



T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

TMS 12 GELİR VERGİSİ STANDARDI AÇISINDAN
ERTELENMİŞ VERGİ VE BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Canan KOCAMAN GÖKDAĞ

Niğde
Aralık, 2019

**T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR
ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TMS 12 GELİR VERGİSİ STANDARDI AÇISINDAN
ERTELENMİŞ VERGİ VE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Canan KOCAMAN GÖKDAĞ**

Danışman : Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL
Üye : Dr. Öğretim Üyesi Seçkin ARSLAN
Üye : Dr. Öğretim Üyesi Beyhan BELLER DİKMEN

**Niğde
Aralık, 2019**

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “TMS 12 Gelir Vergisi Standardı Açısından Ertelenmiş Vergi ve Bir Uygulama” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 02/12/2019


CANAN KOCAMAN GÖKDAĞ

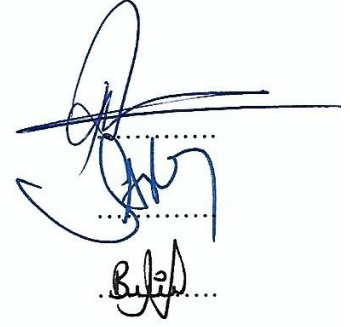
ONAY SAYFASI

Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL danışmanlığında Canan KOCAMAN GÖKDAĞ tarafından hazırlanan “TMS 12 Gelir Vergisi Standardı Açısından Ertelemiş Vergi ve Bir Uygulama” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih: 02/12/2019

JÜRİ :

Danışman : Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Beyhan BELLER DİKMEN



ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Emin Hüseyin ÇETENAK
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Yüksek lisans tez çalışmam süresince, çalışmalarına yön vererek, bilgi ve yardımlarını esirgemeyen ve bana her türlü desteği sağlayan danışman hocam, Sayın Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL' a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca yüksek lisans eğitimim süresince yönlendirme, bilgi ve tecrübelerini esirgemeyen, Sayın Prof. Dr. Ali DERAN'a teşekkürlerimi sunmak isterim. Bu tez çalışmalarım esnasında bana yardımcı olan ve fikirlerine başvurduğum kişilere çok teşekkür ederim.

Eğitim hayatım boyunca desteğini ve emeğini benden esirgemeyen aileme fedakarlıklarından dolayı minnet ve şükran duygularımı sunmak isterim.

Canan KOCAMAN GÖKDAĞ

Aralık, 2019

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TMS 12 GELİR VERGİSİ STANDARDI AÇISINDAN ERTELENMİŞ VERGİ
VE BİR UYGULAMA**

KOCAMAN GÖKDAĞ, Canan
İşletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL
Aralık, 2019, 121 sayfa

Küreselleşen dünyada bilginin önemi artmıştır. İşletme performanslarının doğru değerlendirilebilmesi için ihtiyaç duyulan bilginin şeffaf ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. İşletmelerin sürekli değişen çevre koşullarına uyum sağlayabilmesi, kurumların talep ve öncelikleri, ilerleyen dönemlerde ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkların çözülebilmesi için güvenilir ve tam bilgi akışının sağlanması amacıyla oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları Türkçeye çevrilerek, Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) hazırlanmıştır. Bu standartlardan TMS 12 Gelir Vergisi Standardı, mali kâr ve ticari kârın tespiti, ticari kârdan mali kâra geçiş, bunun sonucunda oluşacak verginin hesaplanması ile finansal tablolarda nasıl raporlanacağı konularını açıklanmak için oluşturulmuştur. İşletmeler açısından kâr tutarı ile ödeyecekleri vergilerin hesaplanması büyük öneme sahiptir. Kâr tutarı hesaplanırken TMS/TFRS ile Türk Vergi Mevzuatı arasındaki uygulama farklılıkları iki kavramı karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, TMS/TFRS dikkate alınarak hesaplanan ticari kâr, diğeri ise Türk Vergi Mevzuatı hükümleri dikkate alınarak hesaplanan mali kârdır. Ticari kâr ve mali kâr arasında oluşan farklar sürekli ve geçici farkları meydana getirmektedir. Oluşan fark geçici nitelikte ise, ertelenmiş vergi borcuna ya da ertelenmiş vergi varlığına sebep olmaktadır. Ertelenmiş verginin hesaplanarak tutarın finansal tablolarda raporlanması, işletme kârını doğrudan etkilediği için finansal tabloları tarafsızlığı ve güvenilirliği açısından oldukça önemlidir. Bu çalışmanın amacı, TMS 12 Gelir Vergisi Standardı açısından ertelenmiş verginin tespit edilerek muhasebeleştirilmesidir. Örnek uygulama aracılığıyla, ertelenmiş vergiler hesaplanıp, dönem kârı üzerindeki etkileri açıklanarak, finansal tablolarda gösterilmiştir. TMS 12 Standardı dikkate alınarak finansal tablolar yeniden düzenlenmiş ve ertelenmiş vergi etkisi yansıtılmıştır.

Anahtar Kelimeler: TMS 12 Gelir Vergisi Standardı, Ticari Kâr, Mali Kâr, Geçici Farklar, Ertelenmiş Vergi

ABSTRACT
MASTER'S THESIS

DEFERRED TAX ACCORDING TO STANDARD OF INCOME TAXES
(TAS-12) AND AN APLICATION

KOCAMAN GÖKDAĞ, Canan
Business Administration
Supervisor: Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL
December, 2019, 121 pages

The importance of knowledge has increased in the globalizing world. In order to evaluate business performances correctly, the information needed should be transparent and comparable. Businesses adapt to constantly changing environmental conditions, demands and priorities of the institution to solve the disputes that may arise in the future reliable and created in order to provide full information flow International Accounting Standards translated into Turkish, Turkey Accounting Financial Reporting Standards (IAS / IFRS) has been prepared. The TAS 12 Income Tax Standard, which is one of these standards, has been established to explain the financial profit and determination of commercial profit, the transition from commercial profit to financial profit, the calculation of the resulting tax and how it will be reported in the financial statements. For businesses, the calculation of the profit amount and the taxes they will pay is of great importance. When calculating the amount of profit, the two differences between the TMS / TFRS and the Turkish Tax Legislation appear. The first one is the commercial profit calculated according to the TAS / TFRS and the other is the financial profit calculated according to the provisions of the Turkish Tax Legislation. The differences between commercial profit and financial profit create continuous and temporary differences. If the difference is temporary, it causes deferred tax liability or deferred tax asset. Since the deferred tax is calculated and reported in the financial statements directly, it is very important for the impartiality and reliability of the financial statements as it directly affects the operating profit. The purpose of this study is to determine and account deferred tax in accordance with TAS 12 Income Tax Standard. Deferred income tax is provided in the financial statements for the purposes of the consolidated financial statements. In accordance with TAS 12, financial statements have been restated and the deferred tax effect has been reflected.

Keywords: TAS 12 Income Tax Standard, Commercial Profit, Financial Profit, Temporary Differences, Deferred Tax

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLOLAR LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. ÇALIŞMANIN AMACI VE YÖNTEMİ	4
1.2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ	4
1.3. ÇALIŞMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI.....	6
1.4. ÇALIŞMAYA İLİŞKİN LİTETATÜR TARAMASI VE ÇALIŞMANIN LİTARETÜR İLE UYGULAMAYA KATKISI.....	6
1.5. ÇALIŞMANIN ORGANİZASYONU	8

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI, TİCARİ KÂR VE MALİ KÂR, ERTELENMİŞ VERGİ

2.1. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI	9
2.1.1. TMS 12 Gelir Vergileri Standardının Gerekliliği ve Oluşum Süreci.....	9
2.1.2. TMS 12 Gelir Vergileri Standardının Amacı	10
2.1.3. TMS 12 Gelir Vergileri Standardının Kapsamı.....	11
2.2. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE TİCARİ KÂR VE MALİ KÂR KAVRAMLARI	12
2.2.1. Ticari Kâr ile Mali Kâr Arasındaki Farklılıkların Nedenleri.....	13

2.2.2. Ticari Kâr ile Mali Kâr Arasında Fark Oluşturan Unsurlar.....	14
2.2.2.1. Amortisman Açısından Farklar.....	14
2.2.2.2. Değerleme Açısından Farklar	16
2.2.2.3. Karşılıklar Açısından Farklar.....	24
2.2.2.4. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Açısından Farklar	26
2.2.2.5. Vergilendirilmeyecek Gelirler Açısından Farklar	28
2.2.3. Ticari Kâr ile Mali Kâr Arasındaki Farkların Sınıflandırılması.....	29
2.2.3.1. Sürekli Farklar	30
2.2.3.2. Geçici Farklar.....	31
2.2.3.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar.....	34
2.2.3.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar	36
2.3. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE ERTELENMİŞ VERGİ	40
2.3.1. Ertelenmiş Verginin Dünyada Gelişimi	40
2.3.2. Ertelenmiş Verginin Türkiye’de Gelişimi	41
2.3.3. Ertelenmiş Verginin Ortaya Çıkışı	42
2.3.4. Ertelenmiş Verginin Hesaplanması	44
2.3.5. Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi	50
2.3.5.1. Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Borçlarının Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplar	50
2.3.5.2. Ertelenmiş Vergi Varlığını (Alacağı), Oluşturan Unsurların Muhasebeleştirilmesi	52
2.3.5.2.1. Kıdem Tazminatı Karşılıklarından Dolayı Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	53
2.3.5.2.2. Amortisman Uygulamalarından Dolayı Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	56
2.3.5.2.3. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiyelerden Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	57

2.3.5.2.4. Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri ile Gösterilmesi Nedeni ile Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlıkları.....	57
2.3.5.2.5. Şüpheli Ticari Alacaklardan Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	58
2.3.5.2.6. Stok Değer Düşüklüğünden Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı	60
2.3.5.2.7. Hisse Senetleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	61
2.3.5.2.8. Ödenmemiş (Ödenecek) Sosyal Güvenlik Kesintileri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı	62
2.3.5.2.9. Geçmiş Yıllar Zararları Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı	63
2.3.5.3. Ertelenmiş Vergi Borcunu (Yükümlülüğü) Oluşturan Unsurların Muhasebeleştirilmesi	64
2.3.5.3.1. Faiz Gelirleri Açısından Ertelenmiş Vergi Borcu.....	65
2.3.5.3.2. Amortismanların Eksik Ayrılması Nedeniyle Oluşan Ertelenmiş Vergi Borcu	66
2.3.5.3.3. Geçici Farkların Öz Kaynaklarda Muhasebeleştirilmesi Açısından Vergi Borcu	67
2.3.5.3.4. Hisse Senetleri Açısından Ertelenmiş Vergi Borcu	68
2.3.5.3.5. Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi Açısından Ertelenmiş Vergi Borcu.....	69
2.3.5.3.6. Mali Duran Varlıklar Açısından Ertelenmiş Vergi Borcu	70
2.3.5.4. Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Borçlarının Mahsubu.....	71
2.3.5.5. Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolarda Gösterilmesi	78
2.3.5.5.1. Ertelenmiş Vergilerin Finansal Durum Tablosunda Sunumu	78
2.3.5.5.2. Ertelenmiş Vergilerin Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda Sunumu	87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 12 GELİR VERGİSİ STANDARDI AÇISINDAN ERTELENMİŞ VERGİ VE BİR UYGULAMA

3.1. ÖRNEK UYGULAMA BİLGİLERİ.....	92
3.1.1. Örnek Uygulama İşletme Bilgileri	92
3.1.2. İşletmeye Ait Finansal Tablolar ve Açıklamalar	93
3.2. ERTELENMİŞ VERGİNİN HESAPLANMASI	95
3.2.1. Vergi Mevzuatı Açısından Kurumlar Vergisi Hesaplanması ve Ertelemiş Vergiler	95
3.2.2. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Açısından Kurumlar Vergisi Hesaplanması ve Ertelemiş Vergiler	97
3.2.3. Vergi Mevzuatı ile TMS 12 Gelir Vergileri Standardının Karşılaştırılması Sonucu Ertelemiş Verginin Tespiti.....	103
3.2.4. Uygulama Açıklamaları.....	108
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	113
KAYNAKÇA.....	116
ÖZ GEÇMİŞ.....	121

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1. Amortisman Uygulamasında TMS ve Vergi Mevzuatı Farklılıkları	15
Tablo 2.2. TMS/TFRS ile Vergi Mevzuatı Arasındaki Farkların Kaynakları	17
Tablo 2.3. TMS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından Maliyet Bedeli Karşılaştırılması	20
Tablo 2.4. TMS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından Borsa Rayici Karşılaştırılması	21
Tablo 2.5. TMS/TFRS Vergi Mevzuatı Açısından Tasarruf Değeri Karşılaştırılması	22
Tablo 2.6. TMS ve Vergi Mevzuatı Karşılıkların Karşılaştırılması.....	25
Tablo 2.7. Sürekli Fark ile Geçici Farkın Belirlenmesi	30
Tablo 2.8. Ertelenmiş Vergilerde Sebep-Sonuç İlişkisi	44
Tablo 2.9. Ertelenmiş Verginin Tespiti.....	46
Tablo 2.10. Bilançonun Kalemleri Açısından Ertelenen Verginin Özet Tablosu.....	79
Tablo 2.11. Finansal Durum Tablosunda (Bilanço).....	80
Tablo 2.12. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	89
Tablo 2.13. Gelir Tablosu Kalemleri Açısından Ertelenmiş Verginin Özet Tablosu .	91

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1: Vergi Mevzuatında Emsal Bedel Tespitinde Uygulanacak Yöntem.....	24
Şekil 2.2: Geçici Farkların Sınıflandırılması.....	34
Şekil 2.3: Ertelenmiş Vergi Karar Diyagramı	43
Şekil 2.4: Ertelenmiş Vergi Hesaplama Aşamaları	45



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devleti
ABGS	Avrupa Birliği Genel Sekreterliği
APB	Muhasebe Prensipleri Kurulu
A.Ş.	Anonim Şirket
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
DMS	Devlet Muhasebe Standardı
FASB	Financial Accounting Standards Board
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IMF	Uluslararası Para Fonuna
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LİFO	Son Giren İlk Çıkar Yöntemi
MDV	Maddi Duran Varlık
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MTK	Muhasebe Temel Kavramları
MTİ	Mali Tablo İlkeleri
RG	Resmî Gazete
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu

TDK	Türk Dil Kurumu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THÇ	Tekdüzen Hesap Çerçevesi
THP	Tekdüzen Hesap Planı
TMDS	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMS/TFRS	Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	Türk Standartları Enstitüsü
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMDS	Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMS/UFRS	Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları
US GAAP	ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	Vergi Usul Kanunu

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Muhasebe bilgi sisteminin en son aşaması finansal bilgilerin raporlanmasıdır. Finansal bilgiler kullanıcılara doğru mali kararlar almaları açısından çok önemlidir. İşletmelere ait finansal performans, finansal durum ve finansal durumlardaki değişikliklerin kesin bilgi şeklinde sunulması sürecin esas amacıdır.

İşletmelerin, küreselleşme, yurt dışına açılma ve birleşme, finansman ihtiyaçlarını uluslararası yatırımcılardan temin etme arzuları, işletmeler arasında finansal bilgi akışının güvenilir ve yeterli olmasının önemini artırmaktadır. Bu sebeple farklı ülkelerdeki farklı mevzuatlar ile muhasebe ilkeleri ve muhasebe uygulamaları açısından uluslararası alanda finansal tablo hazırlanması ve sunulması bir zorunluluk haline gelmiştir (Sağlam ve Öztürk, 2008: 36).

Standartların işletmeler açısından önemi aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir. Muhasebe standartları (Akgül ve Akay, 2003: 5);

- İşletmelerin farklı düzenlemeler açısından finansal performanslarını aynı temelde karşılaştırabilmelerine işletmelerin bu karşılaştırmanın sonuçlarına dayanarak hayati önem arz eden durumlarda doğru karar vermelerine,
- Yönetimine dönemler arasında analiz ve karşılaştırma kolaylığı sağlamakla birlikte, piyasadaki diğer işletmelerin finansal performanslarına dayanılarak yapılan karşılaştırmaların güvenilir şekilde yorumlanmasında ve denetlenmesinde kolaylık sağlamaya,
- Finansal performanslarının doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için, ileriye dönük gerçekçi planların hazırlanmasında amaçların doğru tespit edilmesine hizmet etmektedir.

Muhasebe faaliyetlerine ilişkin yöntemi belirleyerek uygulama açısından kuralları standartlar oluşturmaktadır. Muhasebe standartları yardımıyla finansal raporlama ile ilgili muhasebe ilkeleri, uygulamaya konularak muhasebe politikalarının tespitinde temel oluşturur (Cemalcılar, 2003: 14).

Muhasebe standartlarının uluslararası alanda önemi küreselleşmeyle artmıştır. Ülkelerin muhasebe uygulamaları, bilişim teknolojisindeki gelişmeler ve buna bağlı

olarak işlem hızındaki artış ve küreselleşmeyle beraber dış ticaretin gelişmesi nedenleriyle yetersiz kalmaktadır. (Üstündağ, 2000: 44-45).

Finansal tablo kullanıcılarının uluslararası alanda geçerli bilgi edinebilmeleri için finansal tablolar da birlik bir zorunluluktur. Bunu sağlamak için Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) oluşturulmuştur.

UMS/UFRS'ler, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu çalışmalarıyla geliştirilen ve yayımlanan muhasebe standartları setini ifade etmektedir. Uluslararası alanda faaliyet gösteren halka arz olmuş işletmelerin finansal tablolardaki durumlarının her ülkenin yatırımcısı tarafından doğru anlaşılıp yorumlanabilmesi, tutarlı ve karşılaştırılabilir olması adına küresel finansal tablo oluşturmayı hedeflemektedir. Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) ismiyle 2001 yılına kadar yayımlanmıştır. 2001 yılından sonra Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ismiyle yayımlanmaya başlanmıştır. UMS/UFRS' ler 2017 yılı itibarıyla dünya 150 ülkede kabul görülerek uygulanmıştır (KGK, agis, 2019).

