse opsiyonlarını verdiği tarihte bir gider muhasebeleştirmez, ancak opsiyonların kullanıldığı tarihte gider muhasebeleştirir ve gider tutarı da o tarihteki hisse değerleri kullanarak bulunur.

**68B.** Bu standardın 9 ve 26 (b) inci paragraflarında yer verilen araştırma giderlerinde olduğu gibi, çalışanların belirli bir tarihe kadar olan hizmetlerinin vergiye esas değeri (vergi mevzuatının gelecek dönemlerde gider olarak indirimine izin vermesi halinde) ve sıfır olan

defter değeri arasındaki fark ertelenmiş vergi varlığı doğuran geçici bir farktır. Eğer hesap dönemi sonunda vergi mevzuatına göre gelecekte gider yazılacak tutar bilinmiyorsa, tutar mevcut bilgilere göre hesaplanır. Örneğin, vergi mevzuatına göre ilerideki dönemlerde gider yazılabilecek tutar işletmenin hisselerinin gelecekteki belli bir tarihteki fiyatına bağlı ise, indirilebilir geçici fark işletmenin hisse senedinin hesap dönemi sonundaki fiyatına dayandırılır.

**68C.** Paragraf 68 (a) da açıklandığı üzere, vergisel açıdan gider yazılacak tutar (veya paragraf 68 (b) uyarınca veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden farklı olabilir. Standardın 58 uncu paragrafı uyarınca dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, verginin (a) aynı veya farklı bir dönemde doğrudan özkaynakta meydana gelen bir işlem veya olaydan kaynaklanması veya (b) bir işletme birleşmesinden kaynaklanması halleri dışında gelir veya gider olarak o dönemin kâr veya zararına dahil edilmelidir. Eğer vergiden indirilecek tutar (veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden fazla ise bu durum vergisel gider indiriminin sadece çalışma karşılığı hizmet bedellerini değil özkaynak kalemini de içerdığını gösterir. Bu durumda söz konusu dönem vergisi ve ertelenmiş vergi toplamını aşan kısmın doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi gerekir.

### **Sunum**

#### **Vergi varlıkları ve vergi borçları**

**69.** “-”

**70.** “-”

### **Mahsup**

**71.** Bir işletme dönem vergi varlığı ile dönem vergi borcunu ancak ve ancak aşağıdaki durumlarda mahsup edebilir:

(a) Yasal olarak, muhasebeleştirilmiş tutarları birbirlerine mahsup etme vardır; ve

(b) Ya net tutar üzerinden ödeme veya tahsilat yapacaktır ya da tahsilatı ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı anda yapacaktır.

**72.** Her ne kadar dönem vergi varlığı ve vergi borcu ayrı ayrı hesaplanıp ayrı ayrı muhasebeleştirilse de bilançoda, “TMS-32 Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum” standardındaki kriterlere benzer kriterlere uymak koşulu ile mahsup edebilirler. Bir işletmenin dönem vergi varlığı ve dönem vergi borcu aynı vergi idaresi ile ilgili ise ve vergi idaresi tek bir net ödeme almayı veya net ödeme yapmayı mümkün kılmışsa, normal olarak işletmenin yasal olarak muhasebeleştirilmiş tutarları mahsup etme hakkı vardır.

**73.** Konsolide finansal tablolarda, ancak ve ancak konsolidasyona tabi tutulmuş işletmelerin yasal olarak tek bir net ödeme alma veya net ödeme yapma hakları varsa ve işletmeler ya net tutar üzerinden ödeme veya tahsilat yapacak ya da tahsilatı ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı anda yapacaklarsa, grup içindeki bir işletmenin dönem vergi varlığı diğer bir işletmenin dönem vergi borcu ile mahsup edilir.

**74.** Bir işletme ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi borcunu ancak ve ancak aşağıdaki durumlarda mahsup eder:

(a) Yasal olarak dönem vergi varlıklarını dönem vergi borçlarına mahsup etme hakkının olması; ve

(b) Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu aynı vergi idaresi tarafından konulan aşağıdaki hususlardan herhangi birisi ile ilgilidir:

(i) Aynı vergi mükellefi; veya

(ii) Vergiye tabi işletmeler farklı işletmeler olmakla birlikte bu işletmeler, ertelenmiş vergi borçlarının ve varlıklarının önemli bir miktarının ödeneceği veya geri kazanılacağı tahmin edilen gelecek her dönem itibarıyla, vergi borçlarını ve vergi alacaklarını ya net esasa göre yerine getirecek ya da tahsilat ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı zamanda yapacaktır.