Ülkemizde standardın oluşumu amacıyla “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)” kurularak, bütün işletmelerde kullanılabilir düzeyde standartların yayımlanması amaç edinmiş ve devlet öncülüğünde muhasebe standartları için çalışmalar yapılmıştır (Selimoğlu, Aslan ve Güvemli, 2009: 217). Çalışmalar sonucunda Türkiye’de, UMS’lerle tam olarak örtüşen Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) seti oluşturularak uygulamaya konulmuş ve uygulaması zorunlu hale getirilmiştir (Atmaca, Erol ve Aslan, 2017: 279). Hazırlanan standartlardan bir tanesi olan TMS 12 Gelir Vergisi Standardı çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı 28.03.2006 tarih ve 26122 Sayılı Resmî Gazete (RG)’de yayımlanmıştır. TMS 12, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, kurum kazancından hesaplanacak verginin tespit edilmesi, muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunumunu açıklamaktadır. Standardın uygulama alanı; anonim şirket, limited şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ve ortak dışı işlem yapan kooperatiflerle tüketim ve taşımacılık kooperatifleridir. Ayrıca TMS 12, devlet teşvik veya yatırımlarla ilgili vergi avantajları kaynaklı zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesiyle ilgili düzenlemeleri de

kapsamaktadır. Bunun sonucunda şahıs işletmeleri ile kolektif ve adi şirketler kapsam dışında yer aldıkları için TMS 12'yi uygulamazlar.

Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarını vergi mevzuatları çerçevesinde Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümleri yönlendirmektedir. Muhasebe bilgi üretirken sadece vergi amaçlı değil finansal tablo kullanıcılarına doğru, anlaşılabilir, güvenilir ve şeffaf bilgi sağlamalıdır. Ülkelerdeki vergi yasaları ne şekilde olursa olsun standartlar, finansal tabloların gerçeğe uygun ve tüm kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde hazırlanıp raporlanmasını öngörmektedir. TMS/IFRS' lere uygun finansal tablolar hazırlanması ile vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal tablolar arasında farklılıklar oluşmuştur. Bu farklılıklar işletmelerin kazançları tespit edilirken iki kâr kavramını karşımıza çıkarmaktadır. Bunlardan birincisi standartlar kapsamında hesaplanan ticari kâr, ikincisi ise vergi mevzuatı kapsamında hesaplanan mali kârdır. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, mali kâr ve ticari kârın tespiti, ticari kârdan mali kâra geçiş, bunun sonucunda oluşacak verginin hesaplanması ile finansal tablolarda ne şekilde raporlanacağı hususlarını açıklamak üzere oluşturulmuştur.

Ticari kâr ve mali kâr arasında oluşan farkların geçici nitelikte olması ertelenmiş vergi etkisini meydana getirmektedir. Bir varlıktan fayda sağlanması ya da bir borcun ödenmesinin ileri bir tarihte meydana geleceği beklentisi ile bu borç ve alacakla ilgili muhasebe değeri ve vergi değeri arasında oluşan geçici farklardan hesaplanan vergiye ertelenmiş vergi denir. Ülkemizdeki TMS/IFRS ve vergi mevzuatı açısından muhasebe uygulamalarındaki farklılık ertelenmiş vergiyi oluşturarak gelir-gider kavramlarında da farklılıklar meydana getirmektedir. Ertelenmiş vergi kavramı, dönemsellik kavramının benimsenerek gelirin daha kapsamlı incelenmesini öngörmektedir. Gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi varlığı/alacağın, gelecekte vergilenebilecek gelirler için ise ertelenmiş vergi borcu/yükümlülüğü hesaplanarak muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda raporlanması gerekmektedir. İşletmeler muhasebe uygulamalarında TMS/IFRS ve vergi mevzuatı açısından farklılıklarla karşılaşmaktadır. Bu farklılıkları yaratan hususları incelemek için TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ve Ertelenmiş Vergi çalışmamızın konusunu oluşturmuştur.

Çalışmanın bu bölümünde, çalışmanın amacı ve yöntemi, çalışmanın önemi, çalışmanın kapsamı ve sınırlılıkları, çalışmaya ilişkin literatür taraması ve çalışmanın literatüre ve uygulamaya katkısı açıklanmıştır.

1.1. ÇALIŞMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

Ülkemizde işletmeler, kazançları üzerinden ödedikleri vergilerin hesaplanmasından başlayıp muhasebe kayıtlarına aktarılincaya kadar geçen süreçte birçok sıkıntı yaşamaktadır. Bu sıkıntıların nedeni; TMS/TFRS ile ülkemizdeki vergi mevzuatı arasındaki farklılıklardan dolayı üzerinden vergi hesaplanacak iki ayrı kâr kavramının var oluşudur. Bu kavramlardan birincisi vergi mevzuatına göre hesaplanan mali kâr ikincisi ise standartların tespit ettiği kriterlerle ulaşılan ticari kârdır. Mali kâr ile ticari kâr arasında oluşan farklar iki şekilde meydana gelir. Bunlardan birincisi sürekli fark diğeri ise geçici farktır. Farklar geçici nitelikte ise ertelenmiş vergiye neden olur ve bu tutar işletmenin dönem bilançosunda raporlanır. Bu farklara Gelir Vergileri Standardı TMS 12 açıklık getirmektedir. Farklar TMS 12' de açıklandığı gibi; finansal tablolarda ertelenmiş vergi varlıkları veya ertelenmiş vergi borçları şeklinde raporlanır.

Çalışmamızın amacı, Türkiye Muhasebe Standartları arasında yer alan TMS 12 Gelir Vergileri Standardı çerçevesinde ertelenmiş vergilerin tüm yönleri ile incelenip, ertelenmiş vergi tutarının tespit edilmesi, muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunumudur. Bu çalışma ile, ertelenmiş vergi hakkında bilgi edinmek isteyenlere bilgi sağlamak, bilgi kullanıcılarına ise uygulamada karşılaştıkları aksaklıkların açıklanması hedeflenmektedir. Çalışmamızda örnek uygulama aracılığıyla, Türkiye Muhasebe Standartlarının 12 no'lu Gelir Vergileri Standardı ile Türk Vergi Mevzuatı açısından mevcut uygulama karşılaştırılarak kullanıcılara bilgi sağlayacak bir model yöntem ortaya koymaktır.

1.2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ

Dünya çapında bilginin öneminin artmasıyla birlikte işletmelerin küreselleşmesi de gündeme gelmiştir. Ülkeler arasındaki kültürel, ekonomik, geleneksel ve tarihsel farklılıklar muhasebe uygulamalarının da farklılaşmasına neden olmuştur. Ülkeler arasındaki farklı muhasebe uygulamaları bilgi kullanıcıları ve işletmelerin finansal tabloları karşılaştırmalarını zorlaştırmıştır. Bu sorunun çözümü için arayış içine girilmiştir. İşletmelerin mali tablolarındaki bilgilerinin tutarlılığı ve

karşılaştırılabilirliği hususunda bu olumsuzlukları yaratan farklılıkların ortadan kaldırması için, muhasebe uygulamalarında standartlaşmaya ihtiyaç duyulmuştur. Ülkemizde bu ihtiyacı karşılamak için TMS/TFRS' ler oluşturulmuştur.

Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasının yasa ile zorunlu hale gelmesi, işletmelerin yeni düzenlemeler, yeni muhasebe teknik ve yöntemleri ile bu bağlamda yeni finansal raporlama kriterleri oluşturma süreçlerine ihtiyaç duyulmuştur. Bu süreçteki yenilikler yıllardır kullanılan kavramları, yöntemleri ve alışkanlıkları, değiştirme ihtiyacını doğurmuştur. TMS/TFRS ile muhasebe yazınına eklenen kavramlar ve sunulan finansal raporlar Türk Vergi Mevzuatında uygulanmakta olan yasal düzenlemelerle bazı hususlarda (raporlama, aktifleştirme, ölçüm ve değerlendirme, vb.) çelişmekte ve bu farklılıkların açıklanması gündeme gelmektedir. Çalışmamızın temelini oluşturan vergiler (kurum kazançları açısından) farklılıkların en çok hissedilen kısmını ortaya koymaktadır. Çünkü dünyada “karşılaştırılabilir” bir finansal raporlama sistemi sunmayı amaç edinen standartlar, verginin hesaplanması ve tahsilâtı ile ilgili temel bir amaç taşımamaktadır. Çünkü standartlar ulusal vergiden ziyade, uluslararası alanda tüm sermaye şirketlerini kapsayabilecek şekilde; karşılaştırılabilir, şeffaf ve dünya çapında uyumlu finansal raporlama sistemi yaratmayı amaç edinmektedir.

Muhasebe standartları; devletlerin vergi toplama kaygısından ziyade tüm finansal kullanıcılara şeffaf, güvenilir, doğru, karşılaştırılabilir bilgi sunmayı hedeflemektedir. Bütün bu bilgiler ışığında karşılaşılan temel sorun; Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanıp sunulan finansal tablolarda hesaplanan ticari kâr ve sonucunda oluşan vergi, diğeri ise Türk Vergi Mevzuatı çerçevesinde oluşturulan finansal tablolarda hesaplanan mali kâr ve sonucunda oluşan vergidir. Bu çalışma ile, işletmelerin ulusal finansal tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu finansal tablolara dönüştürülebilme aşamasında meydana gelen farklar incelenerek ertelenmiş vergi varlıklarının veya ertelenmiş vergi borçlarının TMS 12 kapsamında değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi açıklanacaktır. Son bölümde yapılacak olan örnek uygulama aracılığıyla işletmelerin, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında ertelenmiş vergi konusunda bilgi edinme imkânı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışma, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında mali kâr ve ticari kârın tespiti, ticari kârdan mali kâra geçiş sonucunda oluşacak ertelenmiş vergi varlığı

veya ertelenmiş vergi borcunun hesaplanması ile finansal tablolarda ne şekilde raporlanacağı hususunda kullanıcılara fikir vermesi açısından önem taşımaktadır.

1.3. ÇALIŞMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI

Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında TMS 12 Gelir Vergileri Standardı açısından ertelenmiş verginin açıklanması, hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunumu çalışmanın kapsamını oluşturmaktadır. Çalışmanın son bölümünde ise örnek bir uygulamaya yer verilerek işletmenin faaliyet dönemi içerisinde yapmış olduğu işlemler incelenmiş, ertelenmiş verginin yansımaları vaka çalışması ile tespit edilmiştir.

Bu çalışmanın uygulama kısmı gerçekleştirilirken karşılaşılan sınırlılık, uygulama için gerekli verilerin faaliyet gösteren işletmelerce paylaşılmamasıdır. İşletme yöneticileri ve çalışanları işletmeye ait verilerin paylaşılmasının işletmeye zarar vereceğini düşünerek bilgi paylaşmaktan kaçınmaktadır. Bu düşünce, çalışmanın sağlıklı bir şekilde yürütülmesini olumsuz yönde etkilemiştir.

1.4. ÇALIŞMAYA İLİŞKİN LİTETATÜR TARAMASI VE ÇALIŞMANIN LİTARETÜR İLE UYGULAMAYA KATKISI

TMS 12 ve ertelenmiş vergi konusunda son zamanlarda ülkemizde gerçekleştirilen çalışmalardan bazıları aşağıda sıralanmaktadır.

Akdağ (2013), çalışmasında “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı” ele alınarak, standart kapsamında yapılacak hesaplamalar ve muhasebeleştirilmesi anlatılmıştır. Vergi mevzuatı ve muhasebe standartları açısından farklılıklar nedeniyle ticari kârda meydana gelen geçici farklardan yola çıkarak mali kârâ ulaşılmış ve bu farklar ertelenmiş vergi olarak raporlanmıştır. Geçici farkların meydana getirdiği ertelenmiş vergi varlığı ve borcunu bir uygulama yardımı ile muhasebeleştirilmesi açıklanmıştır. Çalışmanın son bölümünde işletme vaka uygulaması yapılarak ertelenmiş vergi örnek işletme üzerinde verilen durumlar çerçevesinde finansal tablolara nasıl yansıtılacağı üzerinde durulmuştur. Bu çalışma ertelenmiş vergi konusunun daha iyi anlaşılmasına katkı sağlamıştır.

Çakmaköğlü (2018), çalışmasında TMS ile Vergi Mevzuatı arasında geçici farka neden olan durumlar incelenmiştir. Ticari kâr ve mali kâr kavramları açıklanarak örnek üzerinde VUK’a göre Kurumlar Vergisi hesaplanmıştır. TMS 12 incelenip ertelenmiş vergiler tespit edilerek, dönem kârı üzerinde yarattığı etkiler

örnek vaka çalışmasıyla sunulmuştur. Örnek işletmenin vergi mevzuatına göre hazırlanmış finansal tablo kalemleri, TMS 12 kapsamında tekrar düzenlenerek ertelenmiş vergi etkilerinin açıklanmasına katkı sağlamıştır.

Güleryüz (2014), çalışmasında Türk Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS fark analiz yöntemi kullanılarak karşılaştırılmıştır. Bu karşıştırmalar sonucunda farklılıklar belirtilmiştir. Türk Vergi Mevzuatı ve TMS/TFRS'ye göre örnek muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir. Bu çalışma sonucunda Tekdüzen hesap planının TMS/TFRS'ye göre yetersiz olduğu tespitinde bulunulmuş ve hesap planının yenilenmesini önermiştir. Vergi Mevzuatının ve TMS/TFS'lerin karşılaştırılmasına katkı sağlamıştır.

Özdemir (2015), çalışmasında “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı açısından ertelenmiş verginin Borsa İstanbul'da işlem gören ve BIST 30 endeksine dahil şirketlerin dönem kârına etkisinin araştırılması amaç edinilmiştir. Bu nedenle, Ülkemizde ertelenmiş vergiyi oluşturan geçici farklar, vergi avantajları ile geçmiş yıl zararlar bular sonucu oluşan ertelenmiş vergi gider veya geliri Borsa İstanbul'da işlem gören BIST 30 endeksine dahil şirketlerde inceleme yapılmıştır. Bunun sonucunda dönem kârının ertelenmiş vergiden ortalama etkilenme oranı olumlu yönde %2,99 ertelenmiş verginin dönem kârını en yüksek olumlu yönde etkilediği sektör petrol rafineleri, olumsuz yönde en yüksek etkilediği sektör hava taşımacılığı sektörüdür. Bu veriler şirketlerin değerlendirme yaparak karar almalarına katkı sağlamıştır.”

Yaylalı (2016), çalışmasında TMS/TFRS ile VUK' ta yer alan değerlendirme ölçütleri karşılaştırılmış, finansal tabloları etkileme düzeyleri ile konu ile ilgili eleştirilerde bulunarak öneriler sunmuştur. Çalışmada karşıştırmalı fark analiz yöntemi kullanılmıştır. Türk vergi mevzuatının anlaşılmasına ilişkin örneklerle çözüm önerileri sunulmuştur.

Çalışmada “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı açısından Ertelenmiş Vergi” ile ilgili literatür araştırması yapılarak; Gelir Vergisi Kanunlarında, Türk Vergi Mevzuatında ve Türkiye Muhasebe Standartlarının 12 no'lu Gelir Vergileri Standardında karşıştırmalı fark analizi yöntemi kullanılacaktır.

Tezin temelini oluşturan ticari kâr ile mali kâr kavramları ve arasındaki farklar nedeniyle oluşan ertelenmiş vergilerdir. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında ertelenmiş verginin hesaplanması ve vergi mevzuatı açısından oluşan

farklar incelenecektir. Ertelenmiş verginin tespitine ilişkin yöntemler ile ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borçlarına neden olan unsurlar araştırılarak hesaplamaları ve muhasebe kayıtları açıklanacaktır. Çalışmada verilen bilgiler çerçevesinde finansal tablolarla desteklenmiş uygulamalara yer verilerek ertelenmiş verginin finansal tablolara yansımaları ortaya koyulacaktır.

Çalışmanın son bölümünde örnek işletme uygulaması ile işletmenin faaliyet dönemi içerisinde yapmış olduğu işlemler incelenerek ticari kâr ve mali kâr farklarından doğan ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağının yansımaları vaka çalışması ile tespit edilecektir. TMS/TFRS' ye uyumlu olarak hazırlanmış finansal tablolarla vergi mevzuatına göre düzenlenen ve üzerinden vergi ödenen finansal tablolar karşılaştırmalı olarak incelenecek aralarında oluşan farkların ertelenmiş vergi etkisi gösterilerek muhasebeleştirilecektir.

1.5. ÇALIŞMANIN ORGANİZASYONU

“TMS 12 Gelir Vergisi Standardı Açısından Ertelenmiş Vergi ve Bir Uygulama” adlı çalışma, üç ana bölümden oluşturulmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde giriş ana başlığı altında; çalışmanın amacı ve yöntemi, çalışmanın önemi, çalışmanın kapsamı ve sınırlılıkları, çalışmaya ilişkin literatür taraması ve çalışmanın literatür ile uygulamaya katkısı açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye Muhasebe Standartları 12 Gelir Vergileri Standardının oluşumu, amacı ve kapsamı, TMS 12 açısından ticari kâr- mali kâr, ertelenmiş vergi tutarının hesaplanması, hesaplanan tutarın muhasebe kayıtlarına alınması ile mali tablolarda gösterimine yer verilmiştir. Ertelenmiş verginin tespiti, ticari kârdan mali kâra geçiş ve ertelenmiş vergiyi oluşturan unsurlar örnek uygulamalar yardımıyla açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise TMS 12 kapsamında ertelenmiş verginin hesaplanmasıyla ilgili bir uygulama örneğine yer verilmiştir. Uygulama örneğinde ertelenmiş vergiyi doğuran geçici farklar ile ilgili kalemler incelenmiş vergi mevzuatı ve TMS açısından finansal tablolar hazırlanarak karşılaştırmalar yapılmıştır. Bu karşılaştırma sonucunda ertelenmiş vergi etkisi ortaya konulmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI, TİCARİ KÂR VE MALİ KÂR, ERTELENMİŞ VERGİ

İşletmenin ticari kâr ve mali kârı arasında oluşan geçici farklar, ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi varlığını meydana getirir. Oluşan bu tutarın muhasebe kayıtlarına aktarılarak finansal tablolarda raporlanması TMS 12'nin temelini oluşturmaktadır (Dündar, 2013: 102).

Çalışmanın bu bölümünde TMS 12 Gelir Vergileri Standardının gerekliliği ve oluşum süreci, amacı, kapsamı, TMS 12 açısından ticari kâr- mali kâr, ertelenmiş vergi tutarının hesaplanması, hesaplanan tutarın muhasebe kayıtlarına alınması ile mali tablolarda gösterimine yer verilmiştir. Ertelenmiş verginin tespiti, ticari kârdan mali kâra geçiş ve ertelenmiş vergiyi oluşturan unsurlar örnek uygulamalar yardımıyla açıklanmıştır.

2.1. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI

TMS 12, işletmelerin kazançları sonucunda ödeyecekleri vergilerin hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara yansıtılmasını ortaya koymaktadır. Standart, cari dönem ile gelecek döneme ait geçici vergi etkilerini tespit etmektedir. Bu geçici vergi etkisi ise, ticari kâr ve mali kâr arasında meydana gelen geçici farklardan kaynaklanmaktadır.

2.1.1. TMS 12 Gelir Vergileri Standardının Gerekliliği ve Oluşum Süreci

TMS 12, tam set muhasebe standartlarını uygulayan işletmelerin dikkate almak zorunda oldukları cari dönem ya da gelecek dönemde ödeyecekleri gelir vergisinin sistematik olarak hesaplanması ve raporlanması için düzenlenmiştir. İşletmeler, bilançolarını dikkate alarak varlık veya kaynaklarının işletme değeri ile mali değerlerini esas alarak karşılaştıracak ve oluşacak farkları tespit ederek bugünkü ve gelecekteki vergi yükünü hesaplayıp finansal tablolarına yansıtacaklardır.

TMS 12, “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından hazırlanarak 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28/03/2006 tarih ve 26122 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.” TMS 12, Ülkemizde kurum kazancı üzerinden tespit edilen

vergilerin hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda nasıl sunulacağı üzerinde durmaktadır.

“TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

- 28/10/2006 tarih ve 26330 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 39 sıra no’lu,
- 15/07/2006 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 53 sıra no’lu,
- 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no’lu,
- 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu,
- 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 67 sıra no’lu,
- 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
- 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 83 sıra no’lu,
- 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 181 sıra no’lu,
- 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,
- 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 212 sıra no’lu,
- 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu,
- 29/06/2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sıra no’lu,
- 05/03/2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 13 sıra no’lu,
- 16/12/2017 tarih ve 30272 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan 64 sıra no’lu,
- 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 79 sıra no’lu,
- 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan 98 sıra no’lu tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir (TMS 12: 1).”

2.1.2. TMS 12 Gelir Vergileri Standardının Amacı

Standart, gelir üzerinden alınan vergilerin kayda alınmasına ilişkin ilkeleri tespit etmektedir. (Tekşen, 2014: 6).

Standartta; “TMS 12 Gelir Vergileri Standardının amacı, gelir vergilerinin (*kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin*) muhasebeleştirilmesi olarak belirlenmiştir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu; aşağıda belirtilen durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının belirlenmesidir (TMS 12, Paragraf: 1):

(a) Bir işletmenin finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin gelecek dönemlerde 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.” şeklinde açıklanmaktadır.

TMS 12, kurum kazancı ve vergisinin tespiti için kullanılmaktadır. Kurum kazançları ticari kâr esas alınarak hesaplanır. Ticari kârdan vergi kârına geçebilmek amacıyla işletme karına vergisel açıdan kabul edilmeyen gider ve diğer hususlar eklenir, vergiye tabi olmayan gelir ve diğer hususlar düşülerek ulaşılır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2019: 175).

2.1.3. TMS 12 Gelir Vergileri Standardının Kapsamı

TMS 12 Standardının kapsamını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TMS 12, Paragraf 1-3):

- “Bu Standart, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.
- 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 müşterek anlaşmaları raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti yapılmak suretiyle ödenen vergileri de kapsar.
- 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.” şeklinde açıklanmıştır.

TMS 12, kurum kazançlarından alınacak verginin tespit edilmesi için kullanılır. Bu sebeple gelir vergileri, vergiye tabi gelirden hesaplanan yurt içi ve yurt dışı vergilerin tamamını kapsamaktadır.

Gelir vergisi, işletmenin ticari kârı dikkate alınarak tespit edilir. Bu sebeple TMS 12, Kurumlar Vergisi mükelleflerine uygulanmaktadır. Standart kapsamındaki mükellefler, anonim şirket, limited şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit

şirket ve ortak dışı işlem yapan kooperatif ile tüketim ve taşımacılık kooperatiflerinden oluşmaktadır (Tekşen, 2014: 7).

İşletmelerin finansal tablolarına yansıtılmış olduğu işlem ve olaylardan meydana gelen cari ya da sonraki dönemlere ait vergileri muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Muhasebeleştirilen vergiler; “dönem vergisi” ile “ertelenmiş vergi” den oluşmaktadır.

2.2. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE TİCARİ KÂR VE MALİ KÂR KAVRAMLARI

TMS 12’de iki çeşit kârdan bahsedilmektedir. Bunlardan birincisi, işletme (muhasebe) kârı / zararı, diğeri ise vergi (mali) kârı / zararı olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca üçüncü bir kâr olan dönem kârı / zararı kavramı da tanımlar içerisinde yer almaktadır.

Ticari (Muhasebe) Kâr / Zarar: Muhasebe kârı/zararı vergi gideri öncesi dönem kârını/zararını ifade etmektedir. Muhasebe kârı vergi öncesi ticari kârı, yani vergi kanunlarının kabul etmediği giderler ile vergilendirilmeyen kazançları kapsamaktadır (Örten, vd., 2019: 176). Tam Set Muhasebe standartlarını uygulayan işletmelerin bu standartlara göre tuttıkları kayıtların sonucu ortaya çıkardıkları kâr muhasebe kârı ya da ticari kâr olarak adlandırılmaktadır. Ticari kâr; SPK mevzuatları, Tek Düzen Hesap Planına dayalı muhasebe uygulamaları, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre yapılan kayıtlardan ulaşılan kârdır (Zeren, 2013: 14).

Mali (Vergiye tabi) Kâr / Zarar: Mali kâr / zarar, vergi otoritelerinin belirlediği kurallara göre bir hesap dönemi için hesaplanan ve vergiyi doğuran olay neticesinde üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kâr / zararı ifade eder. Vergi kanunlarının kabul etmediği giderlerin eklenerek ve vergilendirilmeyen kazançların çıkarılarak elde edildiği kârdır. Mali kâr diğeri bir ifadeyle vergi / vergisel kâr, VUK’ un hükümlerine göre hesaplanan üzerinden Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi ödenecek matrahın tespiti için vergi mevzuatının kabul etmediği gider ve gelirlerin, indirim ve istisnaların dikkate alınarak tespit edilen kârı ifade etmektedir (Zeren, 2013: 14).

TMS 12 Gelir Vergileri Standardında ticari kâr/zarar, vergi gideri öncesi dönem kârı / zararı olarak ifade edilirken; mali kâr / zarar, vergi otoritelerince konulan kurallar çerçevesinde bir hesap dönemi için hesaplanan ve üzerinden vergi ödenen

(vergi geri kazanımı sağlayan) kâr / zararı ifade edilmektedir. Standartların içerisinde açık olarak tanımlanmayan fakat vergi gideri (vergi geliri) tanımlarında bahsi geçen dönem kâr / zararı, vergiden sonra oluşan kâr anlamına gelmektedir.

TMS 12’de, ticari kâr ile muhasebe kârı, mali kâr ile vergilendirilebilir kâr aynı anlamları taşımaktadır. Vergi otoritelerince oluşturulan kurallar çerçevesinde hesaplanan vergiye konu olan gelir vergisinin ödeneceği dönem kârı da vergisel kâr olarak ifade edilebilir (Sevinç, 2003: 47). Çalışmamızda kavram karmaşası yaratmamak adına Standartlara göre hesaplanan kâr için ticari kâr ve Vergi Mevzuatına göre hesaplanan kâr için mali kâr kavramı kullanılacaktır.

Standartlar mali kârı hesaplama hususunda herhangi bir belirleme yapmayarak bu tespiti ulusal otoritelere bırakmışlardır. Bu nedenle hangi kâr üzerinden ne oranda ve/veya hangi tutarda vergi alınacağı devletlerin kendi çıkarttıkları kanunlarla tespit edilmektedir. Muhasebe standartlarına göre döneme ait gelir ve giderler dikkate alınarak ticari kâr hesaplanırken, vergi kanunlarına göre mali kârın tespitinde bazı giderler indirilemez nitelik taşıırken bazı gelirler istisna durumundadır (Gücenme ve Poroy Arsoy, 2007: 2).

2.2.1. Ticari Kâr ile Mali Kâr Arasındaki Farklılıkların Nedenleri

Türkiye Muhasebe Standartları ve vergi mevzuatı açısından bakıldığında işlemlerini tahakkuk esasına dayanarak yaptıkları için farklılık yokmuş gibi düşünülmektedir. Fakat, vergi mevzuatı ve muhasebe standartları açısından tahakkuk ilkesi içeriğinde farklılıklar vardır. Vergi mevzuatı tahakkuk ilkesini, mahiyet ve tutar olarak kesinleşme olarak ifade ederken; Muhasebe Standartları Kavramsal Çerçeve, gelir ve giderlerin muhtemel olmasını tahakkuk açısından yeterli görmüştür. Standartlarda gelir ve giderlerde muhtemel olma yeterli iken vergi mevzuatında kesinlik olması gerekmektedir. Yine kavramsal çerçevede doğru bir ölçüm yapılabilmiş ise tahmin sonucunda belirlenen tutar tahakkuk için yeterli görülürken, vergi mevzuatında ölçümde miktar yönünden de bir kesinlik olması gerekmektedir.

Vergi mevzuatı ve TMS/TFRS açısından ticari kâr ile mali kâr arasında fark oluşturan nedenler aşağıda sıralanmıştır (Akbulut, 2015: 19-20):

- Vergi mevzuatı devlet için; TMS/TFRS ise işletmeler, yatırımcılar, ortaklar ve kredi verenler içindir.

- Vergi mevzuatı, yasal düzenleme ve kurallarını herkes için düzenlerken; TMS/TFRS'de ise yaklaşımlar ilkeseldir. İşletme yöneticilerinin karar ve niyetlerine göre uygulanacak yöntem ortaya çıkmakta, finansal raporlar çoğunlukla kesin açıklamalardan ziyade tahmin, yargı ve yöntemlerden oluşur.
- Vergi mevzuatında kıymetin değerlemesi ile ilgili tek değerlendirme ölçüsü kullanılırken; TMS/TFRS ise alternatif değerlendirme ölçülerinin kullanılmasına izin vermektedir. Bu alternatif uygulamalardan dolayı ticari kâr tutarı değişmektedir.
- Vergi mevzuatı, tek tek hangi kıymetin nasıl değerlendirileceğini belirtmiş; TMS/TFRS ise kıymetlerin bulunduğu grup açısından değerlendirme ölçüleri belirtmiştir.
- Vergi mevzuatı, bazı finansal araçlar dışında kıymetin güncel değerine yer vermemekte kıymetlerin mal oluş değerinden muhasebeleştirilmekte ve işletme dışına çıkarılıncaya kadar o değeriyle tutmaktadır. TMS/TFRS'de ise amaç varlık ve kaynakların tamamının gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesidir.
- Vergi mevzuatı gerçekleşme olmadan karşılık veya giderleştirmeye izin vermez. TMS/TFRS ise işletmelerin bazı olumsuzluk beklentilerine de karşılık ayırabilmekte, ihtiyatlılığın gereği olarak gelirler azaltılabilmektedir.
- Vergi mevzuatı, kimi kolaylıkları sağlama amaçlı veya tespitinin güçlüğü, vergi güvenlik kaygısı gibi nedenlerden dolayı tahakkuk ilkesinden uzaklaşabilir. TMS/TFRS'de ise bazı uygulamalarda gerçekleşmeyen geliri gelir yazmazken, gerçekleşmeyen gideri gider yazabilmektedir.

2.2.2. Ticari Kâr ile Mali Kâr Arasında Fark Oluşturan Unsurlar

Ticari kâr ile mali kâr arasında fark oluşturan unsurlar aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır:

2.2.2.1. Amortisman Açısından Farklar

TMS 16'da amortisman; bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömür süresi boyunca sistematik olarak dağıtılması şeklinde ifade edilmektedir. Bu standarda göre maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarı ise, bir varlığın maliyetinden ya da maliyet yerine geçen diğer tutarlarından kalıntı değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar olarak tanımlanmaktadır (TMS 16: Madde 6). Bir varlığın amortismanına

tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğu zaman, yani varlığın yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirilmesi gerçekleştiğinde başlamaktadır (TMS 16: Madde 55). Bu standarda göre, maddi duran varlıklara ait amortisman tutarlarının faydalı ömürleri boyunca sistematik olarak dağıtılabilmesi için doğrusal, azalan bakiyeler ve üretim miktarı olarak ifade edilen amortisman yöntemleri kullanılabilir (TMS 16: Madde 62), (Beller Dikmen ve Köksal, 2018: 87)

İşletmeler maddi duran varlıklarında meydana gelen değer kayıplarını, varlığın faydalı ömrü süresince giderleştirirler. VUK kapsamında; işletmeler amortisman tabi varlıklarını Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip yayınlanan oranlara göre hesaplar. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu oranları tespit ve ilan ederken amortisman tabi kıymetin faydalı (ekonomik) ömrünü baz alır.

TMS 16, amortisman miktarının hesaplanması açısından vergi mevzuatı ile farklılıkları barındırmaktadır. En önemli farklılık; amortisman tabi varlığın hurda (kalıntı) değerlerinin önemsiz kabul edilecek bir tutar olmaması durumunda maliyet bedelinden çıkarılması ve bütün maddi duran varlıklar için kullanıma başlandığı aydan itibaren ay ay amortisman ayrılan kıst amortisman uygulamasında bulunmaktadır. (Kıst Amortisman Uygulaması). (TMS 16: madde 6)

Tablo 2.1. Amortisman Uygulamasında TMS ve Vergi Mevzuatı Farklılıkları

TMS	Vergi Mevzuatı
Dönemsellik kavramı gereği sabit kıymetin konusu iktisadi varlığa ayrılacak amortisman gideri bu varlığın işletme varlıklarında yer aldığı döneme (ay kesri) göre hesaplanır (Kıst Amortisman).	Ayrılacak olan amortisman gideri tam yıllık olmalıdır (Binek otomobiller hariç).
Faydalı ömür esasına göre amortisman ayrılır. Buna göre işletmenin o varlıktan yararlanmayı düşündüğü süre ya da varlığın üreteceği ürün miktarı esas alınır. İşletme bu süreyi istediği şekilde tespit edebilir.	Amortisman oranları VUK 333, VUK 339 ve VUK 365 no'lu Genel Tebliğdeki oranlarla birebir örtüşmelidir.
TMS' ye göre bir varlığın maliyeti, varlığın elde edilmesi ya da oluşturulması süresinde işletmenin katlandığı nakit veya nakit benzerinin tamamını ifade etmektedir. Amortisman ayırmak için VUK' da belirtildiği gibi belirli bir tutarın aşması beklenmez.	VUK 313. Maddesine göre değeri 1.200 TL'nin altındaki varlıklar direkt gider yazılır bu varlıklara amortisman uygulanmaz (2019 yılı için, 1200 TL'dir.).
TMS 16'ya göre, bir varlığa değişik yöntemlerle amortisman tabi tutulabilir.	Dört çeşit amortisman yöntemi vardır. Bunlar; "normal amortisman yöntemi,

Bu yöntemler “normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarını temel alan yöntem” lerdir. Fakat diğer amortisman yöntemleri de kullanılabilir. Uygulanacak yöntem varlıktan gelecekte elde edilecek ekonomik yarara göre belirlenir.	azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemi” dir. Fevkalade amortisman yöntemi, amortismanına tabi varlıkların birtakım sebeplerden dolayı değerini yitirmesi, kullanılmaz hale gelmesi vb. nedenlerle Hazine ve Maliye Bakanlığı’ndan gerekli izinler alındıktan sonra uygulanabilir.
TMS 16’ ya göre, varlığın yararlı ömrü her yıl sonunda gözden geçirilir. Varlığın yararlı ömründe önceki dönemlere göre farklılık varsa cari ve gelecek dönemler açısından amortisman oranı düzeltilir.	Amortisman oranlarında herhangi bir değişiklik yapılmaz.

Kaynak: Şen, 2012: 162 yararlanılarak düzenlenmiştir.

Yukarıda Tablo 2.1.’de belirtildiği gibi amortisman açısından TMS ile vergi mevzuatındaki farklı uygulamalar dönem sonunda oluşacak ticari kâr ile mali kâr da farklılıkları meydana getirmektedir.

2.2.2.2. Değerleme Açısından Farklar

Vergi mevzuatında varlık ve kaynak ölçümünde esas teşkil eden durum devlet kaynağında vergi gelirinin ne ölçüde yer alacağıyla ilişkilidir. Bu nedenle devletin vergi siyaseti ve vergi mevzuatındaki değerlendirme kriterleri önem arz eder. Devlet adil ve kaynakları için yeterli ölçüde vergi geliri sağlayabilmek için işletme kârını da bilmek ister (Dündar, 2013: 102). Fakat TMS işletmenin varlık ve kaynak ölçümü için gerçek durumu dikkate alır. Bunun sonucunda vergi mevzuatı ve standartlar arasında ölçüm ve değerlemeden kaynaklı farklar meydana gelir.