**75.** Bu standart her bir zamanlama farkının tersine döneceği zamanı gösteren detaylı çizelgeler hazırlama ihtiyacını ortadan kaldırmak için ertelenmiş vergi varlığı ve vergi borcunun, bunların aynı işletmeye ait olması, aynı vergi idaresi ile ilgili olması, aynı vergi idaresi tarafından konulan gelir vergileriyle ilgili olması ve işletmenin yasal olarak dönem vergi varlığını ve dönem vergi borcunu birbirlerine mahsup etme hakkı olması durumunda birbiriyle mahsuplaştırılmasını gerektirir.

**76.** Bazı az rastlanan durumlarda, bir işletme yasal olarak mahsup hakkına sahip olabilir ve mahsup etme niyetinde de olabilir ancak bu mahsup işlemini bazı dönemler için uygulayıp diğer dönemler için uygulamama yönüne gidebilir. Böylesi durumlarda, bir vergi mükellefi işletmenin ertelenmiş vergi borcunun vergi ödemelerinde artış meydana getirdiği dönemle ikinci işletmenin ertelenmiş vergi alacağının ikinci işletmenin vergi ödemelerinde azalma sonucu verdiği dönemin aynı dönem olup olmadığını güvenilir bir şekilde tespit edebilmek için detaylı çizelgelerin hazırlanması zorunlu olabilir.

### **Vergi Gideri**

#### **Olağan Faaliyet Kârı (Zararı) İle İlgili Vergi Gideri (Geliri)**

**77.** Olağan faaliyet kârı (zararı) ile ilgili vergi gideri (geliri) gelir tablosunda sunulur.

Kur değişimlerinin yabancı ülkelerdeki faaliyetlerle ilgili ertelenmiş vergi borcuna veya alacağına etkisi

**78.** “TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri” standardı, kur değişikliklerinin bazı etkilerinin gider veya gelir olarak muhasebeleştirilmesini gerekli kılar; ancak bu değişikliklerin etkilerinin gelir tablosunda nerede gösterileceğini özel olarak belirlemez. Bu nedenle, ertelenmiş yabancı vergi borçları veya varlıklarında kur değişiklikleri nedeniyle meydana gelen farkların gelir tablosuna yansıtılmaları durumunda, anılan değişiklikler, bu sunumun finansal tablo kullanıcıları açısından en yararlı şekil olduğu düşünülüyorsa, ertelenmiş vergi gideri (geliri) olarak sınıflandırılabilir.

#### **Açıklama**

**79.** Vergi giderinin (gelirinin) ana unsurları ayrı ayrı kamuoyuna açıklanır.

**80.** Vergi giderinin (gelirinin) unsurları aşağıdakileri içerebilir:

(a) Dönem vergi gideri (geliri);

(b) Dönem vergisinin ilgili olduğu dönemde önceki dönem vergileri ile ilgili olarak yapılan düzeltmeler;

(c) Bu dönemde meydana gelen veya bu dönemde tersine dönen zamanlama farklarının ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları;

(d) Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni konulan vergiler nedeniyle meydana gelen ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları;

(e) Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmemiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemde muhasebeleştirilmesinin dönem vergi giderinde yarattığı vergi azalması tutarı;

(f) Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemin ertelenmiş vergi giderinde yarattığı vergi azalmasının tutarı;

(g) Paragraf 56 uyarınca ertelenmiş vergi varlığında, ilgili varlığın defter değerinde yapılan azaltmalar veya önceki defter değeri azaltmalarının bu dönem geri alınması nedeniyle meydana gelen değişikliklerin yarattığı ertelenmiş vergi giderinin tutarı;

(h) TMS-8 uyarınca muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve hataların düzeltilmesi sonucunda, geriye dönük olarak muhasebeleştirilemedikleri için dönem gelir veya giderinde gösterilen tutarlarla ilgili ertelenmiş vergi gideri (gelir) tutarları.

**81.** Aşağıdakiler de ayrı ayrı kamuoyuna açıklanır:

(a) Özkaynağa borç veya alacak olarak kaydedilen dönem vergisi ve ertelenmiş verginin toplam tutarı;

(b) “-”

(c) Vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişkinin aşağıdaki formlardan biri veya her ikisi şeklinde açıklanması;

(i) Vergi gideri (geliri) tutarı ile ve muhasebe kârının vergi oranı ile çarpılması sonucunda bulunan tutarın, uygulanan vergi oranı (oranları) da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı; veya

(ii) Ortalama etkin vergi oranı ile normal vergi oranının, uygulanan vergi oranları da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı;

(d) Önceki hesap dönemi ile karşılaştırıldığında vergi oranlarında meydana gelen değişiklikler;

(e) Bilançoda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmemiş olan indirilebilir geçici farkların, kullanılmamış birikmiş mali zararların ve birikmiş vergi avantajlarının tutarları (ve varsa zaman aşımı tarihleri);

(f) Bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili, henüz ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmemiş geçici farkların toplam tutarı (bakınız: paragraf 39);

(g) Her bir çeşit geçici fark, kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları için:

(i) Bilançoya yansıtılmış olan ertelenmiş vergi varlığı ile borcunun sunumu yapılan dönemler itibarıyla tutarları;

(ii) Bilançolardaki değişikliklerden açıkça anlaşılmıyorsa, gelir tablosuna yansıtılmış olan ertelenmiş vergi gelirinin (giderinin) tutarı;

(h) Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak, vergi giderinin ilgili olduğu;

(i) Faaliyete son verme kârı veya zararı; ve

(ii) Durdurulan olağan faaliyetlerinden hesap döneminde ve sunumu yapılan diğer dönemlerde elde edilen kâr veya zarar;

(i) İşletmenin ortaklarına dağıtılması finansal tabloların yayımının onaylanmasından önce önerilen veya açıklanan, ancak finansal tablolarda borç olarak muhasebeleştirilmemiş olan temettülerin gelir vergisi açısından sonuçlarının tutarı.

**82.** Bir işletme, aşağıdaki durumlarda, ertelenmiş vergi varlığının tutarını ve muhasebeleştirilmesini destekleyen karineleri de kamuoyuna açıklar:

(a) Ertelenmiş vergi varlığının kullanılmasının gelecekte mevcut vergilendirilebilir geçici farkların tersine dönmesinin yaratacağı geliri aşacak tutarlarda gelir elde edilmesine bağlı olması halinde; ve

(b) İşletmenin ertelenmiş vergi varlığının ilgili olduğu vergi idaresinin bulunduğu yerdeki faaliyetlerinin cari hesap döneminde veya bir önceki hesap döneminde zararlı olması halinde.

**82A.** Bir işletme, paragraf 52A'da belirtilen durumlarda, ortaklarına temettü dağıtmasının olası gelir vergisi etkilerinin niteliklerini açıklar. Buna ek olarak, işletme, belirlenmesi mümkün olan olası gelir vergilerinin tutarını ve belirlenmesi mümkün olmayan gelir vergilerinin olup olmadığını da açıklar.

**83.** “-”

**84.** Paragraf 81(c)'de açıklanması zorunlu tutulan bilgiler finansal tabloları kullananların vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişkinin alışılmışın dışında olup olmadığını ve bu ilişkiyi ileride etkileyecek etkenlerin neler olduğunu anlamalarına imkan verir. Vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişki vergiden istisna edilmiş gelirler, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen giderler, mali zararların sonuçları ve yabancı ülkelerdeki vergi oranları gibi etkenler tarafından etkilenebilir.

**85.** Vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişkiyi açıklarken bir işletme, finansal tablo kullanıcıları için en anlamlı bilgi olan, geçerli olan vergi oranlarını kullanır. Genellikle, en anlamlı bilgi işletmenin yasal merkezinin olduğu ülkenin geneli için uygulanan vergilerle hemen hemen aynı vergiye tabi kâr (mali zarar) üzerinden uygulanan yerel vergilerin toplamından oluşan ulusal vergi oranlarıdır. Ancak, kendi vergi mevzuatı olan ve birkaç ayrı yerde faaliyetleri bulunan işletmelerin her bir yer için yerel vergilerin toplamını belirten açıklamalar yapmaları daha anlamlıdır. Aşağıdaki örnek geçerli vergi oranlarının belirlenmesinin, rakamsal mutabakatın sunumunu nasıl etkilediğini göstermektedir.

<b>Paragraf 85'i açıklayan örnek</b>
19X2 yılında işletmenin merkezinin olduğu ülkedeki (A ülkesi) muhasebe kârı 1500 TL'dir (19X1: 2000 TL), B ülkesindeki muhasebe kârı ise 1500 TL'dir (19X1: 500 TL). A ülkesindeki vergi oranı %30, B ülkesindeki vergi oranı ise %20'dir. A ülkesindeki giderlerin 100 TL'si kanunen kabul edilmeyen giderdir ve vergi matrahından düşülememektedir.

Aşağıdaki örnek yerel vergi oranının mutabakatını göstermektedir:		
	19X1	19X2
Muhasebe kârı	2500 TL	3000 TL
Yerel vergi oranı %30 üzerinden hesaplanan vergi	750 TL	900 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi etkisi	60 TL	30 TL
B ülkesindeki düşük oranlı verginin etkisi	-50 TL	-150 TL
Vergi gideri	760 TL	780 TL
<p>Takip eden örnek her bir ülke için ayrı ayrı yapılan mutabakatların toplamını göstermektedir. Bu yöntemle göre, raporlamayı yapan işletmenin kendi ülkesindeki vergi oranı ile diğer ülkelerdeki vergi oranları arasındaki farkın etkisi mutabakatta ayrı ayrı gösterilmez. Bir işletme, paragraf 81(d) uyarınca geçerli vergi oranlarındaki değişiklikleri ya vergi oranlarındaki önemli değişikliklerin etkisini ya da değişik ülkelerde elde ettiği gelirlerin dağılımını açıklayarak belirtebilir.</p>		
Muhasebe kârı	2500 TL	3000 TL
İşletmenin merkezinin olduğu yerdeki geçerli vergi oranına göre hesaplanan vergi	700 TL	750 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi etkisi	60 TL	30 TL
Vergi gideri	760 TL	780 TL