İşletmenin varlık ve borç kalemlerine göre TMS ve vergi mevzuatı açısından farkların kaynağı aşağıda verilmiştir:

Tablo 2.2. TMS/TFRS ile Vergi Mevzuatı Arasındaki Farkların Kaynakları

Farkın Kaynakları	TMS/TFRS	Vergi Mevzuatı
Yabancı Para/Dövizler	Gerçeğe Uygun Değer	Borsa Rayiciyle
Senetsiz Alacak	İtfa Edilmiş Maliyet	Mukayyet Değer
Senetli Alacak ve Alınan Çek	İtfa Edilmiş Maliyet	Reeskont Uygulanmış Değer
Hisse Senedi	Gerçeğe Uygun Değer	Alış Bedeli
Kar / Zarar Ortaklığı Belgesi	Gerçeğe Uygun Değer	Alış Bedeli
Senetsiz Borç	İtfa Edilmiş Maliyet	Mukayyet Değer
Senetli Borç ve Verilen Çek	İtfa Edilmiş Maliyet	Reeskont Uygulanmış Değer
Alacaklısının Vazgeçtiği Borç	Kar / Zararda Raporlanır	3 Yıl İçinde Zararla İtfa Olunmazsa Kar Hesabına Aktarılır

Stok	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerden Düşük Olanıyla	Maliyet Bedeliyle ya da Satış Bedeli Maliyet Bedelinden %10 ve daha fazla düşerse Emsal Bedeliyle
Üretim Sırasında Ortaya Çıkan Yan Ürün	Net Gerçekleşebilir Değer	Emsal Bedel
Borçlanma Maliyeti	Yalnızca özellikli varlıklarda maliyete eklenir	Stoklar işletmenin stokuna dahil olana kadar ve maddi ya da maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilene kadar geçen süredekiler maliyetine eklenir

Maddi Duran Varlık ve Maddi Olmayan Duran Varlık	“Maliyet Modeli veya Yeniden Değerleme Modeli veya Geri Kazanılabilir Tutar ile Defter Değeri Arasındaki Fark”	Maliyet Bedeli – Amortisman veya Fevkalade Amortisman Yoluyla İtfa
Maddi Duran Varlıkların Satışı	Tahsilat ve defter değeri arasındaki farkla	Tahsilat ve defter değeri arasındaki fark ancak, istenirse kar üç yıl pasifte bekletilerek, bu süre içinde yerine alınan varlığın amortismanından mahsup edilebilir. Kalan pasif değerin üç yıl sonunda kara aktarılması zorunludur.
Amortisman	Varlığın Bedeli – Kalıntı Değer – Değer Düşüklüğü Üzerinden Yararlı Ömre ve Kıst Esasına Göre”	Maliyet Bedeli Üzerinden İdarece Belirlenen Faydalı Ömre ve Tam Yıl Esasına Göre

Yatırım Amaçlı Gayrimenkul	Maliyet Bedeli veya Gerçeğe Uygun Değer veya Geri Kazanılabilir Tutar ile Defter Değeri Arasındaki Fark	Maliyet Bedeli – Amortisman veya Fevkalade Amortisman Yoluyla İtfa
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık	Defter Değeri – Satış Maliyetleri veya Defter Değeri – Dağıtım Maliyetleri	Maliyet Bedeliyle
Vadeli Satışlarda Hasılat	İtfa Edilmiş Maliyet	Vade Farkı Dahil Satış Bedeliyle
Takasta Hasılat	Gerçeğe Uygun Değer	Emsal Bedel
Hizmette Hasılat	Tamamlanma Yüzdesi	Dönemsellik Esasıyla
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Gelecek Döneme Ait Sağlanan Faydalar Gider Kaydedilir	Gelecek Döneme Ait Sağlanan Faydalar Gider Kaydedilemez
Karşılıklar	Gider Kaydedilir	Gider Kaydı İçin Vergi Kanunlarında Özel Hüküm Bulunması Gereklidir.

Kaynak: Özdemir, 2015: 68-69 yararlanılarak düzenlenmiştir.

Yukarıda Tablo 2.2.'de belirtilen farklılıkların anlaşılabilmesi için varlık ve kaynakların değerlemesinde kullanılan ölçütler açıklanarak Vergi Mevzuatı ve TMS açısından karşılaştırmaları yapılmıştır.

İktisadi kıymetlerin değerlemesi aşağıda verilen ölçülerle yapılmaktadır (VUK: Madde 261):

- Maliyet Bedeli ile Değerleme,
- Borsa Rayici Değer ile Değerleme,
- Tasarruf Değeri ile Değerleme,
- Mukayyet Değer ile Değerleme,
- İtibari Değer ile Değerleme,
- Vergi Değeri ile Değerleme,

- Rayiç Bedel ile Değerleme,
- Emsal Bedeli ve Ücreti ile Değerlemedir.

Maliyet Bedeli ile Değerleme: İşletmeye getirilip satışa sunuluncaya kadar geçen sürede mal ve hizmet için yapılan ödemelere **maliyet bedeli** denir. Maliyet bedeli, satın alma maliyeti ve üretim maliyeti olmak üzere sınıflandırılabilir.

TMS/TFRS ve vergi mevzuatına göre maliyet bedeli kavramının farklılık ve benzerliklerinin karşılaştırılmasını aşağıda yer alan tablodaki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 2.3. TMS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından Maliyet Bedeli Karşılaştırılması

TMS/TFRS	Vergi Mevzuatı
Varlığın satın alınması veya inşası için nakit ve nakit benzeri ödemeler veyahut diğer katlanılan tutarların gerçeğe uygun değeri olarak varlığa iktisap tarihinde atfedilen bedellerin toplamını ifade eder.	Maliyet bedeli, iktisadi kıymetlerin iktisap edilmeleri veya değerlerinin artırılması amacıyla katlanılan ödemeler ile bunlara müteferrik bilimum giderlerin toplamıdır.
Özellikli varlıklar dışında katlanılan finansman giderleri doğrudan gider olarak kayıtlara alınır.	İktisap yılında finansman gideri, müteferrik gider olarak iktisadi kıymetin maliyetine eklenebilir.
Yenilemenin gelecek dönemlerde ekonomik olarak değer yaratması ve maliyetin güvenilir biçimde ölçülebilir durumda olması meydana gelen maliyetler ile ilgili maddi duran varlığın maliyetine eklenir.	Değer arttırıcı harcamalar maliyet bedelinin tanımı içinde yer alarak, iktisadi kıymetin ömrünü ve fonksiyonunu arttırıcı harcamalar maliyet bedeline eklenebilir.
TFRS' ye göre mükellefler bu tür giderleri maliyetlere dahil etmek zorundadır.	Varlık alımında oluşan; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve özel tüketim harcamalarını maliyete eklemek mükelleflerin isteğine bırakılmaktadır.
Atıl kapasiteye isabet eden sabit imalat gideri doğrudan giderleştirilerek kayıtlara alınır.	İmal edilen mamul imalat giderlerinden mamule karşılık gelen pay verilirken atıl kapasiteye karşılık gelen pay da maliyetlere dahil edilir.

Kaynak: Güleriyüz, 2014: 69-70 yararlanılarak düzenlenmiştir.

Borsa Ravici ile Değerleme: VUK madde 263'te "**Borsa rayici**, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan

iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerini ifade eder (VUK: Madde 263).”

Menkul kıymet borsası, ticaret borsası veyahut kambiyo borsalarına kayıtlı menkul kıymetler borsa rayici ile değerlendirilir. Değerlemede kullanılacak fiyat gün sonunda oluşan menkul kıymetlerin borsadaki fiyatıdır. Menkul kıymet günün sonunda kaçtan kapanmışsa o fiyat değerlendirme için kullanılmaktadır. Son gün fiyatlardaki tutarsızlıkların olması durumunda menkul kıymetler değerlemelerinde son 30 günlük ortalama fiyatlar dikkate alınmaktadır. Ülkemizde döviz borsası olmadığı için, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı kurlar dikkate alınır (VUK: Madde 263).

TMS/TFRS ve vergi mevzuatına göre borsa rayici kavramının farklılık ve benzerliklerinin karşılaştırılmasını aşağıda yer alan tablodaki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 2.4. TMS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından Borsa Rayici Karşılaştırılması

TMS/TFRS	Vergi Mevzuatı
Borsa rayici olarak, gerçeğe uygun değer esas alınır. Piyasada oluşan cari alış fiyatı gerçeğe uygun değer en iyi kanıttır.	Borsa rayici olarak, değerlendirme tarihinden önceki son işlem gününün ortalama değeri esas alınır.
TMS/TFRS'de bu şekilde bir uygulamaya yer verilmemektedir.	Hazine ve Maliye Bakanlığı, gerekli görürse son 30 günde oluşan ortalama değeri borsa rayici olarak belirleyebilir.

Kaynak: Güleriyüz, 2014: 71 yararlanılarak düzenlenmiştir.

Tasarruf Değeri ile Değerleme: Tasarruf değeri, kıymetlerin değerlendirme tarihinde sahibine sağlayacağı gerçek değerdir. Senetli alacak ve borçlar, değersiz alacaklar, şüpheli alacaklar, alınan ve verilen çekler tasarruf değeri ile değerlendirilir. Ayrıca senetsiz borç ve alacaklar bu kapsam içinde yer almaz bunlar ise mukayyet değer ile değerlendirilir (VUK: Madde 264)

TMS/TFRS ve vergi mevzuatına göre tasarruf değeri kavramının farklılık ve benzerliklerinin karşılaştırılmasını aşağıda yer alan tablodaki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 2.5. TMS/TFRS Vergi Mevzuatı Açısından Tasarruf Değeri Karşılaştırılması

TMS/TFRS	Vergi Mevzuatı
<p><u>Varlıklar açısından Bugünkü Değer:</u> İşletmenin normal faaliyetlerinde ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugüne iskonto edilmesini ifade etmektedir.</p> <p><u>Borçlar açısından Bugünkü Değer:</u> İşletmenin normal faaliyetleri koşulunda kapatılması amacıyla ileride ödenecek net nakit çıkışlarının bugüne iskonto edilmesini ifade etmektedir.</p>	<p>Tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerlendirme günü açısından sahibine sağlayacağı gerçek bedelidir.</p>
<p>Alacak ve borçların senet veyahut çeke bağlı olmasının bir önemi yoktur.</p>	<p>Yalnızca çekli ve senetli borç ile alacaklarda uygulanır.</p>
<p>TFRS’de indirgeme işlemleri açısından hangi faiz oranının uygulanacağına dair farklı hüküm yoktur. Temel finansal araçların net bugünkü değeri “Etkin Faiz Oranı” ile belirlenir.</p>	<p>Değerleme tarihinde, belgede faiz nispeti belirtilmişse bu oran üzerinden, açıklanmamışsa TCMB resmi iskonto oranı üzerinden değerlendirme yapılır.</p>

Kaynak: Güteryüz, 2014: 73 yararlanılarak düzenlenmiştir.

Mukayyet Değer (Kayıtlı Değer) ile Değerleme: Mukayyet değer, işletmenin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeridir. Farklı bir ifade ile iktisadi kıymetin deftere işlendiği değer hesap değeridir (VUK: Madde 265).

Mukayyet değer ile değerlemede, işletmenin alacakları, borçları, karşılıklar, aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri gibi kıymetler değerlendirilir.

Mukayyet değerle değerlendirilebilmesi için alacak ve borçların senet veya çeke bağlanmamış olmaları gerekmektedir. Senede ve çeke bağlanmış borç ve alacaklar reeskonta tabi tutuldukları için tasarruf değeri ile değerlendirilir.

TFRS’de direkt olarak “mukayyet değer” yer almamaktadır. Fakat TMS/TFRS’ de değerlendirme ölçüsü olarak yer alan “defter değeri” mukayyet değer ile benzerlik göstermektedir. İlişkisi açısından değerlendirilecek olursa brüt defter değerinin mukayyet değere eşit olduğu görülebilir (Demir, 2012: 62).

İtibari Değer (Nominal Değer) ile Değerleme: İtibari değer, her çeşit hisse senedi, senetler ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değeri ifade etmektedir. Genel itibariyle yabancı paralar haricinde Türk Lirası kasa mevcudu, çıkarılmış tahviller ve kıymetli evrak sayılan senetlerde kullanılır (VUK: Madde 266-284-286).

Vergi Değeri ile Değerleme: Vergi değeri, binaların ve arazilerin rayiç bedelini ifade etmektedir. Bu değerlendirme ölçüsü emlak vergisinin tespitinde uygulanan değerlendirme ölçüsüdür. Emlak Vergisi Kanunu açısından vergi değeri; arsa ve arazilere takdir komisyonları tarafından tespit edilen birim değeri ile binalar açısından Hazine ve Maliye Bakanlığıyla Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca beraber belirlenen bina metrekare maliyetlerine göre belirlenmektedir (Güleryüz, 2014: 75).

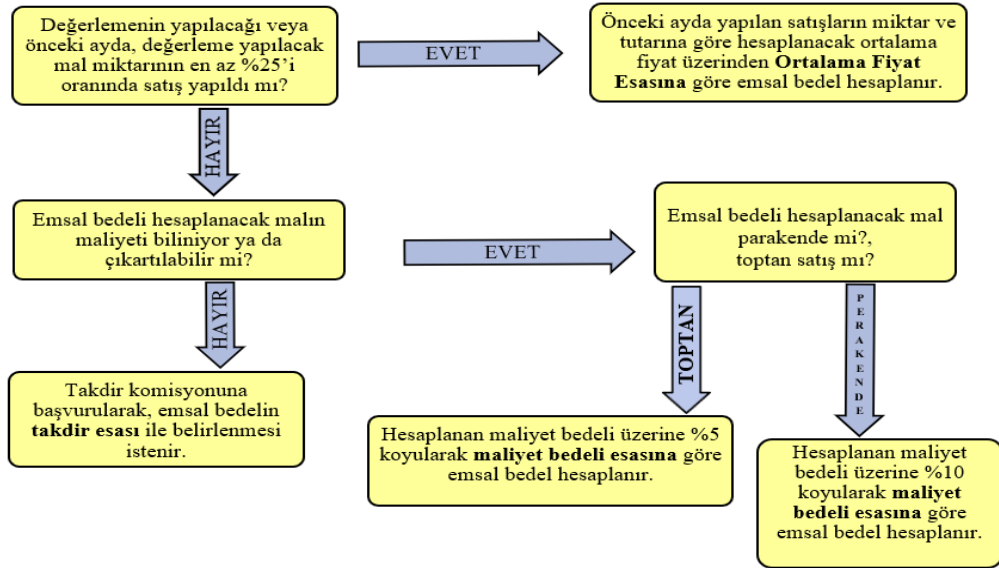
“TFRS’ de vergi değerinin karşılığını oluşturan herhangi bir değerlendirme ölçüsü bulunmamaktadır. VUK’un *Vergi Değeri* kavramı ile TMS/TFRS’nin *Vergiye Esas Değer* kavramları karşılaştırılabilir kavramlar değildir. TFRS’de vergiye esas değer kavramı; bir varlığın, borcun veya özkaynak aracının, vergi kanunları kapsamında ölçülmesi olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan anlaşılması gereken ölçme işlemi değil, vergisel değerlemeler sonucunda ortaya çıkan değer vergiye esas değer olması gerektiğidir. (Demir, 2012: 68)”

Rayiç Bedel ile Değerleme: “Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değerini ifade eder (VUK: Mükerrer Madde 266).” Rayiç bedel tespiti piyasada yer alan aynı nitelikte malların alım ve satım bedeli dikkate alınarak, arz ile talebe göre oluşan piyasa fiyatıdır (Demir, 2012: 48)

Emsal Bedeli ve Ücreti ile Değerleme: Emsal bedel, gerçek bedeli belirli olmayan, bilinmeyen veya doğru tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması durumunda emsaline nazaran ifade edeceği değerdir. Bu yöntem değer kaybeden kıymetlerin değerlemesinde kullanılır (VUK: Madde 267).

Emsal bedeli değerlendirme ölçüsü uygulanmada aşağıdaki sıra dikkate alınır (Güleryüz, 2014: 77):

- **Ortalama Fiyat Esası:** “Değerlemeye konu olan mal ile aynı cins mallardan değerlemelerin yapılacağı ay veya bir önceki ayda satışı yapılmış ise, emsal bedeli, bu satışların ortalama fiyatı mükellef tarafından hesaplanır. Bu esasın uygulanabilmesi için emsal malın aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek olan malın miktarının %25’inden az olmaması gerekmektedir.”
- **Maliyet Bedeli Esası:** “Emsal bedeli belirlenecek malın maliyet bedeli biliniyor veya çıkarılması mümkün oluyorsa mükellef, bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ekleyerek emsal bedeli tespit eder.”
- **Takdir Esası:** Yukarıda açıklanan esaslara göre tespit edilemeyen emsal bedelleri mükelleflerin başvurusu ile takdir komisyonları tarafından takdir yoluyla bedel tespit edilir.



Şekil 2.1: Vergi Mevzuatında Emsal Bedel Tespitinde Uygulanacak Yöntem

Kaynak: Güleriyüz, 2014: 79 yararlanılarak düzenlenmiştir.

2.2.2.3. Karşılıklar Açısından Farklar

Karşılık, gelecekte yapılabilecek giderler için zamanı ile tutarlarının kesin olmaması sebebi ile diğer yükümlülüklerden ayrılmasıdır.

VUK’un 288. maddesi, “Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak amacıyla hesaben ayrılan tutarlara karşılık denir.” şeklinde

tanımlamıştır. Karşılıklar mukayyet değerle değerlendirilerek muhasebeleştirilir (Şen, 2012: 76-77).

Karşılık konusu, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı” nda düzenlenmiştir. İşletme geçmiş yıllardaki işlemlerinden oluşan ve kaynak çıkışının muhtemel olması durumunda karşılık ayırması gerekmektedir.

TMS 37’ye göre karşılıklar, gerçekleşme zamanları ve tutarları açısından belirsizlik taşıyan yükümlülüktür. Bu sebeple karşılıkların; zamanlamalarındaki ve yerine getirilmeleri zorunlu olan harcamaların tutarlarındaki belirsizlik nedeniyle normal ticari yükümlülük ve tahakkuklardan ayrı tutulması gerekir (Akbulut, 2015: 907).

Tablo 2. 6. TMS ve Vergi Mevzuatı Karşılıkların Karşılaştırılması

KALEMLER	TMS 37	Vergi Mevzuatı
✓ Aleyhte açılan davalar için ayrılan karşılıklar ✓ Müşterilerin hatalı üründen dolayı tazminat talep etmesi ihtimali için ayrılan karşılıklar ✓ İşletme tarafından mal için garanti verilmesi sebebiyle ayrılan karşılıklar ✓ Çevresel yükümlülüklerle ilişkin karşılıklar ✓ Yeniden yapılandırma masrafları için ayrılan karşılıklar	Mevcut bir yükümlülüğün olması, ekonomik fayda barındıran kaynakların işletmeden çıkması olasılığının bulunması ve kaynak çıkışının güvenilir olarak ölçülebilmesi koşuluyla karşılık ayrılır.	Gider mahiyeti ve miktarı açısından kesinleştiğinde matrahtan indirim konusu yapılır. Esasında mahiyet veya miktar itibarıyla kesinleşme uygulamada çoğu zaman ödemeye bağlıdır. Kesinleşmiş mahkeme kararı örneğinde olduğu gibi ödeme beklenmeksizin kesinleşmelerine bağlı olarak gider yazılabilecek durumlarda söz konusudur.
✓ İşletme aleyhine kesilen vergi cezaları için ayrılan karşılıklar	Standartta sayılan kriterlerin olması durumunda karşılık ayrılır.	GVK Madde 41/6, Madde 90 ve KVK Madde 11-d uyarınca bu tür cezaların vergi matrahının belirlenmesinde indirimi mümkün değildir. Fiilen ödenmiş olup olmadığının vergi kanunları açısından bir önemi yoktur.
✓ Zarar, ziyan ve tazminatlar için ayrılan karşılıklar	Standartta sayılan kriterlerin olması durumunda karşılık ayrılır.	GVK Madde 40/3 uyarınca, iş ile ilişkisi olmak koşuluyla; kanuna ilama veya sözleşmeye istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ödedikten sonra gider yazılabilir. Bu tür zararların matrahtan indirimi ödeme şartına bağlıdır. Fakat işletme sahiplerinin suçlarından doğan tazminatların ve basın veya yayın yoluyla işlenen fiillerden doğacak maddi ve manevi tazminat ödemelerinin matrahtan indirimi mümkün değildir (KVK: Madde11/g-h).

Kaynak: Akbulut, 2015: 913-914 yararlanılarak düzenlenmiştir.

2.2.2.4. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Açısından Farklar

TMS, işletmelerin gider ve gelirlerinin dönem kâr/zarar hesaplarına aktarılmasına imkân vermesine rağmen, vergi kanunlarında sınırlandırmalar bulunmaktadır. Bundan dolayı, ticari kâr ve mali kârda farklılıklar ortaya çıkmaktadır. İşletmeler vergisel olarak kabul edilmeyen giderlerini (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler) gelirlerinden çıkarıldığında mali kâr ticari kârdan az çıkacaktır. Farklı ifadeyle, vergisel matrah az olacağından, işletmenin devlete ödemesi gereken vergiden daha az vergi ödeyecektir. Eğer vergisel olmayan bir gelir kâr rakamlarına eklenirse bu sefer de ticari kâr mali kârından yüksek çıkacak yani işletme devlete ödemesi gerekenden fazla vergi ödemeyle karşı karşıya kalacaktır (Koç, agis, 2019).

Bir giderin kanunen indirim olarak kabul edilebilmesi için aşağıda belirtilen iki kriteri taşıması gerekir (Koç, agis, 2019):

- İndirime konu olan giderlerin işletmenin ticari kazancını sağlaması veya sürdürmesiyle bağlantılı olmalıdır.
- Giderlerin VUK' ta belirtildiği gibi belgelendirilmesi gerekir.

“Kurumlar Vergisi Kanunu madde 11’e göre kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmemektedir:

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler.
- Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.
- Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından

işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.

- Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri.
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si.
- Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir (KVK: Madde 11).”

“Gelir Vergisi Kanunu madde 41’e göre aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul edilmemektedir:

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.).
- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar.
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler.
- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler.
- Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır. İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili

kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir.

- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar.
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin %50'si.
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları.
- Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri (GVK: Madde 41).”

Yukarıda sayılan giderleri işletmeler, faaliyetleriyle ilgili olanları hesap planında yer alan hesaplara göre kaydeder. Vergi beyanında bulunurken vergi kanunlarının kabul etmediği giderleri belirleyerek beyannamelerinin Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler sütünü içerisinde göstererek vergiye tabi kazançlarını hesaplarlar (Can Öziç, 2015: 23).

2.2.2.5. Vergilendirilmeyecek Gelirler Açısından Farklar

Ticari alanda gelir niteliği taşımakla beraber, mali nitelikte gelir kapsamında yer almayan gelirler Gelir Vergisi Kanunu açısından vergilendirilemezler. Gelirin mali kâr kapsamında gelir olarak kabul edilebilmesi için belli unsurları taşıması gerekir. Vergi kanunlarındaki sıralamaya bakılarak gelir olup olmadığına bakılır ve bu kapsamlara girmiyorsa bu gelirler vergi kanunları açısından kabul edilmez ve gelir niteliği taşımaz. Bu kabul edilmeyen gelirler vergi dışı bırakılır. Bu gelirlere tazminatlar ve gecikme faizlerini örnek olarak vermek mümkündür. Ancak muhasebe

standartları bütün gelirlerin şeffaf olarak finansal tablolara yansıtılmasını ön görmektedir. Vergi kanunlarının kabul etmediği ve kapsam dışı bıraktığı gelirler muhasebe standartları açısından gelir olarak finansal tablolarda yer almaya devam eder. Finansal tablolarda bu nedenlerden dolayı vergi karı ile işletme karı arasında sürekli fark oluşmaktadır.

2.2.3. Ticari Kâr ile Mali Kâr Arasındaki Farkların Sınıflandırılması

Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevede, “TMS ve yorumları ile bu kavramsal çerçevede yer alan kavram ve ilkeler doğrultusunda düzenlenecek finansal tablolar ticari bilançonun oluşumu ile ilgilidir. VUK’daki iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümler vergi matrahının hesaplanması ile ilgilidir. Bu nedenle, işletme sahipleri TMS’ ye göre düzenledikleri tek tip finansal tabloları oluşturan ticari kârdan hareketle, VUK farklı değerlendirme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya müstesna gelirlerini bu kâra eklemek ve indirmek suretiyle haricen gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını hesaplayacaklardır” (Kavramsal Çerçeve Paragraf 6).

TMS’ ye uygun olarak yapılan defter kayıtları ve düzenlenen finansal tablolar vergi mevzuatı açısından geçerli olmamaktadır. İki uygulamanın birbirinden farklılıkları ticari kâr ve mali kâr karşılaştırması ile ortaya konulabilir.

Vergi otoriteleri; mükelleflerin oluşturabileceği vergi istismalarının önüne geçmek, vergi alacaklarının teminatını sağlamak, bölgeler arası kalkınma farklılıklarını yok etmek, istihdam yaratmak ya da belli sektörler için destek sağlamak gibi nedenlerden dolayı mükelleflere vergi indirim ve istisnaları sağlayabilirler. Gelirlerinin bazılarını tanıma zamanı açısından farklı dönemde gösterebilirler. Giderlerinin bazılarını hiç kabul etmeyeceği gibi zamanı açısından farklı dönemlere bırakarak da giderleştirilmesini sağlayabilirler. İşletmeler ölçümlerinden farklı değerlendirme ölçüleri belirleyebilir. Bu değerlendirmeler ışığında muhasebe ilkeleriyle tespit edilen kâr (ticari kâr) tutarı ile vergi uygulamalarıyla tespit edilen kâr (mali kâr) tutarı arasında farklılıklar oluşturur. Bu farklılıklar sürekli ve geçici olarak belirtilmektedir (Özkan, 2009: 98).

Vergi kanunları uygulamasıyla ticari kâr ve mali kâr arasında, sürekli farklar ve geçici farklar oluşmaktadır.

Ticari kâr/zarar ile mali kâr/zarar arasındaki farklardan doğan hususlar olarak; sürekli fark doğuran gelir/gider kalemleri ve geçici fark doğuran gelir/gider kalemleri olmak üzere iki şekilde sınıflandırılabilir. Sürekli fark oluşturan hususlar gelir farklarında istisnalardan, gider farklarındaysa kanunen kabul edilmeyen giderden oluşmaktadır. Geçici farklar, gelecek yıllarda vergiye tabi olacak geliri/gideri arttıracak veya azaltacak nitelikteki farklılıklardır (Akdağ, 2013: 32).

Oluşan farkın sürekli fark mı, geçici fark mı olacağının belirlenmesi için dikkate alınacak bilgiler aşağıda Tablo 2.7’de gösterilmiştir.

Tablo 2.7. Sürekli Fark ile Geçici Farkın Belirlenmesi

Geçici Fark		Sürekli Fark	
Cari Dönemde İndirilemeyen Gider ve Zararlardan	Gelecek Dönemde İndirilebilecek Farklar	Cari Dönemde İndirilemeyen Gider ve Zararlardan	Gelecek Dönemde İndirilemeyecek Farklar
Cari Dönemde Vergilendirilmeyen Gelir ve Kârlardan	İzleyen Dönemlerde Vergilendirilecek Farklar	Cari Dönemde Vergilendirilmeyen Gelir ve Kârlardan	İzleyen Dönemlerde Vergilendirilemeyecek Farklar

Kaynak: Özerhan ve Yanık, 2010: 505, Akt: Özdemir, 2015: 10.

2.2.3.1. Sürekli Farklar

Sürekli fark, defter değeri ile mali değer arasında oluşan sürekli nitelikteki farkları ifade etmektedir. Bu farklar, her zaman var olup hiçbir suretle ortadan kalkmamasından dolayı ertelenmiş vergiyi oluşturmamaktadır. Sürekli farklar, vergi otoritelerince kurumlar vergisi indirimleri, istisnaları, muafiyetleri ve kurumlar vergileri matrahlarının tespit edilmesinde indirimleri kabul edilmeyen giderlerden oluşmaktadır.

“Sürekli farklar, mali kâr ile ticari kâr arasında oluşan ve gelecek dönemlerde ortadan kalkmayan farklardır. Belirli giderlerin vergi kanunlarında faaliyet gideri olarak kabul edilmemesi ya da belirli gelirlerin vergiden muaf tutulması örneklerinde olduğu gibi, sadece vergi kanunlarına göre finansal tablolara girmiş giderler veya

gelirleri ifade etmektedir.” Söz konusu farklar, gelecek dönemlerde ortadan kalkamayacağından dolayı vergi giderlerini etkilememektedir. Çünkü bu fark süreklilik arz ettiği için ertelenmiş vergi oluşmayacaktır (Bilginoğlu, 1994: 11).

Sürekli Farkları Oluşturan Giderler, vergi kanunlarına göre indirimi hiçbir zaman kabul edilmeyen giderlerdir. Bu giderleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Örten, vd., 2019: 180-181);

- Vergi ceza ve vergi zamları,
- Trafik ceza ve trafik zamları,
- 6183 Sayılı Yasa kapsamında hesaplanan tazminat ve cezalar,
- Binek araçlar ile ilgili MTV,
- Ödenmiş olan SGK prim tutarları,
- Kanuni sınırların üzerinde yapılan yardım ve bağışlardır.

Sürekli Farkları Oluşturan Gelirler, vergi kanunlarına göre hiçbir zaman gelir olarak kabul etmemektedir. Bu gelirleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Örten, vd., 2019: 181);

- İştiraklerden temettü gelirleri,
- Uluslararası inşaat onarımı, montajı ve teknik hizmetler karşılığı,
- Uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan kurumlar vergilerine ait istisna,
- Serbest bölge faaliyetlerinden elde edilen kazançlar,
- Teknoloji geliştirme bölgelerindeki ar-ge ve yazılım faaliyetleri giderleri,
- “Risk sermayesi ile gayrimenkul yatırım fonları” ve ortaklıklarından sağlanan kazançlardır.

Yukarıda ifade edilen gelir ve giderlerin neden olduğu sürekli farklar zamanla ortadan kalkmayacağı ve gelecek dönemlerde oluşacak vergiye etki etmeyeceği için ertelenmiş vergi varlıkları veya ertelenmiş vergi borçlarını oluşturmamaktadır.

2.2.3.2. Geçici Farklar

TMS 12’de geçici farklar, bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (*bilançodaki*) kayıtlı defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farkı olarak ifade edilmiştir. Vergiye esas değer ise, bir varlık veya borcun vergi kanunları açısından elde edeceği tutar veya değer olarak tanımlanmıştır (TMS 12: Madde 5).

Geçici farklar, gelir- giderin muhasebe uygulamalarında meydana geldiği dönem ile vergi mevzuatınca tespit edilen dönemden farklı olması durumunda ticari kâr ile mali kâr arasında meydana gelir. Bu tür farklar, bir veya birkaç dönemden sonra ortadan kalkmaktadır. Bu durumda izleyen dönemlerde vergilendirilebilecek geçici fark ya da izleyen dönemlerde vergiden indirilebilecek geçici fark meydana gelmektedir. Bu şekilde meydana gelecek vergisel borçların ve varlıkların kayıt dışılığının önlenmesi amacıyla farkın ortadan kalkacağı izleyen dönemlere kadar tablolarda takip edilmelidir. Geçici indirilecek fark “ertelenmiş vergi varlığı” ve geçici vergilendirilebilecek farksa “ertelenmiş vergi borcunu” oluşturmakta bilançoaya yansımaktadır. “Geçici farkların vergi etkisi ise gelir tablosunda ertelenmiş vergi gideri ve ertelenmiş vergi geliri olarak raporlanmaktadır. TMS 12’de vergi gideri (vergi geliri), dönem vergi gideri (dönem vergi geliri) ile ertelenmiş vergi gideri (ertelenmiş vergi geliri) toplamlarından meydana gelmektedir şeklinde tanımlanır” (TMS 12: Madde 6). Gelir tablosu unsurları açısından ertelenmiş vergi borcu, muhasebe kayıtlarındaki tutardan daha yüksek gider rakamının vergi matrahından çıkarılmasına izin verilmesi ile muhasebe kayıtlarındaki unsurlardan daha düşük gelir rakamının vergi matrahına eklenmesi durumunda oluşmaktadır (Yıldıztekin, 2013: 299).

Geçici fark, gelir tablosu hesaplarının dikkate alınarak hesaplanabilmesinin yanında bilanço hesapları dikkate alınarak da hesaplanabilir. TMS 12, geçici farklılıkların hesaplanmasında bilanço kısımlarının temel alınarak hesaplanmasını esas almıştır. Bu durumda; bilançoda yer alan dönem ayırıcı hesaplar, karşılık hesapları, birikmiş amortismanlar, vade farkları, yenileme fonları, gelir ve gider tahakkukları gibi hesapların muhasebe defterlerinde kayıtlı değerleri ile vergiye tabi değerlerinin tespit edilmesini sağlar. Bilanço hesaplarının vergi değeri ile kayıtlı değeri arasındaki farka göre, ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı oluşmaktadır. Ülkemizde mevcut muhasebe uygulamalarında, ticari kâr ile mali kâr arasındaki farkın neden olduğu vergi etkisi hesaplanmamakta ve finansal tablolara yansımamaktadır. Fakat TMS 12’ye göre hazırlanan bilançolarda, vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan vergiler, ertelenmiş vergi borçları; indirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanacak vergiler ise, ertelenmiş vergi varlıkları olarak sunulmaktadır. Böylece ticari kâr ile mali kâr arasındaki farkın oluşturduğu etki bilançolarda raporlanmaktadır (Dinç, 2007: 32).

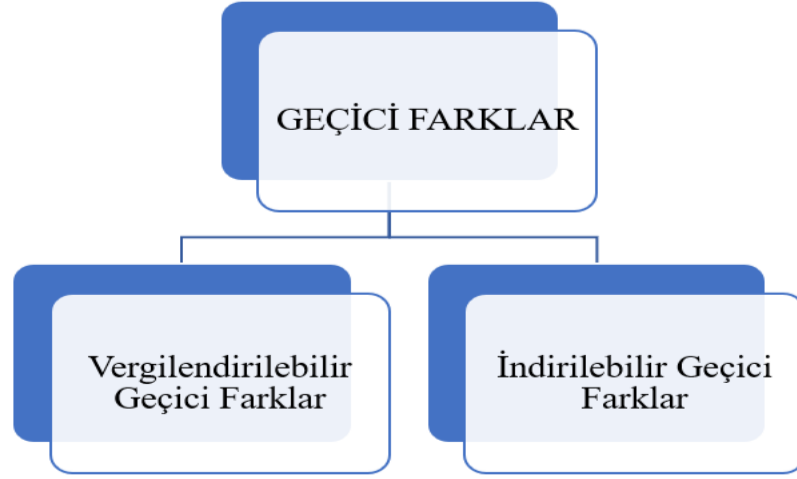
Geçici Farkları Oluşturan Gider, ticari bakımdan gider olarak kabul edilen, içinde bulunulan dönemde vergi kanunlarının gider olarak kabul etmediği, istenen şartlar sağlandığında izleyen dönemler açısından gider olarak kabul edilen giderler burada yer alır. “Söz konusu giderler aşağıda verilmiştir (Örten, vd., 2019: 181);

- Kıdem tazminatı karşılık giderleri,
- Diğer borç ve gider karşılığı giderleri,
- Alınan çekler reeskont giderleri,
- Vadesiz alacaklar reeskont giderleri,
- Fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri,
- Alış bedeli altında değer ile değerlenen hisse senetleri için yazılan gider tutarları,
- Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılık giderleridir.”

Geçici Farkları Oluşturan Gelir, oluştuğu dönemde ticari gelir olarak kayıtlara alınır. Fakat aynı dönem içerisinde vergiye tabi değildir. “Bunlar (Tekşen, 2010: 5);

- Hisse senetleri değer artış kazançları,
- Verilen çekler reeskont gelirleri,
- Vadesiz borçlar reeskont gelirleri,
- Varlık değer artış kazancı (gelecek dönemlerde vergilendirilecek),
- Geliştirme giderleri,
- Yenileme fonu,
- Vergi kanunlarına göre maliyet bedelinin üzerinde değerlenen varlıklar (devlet tahvili ve hazine bonoları hariç).”

Geçici farklar standartta iki şekilde ele alınmıştır. Birincisi vergilendirilecek geçici farklar, diğeri ise indirilebilir geçici farklardır.



Şekil 2.2: Geçici Farkların Sınıflandırılması

2.2.3.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Vergilendirilebilir geçici farklar, “bir varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığı veya yükümlülüğün vadesinde ödendiği dönemlerde mali kâr veya zararın tespitinde vergi matrahına dahil edilecek geçici farkları” ifade etmektedir (Örten, vd., 2019: 177). Başka bir ifadeyle vergilendirilebilir farklar, gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını hesaplarken vergilendirilebilir tutarlar meydana gelir.

“Bu farklar, bir varlığın ya da borcun defter değeri (muhasabe değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr veya zararın hesabında dikkate alınan farklardır. Ortaya çıkan vergilendirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin ödeyeceği verginin artmasına neden olacağından, vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi borcu hesaplanmakta ve bu tutar muhasebeleştirilmektedir” (Ferhatoğlu ve Köse, 2009: 43).

“TMS 12 Gelir Vergisi Standardının 15. Maddesi ile 23. Maddesi arasında vergilendirilebilir geçici farka neden olan uygulamalar anlatılmaktadır. Aşağıda farka neden olan uygulamaların bazılarına yer verilmiştir (Dinç, 2007: 32-34):

- **Faiz Gelirleri:** Muhasebe mevzuatı açısından tahakkuk eden faiz, ait olduğu döneme yazılır. Vergi mevzuatı açısından ise faiz ancak tahsil edildiği zaman gelir olarak kabul edilir. Bu nedenle tahsili gerçekleşmeyen fakat tahakkuk etmiş faiz geliri, bilançonun gelir tahakkukları kısmında sunulmaktadır.