**86.** Ortalama etkin vergi oranı; vergi giderinin (gelirinin) muhasebe kârına bölünmesi sonucunda bulunan orandır.

**87.** Genellikle bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisselerle ilgili olan muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarını belirleyebilmek mümkün olmaz (bakınız: paragraf 39). Bu nedenle bu Standart, işletmenin söz konusu geçici farkların toplamını kamuoyuna açıklamasını zorunlu kılmakta; ancak ertelenmiş vergi borcunu açıklamasını zorunlu kılmamaktadır. Bununla birlikte, mümkün olan durumlarda, finansal tabloları kullananlar bu bilgiyi faydalı bulacakları için, işletmeler, muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarını kamuoyuna açıklamalarını konusunda teşvik edilmektedir.

**87A.** Paragraf 82A bir işletmenin ortaklarına temettü dağıtmasının olası vergisel sonuçlarının niteliklerini kamuoyuna açıklamasını gerektirir. Bir işletme, vergi sisteminin önemli özelliklerini ve temettü dağıtımındaki olası gelir vergilerinin tutarını etkileyen unsurları kamuoyuna açıklar.

**87B.** Bazı durumlarda bir işletmenin ortaklarına temettü dağıtması nedeniyle ortaya çıkacak olası gelir vergilerinin tutarını hesaplamak kolay olmayacaktır. Örneğin, bir işletmenin çok sayıda yabancı bağlı ortaklığı varsa böyle bir durum söz konusu olabilir. Ancak, böylesi durumlarda dahi, toplam verginin bir kısmı kolaylıkla tespit edilebilir. Örneğin, konsolidasyona tabi bir grupta, ana işletme ve bazı bağlı ortaklıklar dağıtılmamış kârlar üzerinden daha yüksek oranda vergi ödemiş olabilirler ve gelecekte ortaklara konsolide edilmiş dağıtılmamış kârlardan temettü dağıtılması halinde ne kadar vergi iadesi alınabileceğini de bilmekte olabilirler. Bu takdirde, iade alınabilecek tutar kamuoyuna açıklanır. Eğer söz konusu ise, işletme, hesaplanması henüz mümkün olmayan daha başka olası vergi sonuçları olduğunu da kamuoyuna açıklar. Ana ortaklığın sadece kendi faaliyetlerini içeren finansal tablolar hazırlaması durumunda, kamuoyuna yapılan açıklamalar ana ortaklığın kendisinin dağıtılmamış kârları ile ilgili olası vergisel sonuçları içerir.

**87C.** Bir işletmenin paragraf 82A'daki açıklamaları yapması gerekiyorsa, bağlı ortaklıkları, iştirakleri, şubeleri ve iş ortaklıklarındaki yatırımları ile ilgili geçici farklara ilişkin açıklamaları da yapması gerekir. Böylesi durumlarda, işletme, paragraf 82A uyarınca yapacağı açıklamaları belirlerken bu durumu dikkate alır. Örneğin, bir işletmenin bağlı ortaklıklarındaki yatırımı ile ilgili olan ve ertelenmiş vergi borçları muhasebeleştirilmemiş olan geçici farkların toplamını açıklaması gerekebilir (bakınız: paragraf 81(f)). Eğer muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarının tutarını belirlemek mümkün değilse (bakınız: paragraf 87), bu bağlı ortaklıkların temettüleri ile ilgili olarak tutarları pratik olarak hesaplanamayan olası vergiler de var olabilir.

**88.** Bir işletme "TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" standardı uyarınca vergi ile ilgili koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını kamuoyuna açıklar. Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar, örneğin vergi idaresi ile olan çözüme kavuşturulmamış sorunlardan kaynaklanabilir. Vergi oranlarında veya vergi kanunlarında yapılmış olan ve bilanço tarihinden sonra yürürlüğe giren ya da yürürlüğe gireceği açıklanan değişiklikler olması halinde, işletme, bu değişikliklerin dönem vergisi ile ertelenmiş vergi varlıklarına ve ertelenmiş vergi borçlarına olan önemli etkilerini de kamuoyuna açıklanır (bakınız: TMS-10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar).

#### **Yürürlük tarihi**

**89.** “-“

**90.** “-“

**91.** “-“