Örneğin; 30 Haziran 2016 tarihinde alınan 2 yıl vadeli tahvil için 2.000 TL faiz geliri elde edileceği hesaplanmıştır. Faiz geliri henüz tahsil edilmediği için Gelir Tahakkukları Hesabı 2.000 TL borçlandırılır. Yıl sonu itibari ile bu hesabın muhasebe değeri 2.000 TL gözükmürken, vergi değeri sıfır olarak gözükmür.

Muhasebe Değeri – Vergi Değeri = Vergilendirilebilir Geçici Fark

$$2.000 \quad - \quad 0 \quad = 2.000 \text{ TL Vergilendirilebilir Geçici Farktır.}$$

- **Eksik Amortisman Ayırma:** Ticari kârın belirlenmesinde dikkate alınan amortisman ile mali kârın tespitinde dikkate alınan amortisman aynı olmayabilir. Bunun sonucunda ticari kâr ile mali kâr arasında geçici fark oluşmaktadır.

Örneğin; İşletme 1.000 TL'ye satın aldığı duran varlığa muhasebe standartlarına göre %20 amortisman ayırmıştır. Vergi Kanunları ise amortisman oranını %30 olarak tespit etmiştir. Bu durumda duran varlığın,

$$\text{Muhasebe Değerine Göre Amortisman tutarı} = 1.000 \times 0.20 = 200 \text{ TL}$$

$$\text{Net Muhasebe Değeri} \quad \quad \quad = 1.000 - 200 = 800 \text{ TL}$$

$$\text{Vergi Değerine Göre Amortisman tutarı} \quad = 1.000 \times 0.30 = 300 \text{ TL}$$

$$\text{Net Vergi Değeri} \quad \quad \quad = 1.000 - 300 = 700 \text{ TL}$$

Muhasebe Değeri – Vergi Değeri = Vergilendirilebilir Geçici Fark

$$800 \quad - \quad 700 \quad = 100 \text{ TL Vergilendirilebilir Geçici Farktır.}$$

- **Duran Varlıklarda Değer Artırımı:** Duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu muhasebe değeri de artmaktadır. Ancak vergi değerinin artıp artmayacağı vergi kurallarına bağlıdır. Eğer vergi kuralları bu artışı kabul eder ve fon olarak yazılmasını isterse vergi değeri de aynı oranda artacağı için geçici fark ortaya çıkmaz. Fakat, vergi kuralları bu değer artışını kabul etmez ise o zaman vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır.

Örneğin; İşletme mali değeri 100 TL olan duran varlığına %50 oranında değer artışı uygulayarak duran varlığın değerini 150 TL'ye çıkarmıştır. Vergi kanunları yeniden değerlemeyi kabul etmemektedir. Bu durumda;

Muhasebe Değeri = 150 TL

Vergi Değeri = 100 TL

Muhasebe Değeri – Vergi Değeri = Vergilendirilebilir Geçici Fark

150 - 100 = 50 TL Vergilendirilebilir Geçici Farktır.

- **Vadeli Satışlar:** Standartlarda, vadeli satışlarda hesaplanan vade farkı faiz geliri olarak kabul edilmekte ve ertelenmiş gelirlere adı altında ayrı bir alacak hesabı şeklinde gösterilmesi istenmektedir. Buna göre tahsilat geręekleřtięinde ertelenmiş gelirlere kapatılıp faiz geliri olarak kaydedilmesi gerektiği belirtilmiştir. Vergi kanunlarında ise, satış gelirinin tahakkuk etmesi için teslimin geręekleřmesinin yeterli olduğunu kabul etmektedir. Bu durumda ortaya geçici fark çıkmaktadır.

Örneğin; İşletme peşin fiyatı 400 TL olan ticari malı Aralık ayında vadeli olarak 600 TL'ye satmıştır. Muhasebe Standartlarına göre 200 TL'lik vade farkının gelecek yıla gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Bu durumda;

Muhasebe Değerine = 400 TL

Vergi Değeri = 600 TL

600 – 400 = 200 TL Vergilendirilebilir Geçici Farktır.

- **Yenileme Fonu:** VUK'un 328 ve 329 nolu maddeleri ile yenileme amaçlı satılan duran varlıklardan elde edilen kârların, üç yıl süreyle vergilendirilmeyeceği, bu süre içinde bu kârların yenilenen duran varlık için ayrılacak amortisman payları ile yok edileceği belirtilmiştir. Üç yıl içinde yok edilemeyen yenileme fonları, üç yıl sonunda tekrar gelir olarak yazılıp vergilendirilmeleri gerekmektedir. Elde edilen satış gelirlerinin, yenileme fonu olarak yazılıp sonraki dönemlere devredilmesi, vergilendirilebilir geçici farkların doğmasına neden olur.”

2.2.3.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar

Muhasebe ilkelerine göre cari dönemde gider olarak kayıtlara alınan, fakat vergi yasaları tarafından gelecek dönemlerde vergi matrahı tespit edilirken indirilebilen giderler, indirilebilir geçici farkı oluşturmaktadır (zkan 2009: 99).

İndirilebilir geçici farklar; bir varlığın veya bir borcun kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya ödendiği dönemlerde mali kârın hesaplanmasında vergi matrahını azaltan bir işleve sahiptir. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azaltacağından bu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi varlıkları muhasebe kayıtlarına alınmaktadır (Ferhatoğlu ve Köse, 2009: 44).

Gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin mali kârını veya zararını hesaplarken vergi matrahından indirilebilir tutarlar meydana getirirler. Örneğin çalışanlar için kıdem tazminatı giderinin muhasebe ilkelerine göre kayıtlara alınması, bu giderin gelirler toplamından indirilmesine ve dönemin ticari kârının azalmasına neden olmaktadır. Vergi mevzuatına göre ise bu gider henüz ödenmediği için gider olarak kabul edilmeyecek, ancak ödendiği zaman gider olarak kabul edilecektir. Vergi mevzuatınca kabul edilmeyen bu gider, vergi matrahı hesaplanırken ticari kâra eklenecek ve mali kâr tespit edilecektir. Vergi ise bu mali kâr üzerinden ödenecektir. Dolayısıyla vergi mevzuatının kabul etmediği, ileri bir tarihte yani ödeme gerçekleşince kabul edeceği giderin vergisi peşin olarak ödenmiş olmaktadır. Gelecek dönemlerde vergi mevzuatının kabul etmesiyle peşin ödenen bu vergi gideri geri kazanılacağı için işletmeye bir alacak doğurmaktadır. Zamanlamadan kaynaklanan bu farkın vergi etkisi bilançoda bir duran varlık kalemi gibi ertelenmiş vergi varlıkları olarak raporlanacaktır (Özkan 2009: 99).

İndirilebilir geçici farklardan, ticari kârın mali kârdan az olması ve bu tutarın izleyen dönem veya dönemlerde mali kârdan indirilmesi durumunda söz edilebilir. Bu duruma aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergi mevzuatı uyarınca tespit edilen değerinden (vergiye esas değer) daha düşük olması veya pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergi mevzuatı uyarınca tespit edilen değerinden daha fazla olması sonucunda ulaşılmaktadır (Akdoğan, 2006: 3).

“TMS 12 Gelir Vergisi Standardının 24-36. maddelerinde indirilebilir geçici farka neden olan uygulamalar anlatılmaktadır. Aşağıda farka neden olan uygulamaların bazılarına yer verilmiştir (Dinç, 2007: 34-36):

- **Şüpheli Ticari Alacaklar:** Muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri uyarınca, bir alacağa karşılık ayrılması için dava ve icra aşamasına gelmesi beklenmeyebilir. İhtiyatlılık ilkesi gereğince, şüpheli hale gelen alacaklar için

karşılık ayrılması mümkündür. Muhasebe kuralları gereğince karşılık ayrılan alacak, mahkeme ya da icra safhasına gelmediği için vergi mevzuatı tarafından kabul edilmemektedir. Bu durumda, envanter gününde muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici fark ortaya çıkarmaktadır.

Örneğin: İşletme vadesinde ödenmeyen 200 TL'lik alacak için 200 TL karşılık ayırmıştır. Fakat bu alacak için henüz ihtar çekilmemiştir. Bu durumda;

Muhasebe Değerine = 200 TL

Vergi Değeri = 0 TL

200 – 0 = 200 TL İndirilebilir Geçici Farktır.

- **Stok Değer Düşüklüğü:** Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince değeri düşen stoklar için karşılık ayrılması mümkündür. Ancak, ayrılan karşılıkların vergi kurallarınca kabul edilmesi belli koşullara bağlanmıştır. Bu durumda, ayrılan karşılığın muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark ortaya çıkar.

Örneğin: İşletmenin 150 TL maliyetli ticari malının, modasının geçmesi nedeni ile piyasa değerinin 100 TL'ye düştüğü tespit edilmiştir. Fakat, vergi mevzuatı gereğince takdir komisyonundan değer tespiti yapılmadığı için ayrılan karşılık vergi idaresince kabul edilmemektedir. Bu duruma göre;

Muhasebe Değerine = 50 TL

Vergi Değeri = 0 TL

50 – 0 = 50 TL İndirilebilir Geçici Farktır.

- **Kıdem Tazminatları:** TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre işverenler, bir tam yılı doldurmuş tüm işçiler için kıdem tazminatı ayırmak zorundadırlar. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 3. bendinde, ayrılan kıdem tazminatlarının ödenmedikçe vergiden düşülemeyeceği belirtilmektedir. Bu durumda, muhasebe standartları gereğince kıdem tazminatı karşılığı ayrılrsa bile vergi kanunlarına göre ödeme gerçekleşmediği için gider olarak kabul edilmemektedir.

Örneğin: İşletmede çalışmaya devam eden bir işçi için 2.000 TL yıllık kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır. Ayrılan karşılığın muhasebe değeri 2.000 TL'dir. Fakat

ödeme gerçekleşmediği için bu karşılığın vergi değeri sıfır olarak kabul edilir. Bu duruma göre;

Muhasebe Değerine = 2.000 TL

Vergi Değeri = 0 TL

2.000 – 0 = 2.000 TL İndirilebilir Geçici Farktır.

- **Geçmiş Yıl Zararları:** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 7. bendinde 5 yıl içinde vergi kanunlarına göre hesaplanmış kurum zararlarının vergi matrahından düşülebileceği ifade edilmiştir. Fakat, her yılın zararının ayrı ayrı raporlanması zorunluluğu getirilmiştir. Geçmiş yıl zararlarının indirilmeyip gelecek dönemlere devredilmesi durumunda muhasebe kârı ile vergi kârı arasında geçici bir fark oluşmaktadır. 5 yılı doldurduğu halde kârdan mahsup edilemeyen geçmiş yıl zararları ise vergi kanunlarına göre bir daha vergi matrahından indirilememektedir. Bu durumda, 5 yıldan sonra indirilemeyen geçmiş yıl zararları sürekli farka sebep olduklarından bunların vergi etkisi yoktur.
- **Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri:** Muhasebe uygulamaları açısından işverence Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenecek sosyal güvenlik kesintilerinin ilgili aya kaydedilmesi için tahakkuk etmesi yeterli olmaktadır. Fakat 3917 Sayılı kanunla getirilen hükme göre, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerinin gider olarak kabul edilmemektedir. Ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerinin gider olarak kaydedilmesi durumunda, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında fark ortaya çıkar. Bu fark indirilebilir geçici fark olarak kabul edilmektedir.
- **Koşullu Borçlar:** TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı 'na göre işletme lehine açılmış ve gelecekte işletme aleyhine bir yükümlülük doğurması muhtemel davalarda ortaya çıkabilecek tazminat tutarı üzerinden bir karşılık ayırmak mümkündür. Vergi kanunlarında, bu tür tazminatların gider olarak yazılabileceği kabul edilmiş, ancak ödeme zorunlu şart olarak konulmuştur. Bu durumda, muhasebe kurallarına göre karşılık ayrılmasına rağmen, ayrılan bu karşılık ödeme gerçekleşmediği için vergi kanunları tarafından gider olarak kabul edilmemektedir.

- **Kira Gideri:** Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği tüm kira giderleri ait oldukları dönemlere kaydedilmek zorundadır. Fakat vergi kurallarına göre, gayri menkul sermaye iratlarında gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Bu nedenle, döneme kaydedilen kira giderlerinin, ödenmemesi durumunda bunun vergi matrahından düşülmesi mümkün değildir. Bu durumda muhasebe değeri ile vergi değeri arasında fark meydana gelmektedir. Bu fark, indirilebilir geçici fark olarak ifade edilmektedir.”

2.3. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE ERTELENMİŞ VERGİ

Ertelenmiş vergi, bir varlıktan fayda sağlanmasının veya bir borcun ödenmesinin ileride gerçekleşeceği beklentisi nedeniyle bu varlığın veya yükümlülüğün muhasebe kayıtlarındaki değeri ile vergi değeri arasında oluşan geçici farklar üzerinden hesaplanan vergiyi ifade etmektedir. Eğer defter değeri 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; TMS 12 Gelir Vergisi Standardı bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi varlığının veya ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmıştır.

2.3.1. Ertelenmiş Verginin Dünyada Gelişimi

Ertelenmiş vergi ile ilgili çalışmalar ilk olarak ABD’de başlamıştır. ABD’de uzun yıllar yapılan çalışmalar neticesinde kurumlar vergisinin yapılan işin bir maliyeti olduğu kanaatine varılmış ve verginin gider şeklinde sınıflandırılması kararlaştırılmıştır. Kurumlar Vergisinin giderler şeklinde sınıflandırılmasından sonra ikinci önemli kavramsal konu, her dönem için kurumlar vergisi giderlerinin nasıl hesaplanacağına belirlenmesidir. Bu konuyu kâr veya zarar tablosunda belirtilen kurumlar vergisi tutarı ile mali kâr üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi tutarı arasındaki farkın ne şekilde beyan edilmesi gerektiği konusu takip etmektedir. ABD’de yayınlanan Muhasebe Araştırmaları Bülteni No.43’te bu konuya ilişkin herhangi bir açıklama yer almamakla birlikte, 1967 yılında Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB), “Kâr Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi” başlığı taşıyan 11 Sayılı Görüşünü yayınlamış ve burada bulunan açıklamalar, 20 yılı aşkın bir süre bu konuda bir standart olarak kabul edilmiştir (Tekşen, 2014: 12).

ABD’de yayınlanan 96 sayılı Financial Accounting Standards Board (FASB) düzenlemesinde, 1991 yılında FASB Vergi Risklerine ilişkin Taslakta ve daha sonrasında yayınlanan 109 Sayılı FASB düzenlemesinde yükümlülük yönteminin kullanılması önerilmektedir. FASB’in “Kar Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi” başlığını taşıyan 96 sayılı Düzenlemesi ile ilgili çok sayıda ticari işletme, söz konusu standardın finansal tablolar üzerinde yaratacağı etkinin ve bu standardın uygulanışının işletmelerde yol açacağı maliyetin farkına varmaları üzerine FASB’a bu konuda çeşitli itirazlar yöneltmişlerdir. FASB’ın 96 sayılı Düzenlemesi gerek teorik gerekse pratik yönlerden eleştirilmiştir. Teorik bağlamda, bazı çevreler ertelenen vergi borçları ve ertelenen vergi alacakları üzerindeki uygulamaların tutarsızlığını eleştirmişlerdir. Diğer bazı çevrelere göre, ertelenen vergi borçlarının bugünkü değere göre ıskonto edilmemeleri ve her durumda zaten bunların hiçbir zaman ödenmeyecekleri göz önüne alındığında, bunların gerçek anlamda bir vergi yükümlülüğü oluşturmayacağını öne sürmüşlerdir. Diğerleri ise, tarihsel açıdan ertelenen vergi konusunun vergi giderinin kar veya zarar tablosu üzerinde uygun bir biçimde beyan edilmesi bağlamında ortaya çıktığını, FASB’ın ertelenen vergilerin bilanço üzerinde beyan edilmeleri gerektiğini vurgulayarak bir yanılgıya düştüğünü öne sürmüşlerdir. Standardın yarattığı hoşnutsuzluk, uygulama tarihinin üç kez ertelenmesine sebep olmuştur (Smith ve Skousen, 1992: 907-908).

2.3.2. Ertelenmiş Verginin Türkiye’de Gelişimi

Ülkemizde ertelenmiş vergi ile ilgili ilk düzenleme Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nun 15.11.2003 tarihli 25290 mükerrer sayılı Resmi Gazete ‘de yayınlanan “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği (Seri:XI, No: 25)’in 28. Kısmında “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” adı altında yapılmıştır. Daha sonra Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)’ nun 12.08.2004 tarih ve 25551 sayılı Resmî Gazete ’de yayınlanan ve 01.07.2004 tarihinden itibaren geçerlik olmak üzere “Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine ilişkin 18 Sayılı Tebliğ Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı” bulunmaktadır. Son olarak TMSK’nın 28.03.2006 tarih ve 26112 sayılı Resmî Gazete ‘de yayınlanan “Gelir Vergisine ilişkin TMS 12” ulusal düzeydeki başlıca düzenlemelerdir. SPK’nın konuyla ilgili düzenlemesi ile TMS 12 aynıdır. Her ne kadar ülkemizde ertelenmiş vergi ile ilgili birkaç düzenleme olsa da bu düzenlemeler ülkedeki bazı işletmeler

açısından bir bağlayıcılık taşımadığından henüz yaygın olarak kullanım alanı bulamamıştır (Yıldırım, 2007: 9-10).

2.3.3. Ertelenmiş Verginin Ortaya Çıkışı

Ticari kârın saptanmasında, vergi yasaları kabul etsin veya etmesin döneme ait bütün giderler dönem kâr veya zararına devredilir ve gelirlere düşülür. Ya da vergiden muaf olsa da olmasa da dönem içinde ortaya çıkan bütün gelirler dönemin kâr veya zararına devredilir ve dönemin giderleri ile karşılaştırılır. Özetle muhasebe kavram ve ilkelerine göre döneme ait bütün gelir ve giderler karşılaştırılarak ticari kâr veya zarar tespit edilir. Vergi yasalarında ise, bazı giderlerin mali kârdan (vergiye tabi kârdan) indirilmesini önleyen bazı gelirlerin de vergiden muaf veya istisna olmasını sağlayan hükümler bulunmaktadır (Gücenme ve Poroy Aksoy, 2007: 2)

Ertelenmiş vergi varlıkları: İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları gibi durumlarda izleyen dönemlerde geri kazanılacak gelir vergisi tutarlarıdır.

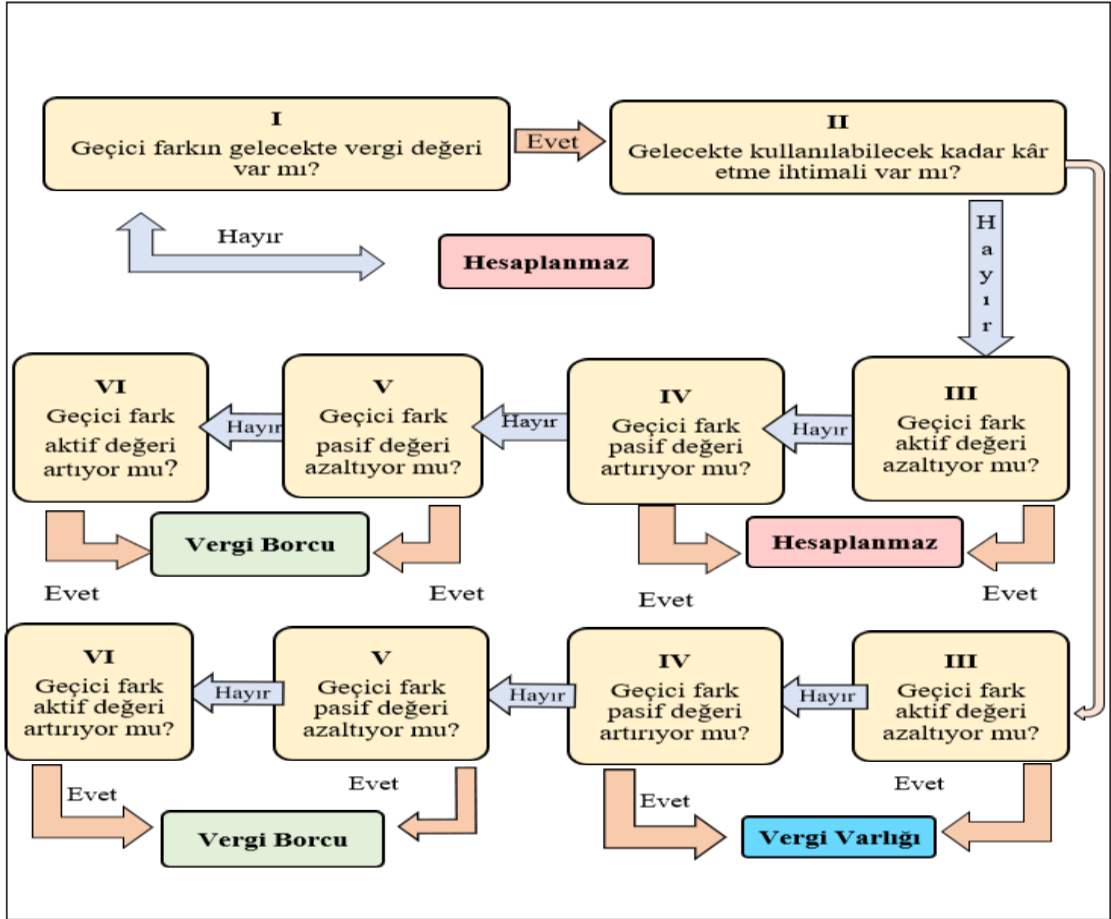
İşletmede indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları olması durumunda, gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarıdır (Ataman, Gökçen, 2017: 296-297).

Ertelenmiş vergi borçları: Vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergisi tutarıdır.

Vergilendirilebilir geçici farklar sebebiyle gelecek dönemlerde ödenmesi gereken vergi tutarının, gelecek dönemlerdeki kurumlar vergisine eklenecek tutarıdır (Örten, vd., 2019: 177).

Ertelenmiş vergi borçları vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir üzerinden alınan vergileri ifade eder.

Ertelenmiş vergilerle ilgili geçici farkların, finansal tablodaki aktifler ve pasifler üzerinde, hangi durumlarda ertelenmiş vergi varlığına, hangi durumlarda ise ertelenmiş vergi borcuna neden olacağına Şekil 2.3 yardımıyla daha kolay karar verilebilecektir.



Şekil 2.3: Ertelemiş Vergi Karar Diyagramı¹

Kaynak: Zeren, 2013: 25, yararlanılarak oluşturulmuştur.

Ertelemiş vergi kavramı yukarıda bahsedilen nedenlerle Ticari kâr ve mali kârda bir farklılaşma meydana geldiğinde ortaya çıkmaktadır. Ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılık iki ayrı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu farklılardan ilki sürekli fark, ikincisi ise geçici farktır. Konu aşağıda yer alan tablo 2.8.' de özetlenmiştir (Sümer Göğüş, 2010: 21):

¹ "Kavram haritasına ilişkin bazı açıklamalar"

I. Ortaya çıkan geçici farkın gelecek dönemlerde vergilerden indirilebilecek veya ödenebilecek olmasıdır. Temettü Gelirleri bu duruma örnek olarak verilebilir.

II. Oluşan geçici farkların gelecekte kullanılabilmesi anlamına gelmektedir. Bu durumda kullanılmayacak geçici fark ertelenmiş verginin konusu değildir.

III. Geçici farkların, bilanço aktifini azaltacağını ifade etmektedir. Bu duruma; vadeli çeklere hesaplanan reeskontların, şüpheli alacaklara hesaplanan karşılık tutarları örnek gösterilebilir.

IV. Geçici farkların, bilanço pasifini arttıracığını ifade etmektedir. Örnek olarak çalışanlar için ayrılan kıdem tazminatları verilebilir.

V. Geçici farkların, bilanço pasifini azaltacağını ifade etmektedir. Örnek olarak vadeli çeklere hesaplanan reeskontlar verilebilir.

VI. Geçici farkların, bilanço aktifini artırdığını göstermektedir. Örnek olarak hisse senetlerindeki değer artışları ve duran varlıklar değer artışları gösterilebilir.

Tablo 2.8. Ertelenmiş Vergilerde Sebep-Sonuç İlişkisi

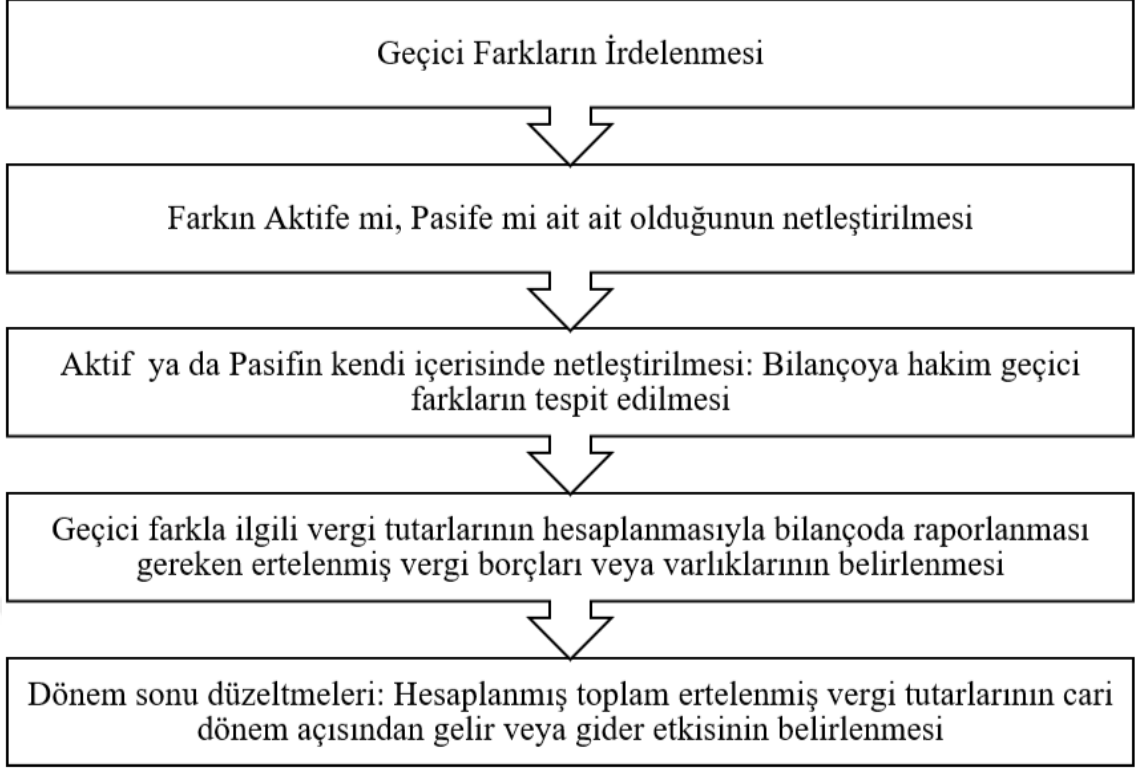
AKTİF KALEMLER	FARKIN NİTELİĞİ	FARKIN VERGİ ETKİSİ
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacakları)
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi Borçları (Yükümlülük)
PASİF KALEMLER	FARKIN NİTELİĞİ	FARKIN VERGİ ETKİSİ
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi Borçları (Yükümlülük)
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacakları)

Kaynak: Sümer Göğüş, 2010: 21

2.3.4. Ertelenmiş Verginin Hesaplanması

Ertelenmiş vergi varlığı ya da borcunun hesaplanmasında ilk yapılması gereken bilanço tarihi itibarıyla tüm geçici farkların (işletmenin varlık ve borçlarının belirlenmiş vergi değeri ile muhasebe değerlerinin karşılaştırılmasıyla) belirlenmesi ve bu farkların vergilendirilebilir ya da indirilebilir nitelikte olup olmadıklarına göre sınıflandırılmasıdır. Daha sonra ise vergiye tabi ya da indirilebilir geçici farkların toplam tutarları bilanço tarihi itibarıyla geçerli olan vergi oranları ile çarpılarak ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu tutarları tespit edilir. Bu aşamada ertelenmiş vergi varlığının mahsup edileceği ya da ertelenmiş vergi borcunun ödeneceği dönemde vergi oranında veya vergi mevzuatında bir değişiklik olmuşsa bu değişiklik ilgili vergi borcu ve varlıklarına yansıtılmasına dikkat edilmelidir (Oruç, 2006: 111).

Ertelenmiş verginin muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için ertelenmiş vergi tutarının hesaplanması gerekmektedir. Ertelenmiş verginin hesaplanması aşaması Şekil 2.4.'te gösterilmiştir (Sümer Göğüş, 2010: 22):



Şekil 2.4: Ertelenmiş Vergi Hesaplama Aşamaları

Kaynak: Sümer Göğüş, 2010: 22 yararlanılarak oluşturulmuştur.

Şekil 2.4’de görüldüğü üzere ertelenmiş verginin hesaplanabilmesi için ilk olarak aktifte ve pasifte bulunan her bir bilanço kalemlerinin geçici farklar açısından incelenmesi gerekmektedir. Bunun içinde bilanço kalemlerinin muhasebe değerleriyle vergi değerleri arasında bulunan farklar alınıp liste yapılmalıdır. Bu liste işleminden sonra bilanço aktif ve pasif kendi içerisinde netleştirilmelidir. Bilançonun aktif ve pasif kalemleri kendi içlerinde farklar toplanarak indirilebilir geçici fark veya vergilendirilebilir geçici fark karşılaştırılır fazla olan geçici fark hesaplanır. Daha sonra bilançonun tamamında geçerli etkin farkı bulmak için aktif ve pasifteki farklar karşılıklı şekilde netleştirilerek, bilançoda raporlamak amacıyla ertelenmiş vergi borçları veya ertelenmiş vergi varlıklarının hesaplanması yapılır. Hesaplamalar sonucunda tespit edilen geçici fark tutarlarıyla cari dönem vergi oranıyla çarpılır. İndirilebilir geçici fark tutarıyla vergi oranının çarpımı sonucunda ertelenmiş vergi varlığı, vergilendirilebilir geçici fark tutarıyla vergi oranının çarpımı sonucunda ise ertelenmiş vergi borcu bulunur. Ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi varlığı şeklinde tespit edilen bu tutar geçmiş yıl veya yıllara ilişkin etkiyi kapsayan kümülatif nitelikli bir tutardır. Dönem sonu itibarıyla ertelenmiş vergi etkisi ayrıca

hesaplanmalıdır. Bu sebepten dolayı tamamı döneme ait olan kümülatif olmayan net ertelenmiş verginin bulunması gerekir. Cari döneme ait olan ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi varlığı tutarıyla önceki döneme ilişkin tutarın farkının alınması gerekir. Bu fark, cari dönem itibariyle ertelenmiş verginin gelir ve gider etkisi şeklinde dönem sonucunu artırır ya da azaltır. Bunun yanında muhasebe standartlarının ilk uygulandığı yılda tespit edilen ertelenmiş vergi borç ya da ertelenmiş vergi varlıklarının geçmiş yıllar kârlarıyla ilişkilendirilmesi uygun olur. Bu ilişkilendirme önceki dönem bilançosunun ertelenmiş vergi hususunda UFRS'ye uyumlaştırılması olarak ifade edilebilir (Sümer Göğüş, 2010: 23).

Ertelenmiş vergiler, gelecek dönem ile içinde bulunulan dönem vergi oranları dikkate alınarak, geri kazanılması ve ödenmesi düşünülen vergi miktarları tahmin edilerek hesaplama yapılır. Bu açıdan hesaplanan ertelenmiş vergi gelecek dönemlerde oluşacak vergi düzenleme beklentilerinin yansımadır.

Ertelenmiş verginin hesaplanması için Tablo 2.9.'da belirtilen formüllerden yararlanır:

Tablo 2.9. Ertelenmiş Verginin Tespiti

Bilanço	Vergi Değeri	Muhasebeleştirilmesi
Gelir		
Tablosu		
Varlıklar	Muhasebe Değeri > Vergi Değeri	Vergilendirilir Geçici Fark
Varlıklar	Muhasebe Değeri < Vergi Değeri	İndirilebilir Geçici Fark
Borçlar	Muhasebe Değeri > Vergi Değeri	İndirilebilir Geçici Fark
Borçlar	Muhasebe Değeri < Vergi Değeri	Vergilendirilir Geçici Fark
Gider	Muhasebe Değeri > Vergi Değeri	İndirilebilir Geçici Fark
Gider	Muhasebe Değeri < Vergi Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark
Gelir	Muhasebe Değeri > Vergi Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark
Gelir	Muhasebe Değeri < Vergi Değeri	İndirilebilir Geçici Fark

Ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanabilir:

Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Borcu (EVB)
İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı (EVV)

Kaynak: Özerhan ve Yanık 2012: 545-547, Akt: Akbulut, 2015: 38

Ertelenmiş verginin hesaplanmasında üç farklı yöntemden bahsetmek mümkündür. Bu hesaplama yöntemleri aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

- **Erteleme Yöntemi:** Ticari kârla mali kâr arasındaki geçici farkların belirlenerek bu iki tutarının karşılaştırılarak mali kârdan hesaplanan ödenmesi gerek vergi ile ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi arasındaki oluşan farkı göstermektedir. İlk tutar, vergi dairesi açısından tahakkuk eden ve ödenmesi gereken kurumlar vergisi borcunu göstermektedir. Diğeri ise, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi giderini ifade etmektedir. Burada karşımıza çıkan kurumlar vergisi yükümlülüğü ve kurumlar vergisi gideri birbirinden farklı kavramlardır. Aralarındaki fark ise ertelenmiş vergiyi oluşturmakta ve ilgili hesaba kaydedilmektedir. Bu ertelenmiş vergi tutarı niteliğine göre borç ya da alacak bakiyesi oluşturabilir. Bu bakiyelere bakılarak ertelenmiş vergi varlıkları ya da ertelenmiş vergi borçları şeklinde muhasebeleştirilir (Hak, 2016: 41).

Erteleme Yöntemine İlişkin Örnek Uygulama:

X A.Ş. 2014 yılında 30.000 TL tutarında işletmede kullanmak üzere demirbaş almıştır. Bu demirbaşın amortismanına tabi ekonomik ömrü 5 yıldır. Hazine ve Maliye Bakanlığının yayınladığı ekonomik ömür listesine göre demirbaşın ekonomik ömrü 4 yıl olarak belirtilmiştir. Bu yüzden vergi matrahı açısından kullanılacak ekonomik ömür 4 yıl olarak alınacaktır. İşletme demirbaş için normal amortisman yöntemini seçmiş ve bu yöntemi kullanacaktır. Vergi oranlarının %20² olacağı düşünülmektedir.

İşletmenin amortisman öncesi kâr tutarı her sene için 10.000 TL olması öngörülmektedir.

- İşletmenin ticari kâr tespiti için amortisman süresi 5 yıl olarak alınacaktır. Bu durumda amortisman oranı %20 olmaktadır.
- İşletmenin mali kâr tespiti için amortisman süresi 4 yıl olarak alınacaktır. Bu durumda amortisman oranı %25 olmaktadır.

² Vergi Mevzuatı açısından 2019 yılı itibariyle güncel vergi oranı %22'dir. Fakat örnek uygulamaların tamamında hesaplamalarda kolaylık sağlaması açısından vergi oranı %20 olarak alınmıştır.

1. Yıl için Hesaplamalar:

	Ticari Kâr Hesaplaması 5 yıl %20	Mali Kâr Hesaplaması 4 yıl %25
Amortisman Öncesi Kârlar – Yıllık Amortisman = Vergi Öncesi Kârlar	$10.000 - (30.000 \times 0.20)$ = 4.000 TL	$10.000 - (30.000 \times 0.25)$ = 2.500 TL
Vergi Öncesi Kârlar x Vergi Oranı = Vergi Giderleri	4.000×0.20 = 800 TL	2.500×0.20 = 500 TL
Ertelenmiş Vergi Tutarı = Ticari Kârlar – Mali Kârlar	$800 - 500 = 300$ TL	
Dönem Net Kâr / Zararı Hesabı	$10.000 \times 0.20 = 2.000$ TL	
	$2.000 - 300 = 1.700$ TL	

- Gelecek yıllarda ortadan kalması beklenen 300 TL ertelenmiş vergi borcudur.
- “Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabına” borcuna kaydedilir.
- “Dönem Net Kâr / Zararı Hesabına da bu Ertelenmiş Vergi Borcu” çıkarılmasıyla elde edilen 1.700 TL eklenir.

2. Yıl için Hesaplamalar:

	Ticari Kâr Hesaplaması 5 yıl %20	Mali Kâr Hesaplaması 4 yıl %25
Amortisman Öncesi Kârlar – Yıllık Amortisman = Vergi Öncesi Kârlar	$10.000 - (30.000 \times 0.20)$ = 4.000 TL	$10.000 - (30.000 \times 0.25)$ = 2.500 TL
Vergi Öncesi Kârlar x Vergi Oranı = Vergi Giderleri	4.000×0.20 = 800 TL	2.500×0.20 = 500 TL
Ertelenmiş Vergi Tutarı = Ticari Kârlar – Mali Kârlar	$800 - 500 = 300$ TL $300 + 300 = 600$ TL	
Dönem Net Kâr / Zararı Hesabı	$10.000 \times 0.20 = 2.000$ TL	
	$2.000 - 300 = 1.700$ TL	
	$1.700 + 1.700 = 3.400$ TL	

3. Yıl için Hesaplamalar:

	Ticari Kâr Hesaplaması 5 yıl %20	Mali Kâr Hesaplaması 4 yıl %25
Amortisman Öncesi Kârlar – Yıllık Amortisman = Vergi Öncesi Kârlar	$10.000 - (30.000 \times 0.20)$ = 4.000 TL	$10.000 - (30.000 \times 0.25)$ = 2.500 TL
Vergi Öncesi Kârlar x Vergi Oranı = Vergi Giderleri	4.000×0.20 = 800 TL	2.500×0.20 = 500 TL
Ertelenmiş Vergi Tutarı = Ticari Kârlar – Mali Kârlar	$800 - 500 = 300$ TL $300 + 300 + 300 = 900$ TL	
Dönem Net Kâr / Zararı Hesabı	$10.000 \times 0.20 = 2.000$ TL	
	$2.000 - 300 = 1.700$ TL	
	$1.700 + 1.700 + 1.700 = 5.100$ TL	

4. Yıl için Hesaplamalar:

	Ticari Kâr Hesaplaması 5 yıl %20	Mali Kâr Hesaplaması 4 yıl %25
Amortisman Öncesi Kârlar – Yıllık Amortisman = Vergi Öncesi Kârlar	$10.000 - (30.000 \times 0.20)$ = 4.000 TL	$10.000 - (30.000 \times 0.25)$ = 2.500 TL
Vergi Öncesi Kârlar x Vergi Oranı = Vergi Giderleri	4.000×0.20 = 800 TL	2.500×0.20 = 500 TL
Ertelenmiş Vergi Tutarı = Ticari Kârlar – Mali Kârlar	$800 - 500 = 300$ TL $300 + 300 + 300 + 300 = 1.200$ TL	
Dönem Net Kâr / Zararı Hesabı	$10.000 \times 0.20 = 2.000$	
	$2.000 - 300 = 1.700$ TL	
	$1.700 + 1.700 + 1.700 + 1.700 = 6.800$ TL	

Dördüncü yılın sonunda işletmenin demirbaşının vergisel olarak yani mali kâr açısından ekonomik ömrü tamamlandığı için demirbaşına uygulanan amortisman işlemi de tamamlanmıştır.

5.Yıl için Hesaplamalar:

	Ticari Kâr Hesaplaması 5 yıl %20	Mali Kâr Hesaplaması 4 yıl %25
Amortisman Öncesi Kârlar –Yıllık	10.000 – (30.000 x 0.20)	EKONOMİK ÖMÜR
Amortisman = Vergi Öncesi Kârlar	= 4.000 TL	TAMAMLANDI
Vergi Öncesi Kârlar x Vergi Oranı = Vergi Giderleri	4.000 x 0.20 = 800 TL	

- **Yükümlülük Yöntemi:** Erteleme yönteminden farkı; uygulandığı yıllardaki vergi oranı değişikliğinden oluşan farkların hesaplamalarda dikkate alınmasıdır. Yükümlülük yöntemi erteleme yönteminin eksik kaldığı noktaları tamamlamaktadır.

Yükümlülük yöntemi, vergi dağıtımını yaparken vergi giderine tahakkuk açısından bakmaktadır. Vergi giderleriyle ödenecek vergiler arasında oluşan farklar ya ödenmesi gereken borçtur veya nakit ödenen vergi varlığıdır. İzleyen hesap dönemleri itibariyle vergi borcu tahmini tutarıyla nakit ödenen vergi zamanlama farklılıklarının ortadan kalkacağı dönemde uygulanması beklenen vergi oranlarıyla hesaplamalar yapılmaz (Sevinç, 2003: 85).

- **Net Vergi Borçları Yöntemi:** Geçici farka sebep olan varlıklar ile kaynaklarla direkt o varlık ve kaynak değeri üzerinden düzeltmelerin yapılması yöntemidir. Geçici farkı meydana getiren kalemlerin vergi etkileri direkt olarak varlığın kendi kaleminde izlenip diğer yöntemlerdeki gibi ayrı bir ertelenen vergi hesabında takip edilmemektedir.

2.3.5. Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi

TMS 12 Gelir Vergileri Standardının amacı olan kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesi gerçekleştirilirken ertelenmiş vergilerin incelenmesi gerekmektedir.

2.3.5.1. Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Borçlarının Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplar

Muhasebe standartlarında ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi borcu cari dönemin varlıklar ve borçlarından farklı yansıtılması gerekliliğinin açıklanmasına rağmen hangi hesapların kullanılacağı ve bu hesapların finansal tabloların neresinde

raporlanacağına açıklık getirmemiştir. Finansal tabloların dipnotlarında açıklanması gereken bilgiler olarak belirtilmiştir.

Muhasebe standartlarıyla uyumlu olacak şekilde, Tekdüzen Hesap Planı (THP) incelendiğinde ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi borcunun kayıtlara alınmasında en uygun hesap grupları, “dönem ayırıcı hesaplar” dan 18, 28, 38 ve 48 nolu gruplar kullanılabilir. Çünkü, ertelenmiş vergi varlıkları nakit ödenmiş giderlerden; ertelenmiş vergi borçları ise nakit tahsil edilmiş gelirlerden farklı değildir (Örten, vd., 2019: 184).

“Ertelenmiş vergi varlığının ve ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki hesaplar kullanılabilir (Zeren, 2013: 46: Örten, vd.,2019: 185-186):

184 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI

384 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HESABI

484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HESABI

590 DÖNEM NET KÂRI

591 DÖNEM NET ZARARI

559 ÖZ KAYNAKLARDA MUHASEBELEŞTİRİLEN GELİR VE GİDERİN ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI

691.10 Hesaplanan Kurumlar Vergisi Hesabı (+)

691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı (+)

691.12 Ertelenmiş Vergi Varlığı İptali Hesabı (-)

691.13 Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı (-)

691.14 Ertelenmiş Vergi Borcu İptali Hesabı (+)

691.15 Vergi Oranı Değişim Etkisi (+, -)

692 DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI HESABI”

Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi; ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesi olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

2.3.5.2. Ertelenmiş Vergi Varlığını (Alacağı), Oluşturan Unsurların Muhasebeleştirilmesi

Ertelenmiş vergi varlığı, indirilecek geçici farkların, mahsup edilemeyen mali zarar ve kullanılmamış vergi indirimi ile istisnalarının gelecek dönemlere aktarılması nedeniyle, ileride geri kazanılabilecek vergi tutarını ifade etmektedir (Süer ve Şenyiğit, 2006: 203). Farklı bir ifadeyle gelecek dönemlerde ödenecek Kurumlar Vergisi tutarlarından indirilecek rakamlardır. Vergi indirimleri ve istisnalarının cari dönemdeki mali kârdan yüksek olması sebebi ile, cari dönemde vergi matrahından indirilmeyen fakat izleyen dönemde vergi matrahından indirim yapılacak kalemlere ilişkin vergi tutarıdır. Yani gelecek dönemlerde geri kazanılabilecek vergi tutarlarını ifade eder. (Gücenme ve Poroy Aksoy, 2007: 7).

Ertelenmiş vergi varlığı niteliği itibari ile nakit ödenen giderlerden meydana gelmektedir. THP incelendiğinde dönen varlıklarda yer alan 18 Nolu grup Gelecek Aylara ait Giderler ve Gelir Tahakkukları, duran varlıklarda yer alan 28 Nolu grup Gelecek Yıllara ait Giderler ve Gelir Tahakkukları hesaplarıdır. Cari dönemde oluşmasına karşın izleyen dönemlere ait giderler ile cari döneme ait ancak kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılabilecek gelirlerden meydana gelmektedir. Bu nedenle, 184 veya 284 numaralı hesaplar “Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesabı olarak kullanılabilir. Fakat TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı Madde 56’da işletmeler, Dönen Varlık ve Duran Varlıklarını bilançolarında ayrı sınıflandırıyorlarsa, ertelenmiş vergi varlıkları bilançolarında Duran Varlıklar grubunda gösterilmelidir. Bu nedenle THP’ye 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı eklenmesi gerekmektedir. (Tekşen, 2014: 31-32).

Ertelenmiş vergi varlığı ticari kâr ile mali kâr arasında çeşitli nedenlerden dolayı oluşan farkları ifade etmektedir. Bu farklar sonucunda indirilebilir geçici farklar meydana gelmektedir. Ertelenmiş vergi varlığını ortaya çıkaran unsurlar aşağıda verilmiştir:

2.3.5.2.1. Kıdem Tazminatı Karşılıklarından Dolayı Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı

İş Kanunu'na göre; iş akdinin iş kanununda belirtilen nedenlerden bir veya birkaçıyla sona ermesi ile bir yıllık çalışma süresini dolduran işçi veya mirasçılara işveren tarafından ödenmesi gereken tutara kıdem tazminatı adı verilmektedir. Kıdem tazminatı ödemesi işçinin işten ayrılması sonucu yapılır. Kıdem tazminatı kesin olmayan bir yükümlülük olmakla birlikte belli koşullara bağlıdır. Bu koşullara; hastalık, ölüm, emeklilik, evlenme, askerlik ve işverenin haklı bir sebep göstermeksizin işçiyi işten çıkarması örnek olarak verilebilir (Zeren, 2013: 56).

Kıdem tazminatı her ne kadar kesin bir ödeme olmasa da ilerde oluşabilecek bir ödemedir. Vergi kanunları açısından kıdem tazminatı karşılığı ayırmak bir zorunluluk olmasa da işletme açısından ilerde oluşabilecek bir borçtur. İşletmeler ihtiyatlılık kavramı gereği kıdem tazminatı ayırırken vergi yasaları açısından gerçekte oluşmayan bir gider olduğu için bu gider kanunen kabul edilmeyecek giderdir (Zeren, 2013: 56).

Vergi yasaları, kıdem tazminatı borcuna karşılık ayrılmasına müsaade etmemektedir. Vergi yasaları kıdem tazminatlarının çalışanlara ödeme yapıldığında gider olarak yazılmasına izin vermektedir. Bu nedenle raporlama döneminde kıdem tazminatları için karşılık ayrılrsa bile ayrılan tutarın matraha eklenmesi gerekir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 469).

Örnek: K İşletmesi, 31.12.2018 tarihinde kıdem tazminat matrahını 50.000 TL olarak belirlemiştir. 10.000 TL'si cari yıla, 40.000 TL'lik kısmı ise geçmiş yıllara aittir. İşletme tamamına karşılık ayıracaktır. Önceki yılların kıdem tazminatını karşılayabilecek serbest yedek yoktur. %20 Vergi oranı uygulanmaktadır.

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31.12.2018 ----- 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HESABI 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HES.	10.000 40.000	50.000
Kıdem tazminatı karşılığı ayrılması		
----- 31.12.2018 ----- 970 KANUN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER BORÇ HES 971 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAK HESABI	10.000	10.000
Kanunen kabul edilmeyen giderin muhasebeleştirilmesi		

Ayrılan karşılıklar vergi kanunlarınca kabul edilmeyen giderdir. Giderler henüz gerçekleşmediği için ayrılan tutardan kaynaklı ertelenmiş vergi varlığı oluşmuş ve aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31.12.2018 ----- 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIK HESABI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HESABI	10.000	2.000 8.000
(10.000 x 0.20 = 2.000) Vergi etkisinin kaydı		

2019 yılı içerisinde işten ayrılan personele 5.000 TL Kıdem tazminatı ödemesi yapılmıştır. Personelin kıdem tazminatından 2018 yılı için %0,759 damga vergisi kesilerek banka hesabından ödeme yapılmıştır.

$$\text{Damga Vergisi} = 5000 \times 7,59 = 37.950 / 1000 = 37,95 \text{ TL}$$

Muhasebeleştirilmesi:

----- 01.08.2019 ----- 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI 361 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR HESABI Personele kıdem tazminatı ödemesi yapılması	5.000	37,95 4.962,05
----- 01.08.2019 ----- 982 VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİMLER HESABI 983 VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİMLER ALACAKLI HESABI Vergi matrahından indirim muhasebeleştirilmesi	5.000	5.000
----- 01.08.2019 ----- 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI 691.12 Ertelenmiş Vergi Varlığı İptali Hesabı 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI (5.000 x 0.20 = 1.000) Vergi etkisinin kaydı	1.000	1.000

2019 yılı itibariyle yapılan yeniden değerlendirme sonucu hesaplarda yer alan toplam hesap bakiyesinin 65.000 TL yükseldiği bu nedenle bakiyede 20.000 TL artışın yapılması gerekmektedir. Bu artış kâr/zarar etkili olarak 770 Genel Yönetim Gideri şeklinde muhasebe kayıtlarına yansıtılacaktır.

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31.08.2019 ----- 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HES. Kıdem tazminatı yeniden değerlendirme kaydı	20.000	20.000
----- 31.08.2019 ----- 970 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER BORÇ HESABI 971 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER ALACAK HESABI Kanunen kabul edilmeyen giderin muhasebeleştirilmesi	12.500	12.500
----- 31.08.2019 ----- 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı (20.000 x 0.20 = 4.000) Vergi etkisinin kaydı	4.000	4.000

2.3.5.2.2. Amortisman Uygulamalarından Dolayı Ertelenmiş Vergi Varlığı

İşletmelerin bir yıldan daha uzun süre kullanmak amacıyla satın aldıkları aşınmaya, yıpranmaya ve kıymetten düşmeye açık olan varlıkları amortismanına tabi varlıklardır. Amortismanına yıpranma, aşınma payı da denebilir. Amortisman işletmelerin varlıklarını kullanmalarından kaynaklanan tükenmişliğin finansmanı için kullanılır. VUK'ta hangi varlıkların amortismanına tabi oldukları belirtilmektedir. Ayrıca Türk Vergi Mevzuatı açısından amortisman oranı her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığının resmî sitesinde yayınlanan ekonomik ömürlere göre hesaplanır.

TMS 12 açısından amortismanı değerlendirdiğimizde; vergi yasalarının ve muhasebe standartlarının amortisman politikaları ve uygulamalarındaki ayrışma mali kâr ve ticari kâr arasında geçici farkları ve ertelenmiş vergiyi oluşturmaktadır.

Örnek: ZX İşletmesi 01.01.2018 tarihinde işletme faaliyetinde kullanmak için 100.000 TL'lik bir makine almıştır. Makinenin ekonomik ömrünü 5 yıl olarak belirlemiş ve normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanacaktır. Vergi oranı %20'dir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının yayınladığı listede makinenin yararlı ömrünün 10 yıl olduğu görülmektedir.

İşletmenin vergi öncesi kârı 50.000 TL'dir.

Yukarıdaki örneğe göre işletmenin yıllık olarak hesaplayacağı amortisman tutarı:

Ticari Kâr açısından: $100.000 \times 0.20 = 20.000$ TL

Mali Kâr açısından: $100.000 \times 0.10 = 10.000$ TL

Vergi Değeri < Muhasebe Değeri = İndirilebilir Geçici Fark

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

İndirilebilir Geçici Fark: $20.000 - 10.000 = 10.000$ TL

Ertelenmiş Vergi Varlığı: $10.000 \times 0.20 = 2.000$ TL

	Muhasebe Standartları Açısından Ticari Kâr	Vergi Mevzuatı Açısından Mali Kâr
Vergi Öncesi Kâr	50.000 – 20.000 = 30.000 TL	50.000 – 10.000 = 40.000 TL
Vergi (%20)	30.000 x 0.20 = 6.000 TL	40.000 x 0.20 = 8.000 TL
Vergi Sonrası Kâr	30.000 – 6.000 = 24.000 TL	40.000 – 8.000 = 32.000 TL

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 -----		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI	6.000	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI	2.000	
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HESABI		8.000
Vergi etkisi kaydı		

2.3.5.2.3. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiyelerden Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı

TMS 12’de bir işletme veya işletmelerin birleşmelerinde devralınan bedeli tespit edilebilen varlık ile üstlenilecek borç, birtakım istisnalar haricinde devredilen tarihteki “gerçeğe uygun değeriyle” kayıtlara alınır. Devralma tarihinde üstlenilen borçlarla alakalı maliyetler vergi mevzuatı gider olarak indirilmesine izin vermiyorsa ertelenmiş vergi varlığı oluşturan indirilebilecek geçici farklar meydana gelir. Yine devralmalarda varlıkların gerçeğe uygun değerleri varlıkla ilgili vergiye esas teşkil eden değerden küçük ise ertelenmiş vergi varlığı meydana gelir. Bu durumlarda meydana gelen ertelenmiş vergi varlığı şerefiye tutarını değiştirir.

2.3.5.2.4. Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri ile Gösterilmesi Nedeni ile Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlıkları

TMS/TFRS’de varlıkların bazıları gerçeğe uygun değerle gösterilmekle birlikte bazen de yeniden değerlemeler de yapılabilir fakat bunun vergisel açıdan bir karşılığı olmayabilir. Bir varlığın vergi değerinin, muhasebe değerini aşması durumunda indirilebilir geçici fark meydana gelir.

Örnek: ZX İşletmesi, işletme faaliyetinde kullandıkları makinelerini yeniden değerlemiştir. Mali açıdan makinenin değeri 150.000 TL, Makinenin 180.000 TL ye indirilen, gerçeğe uygun değeri 200.000 TL’dir. Uygulanan yeniden değerlendirme sonucunda makinenin değeri 20.000 TL azalmıştır. Bu fark 20.000 TL’lik

indirilebilecek bir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilir. Amortisman dikkate alınmamış, vergi oranı %20'dir.

$$\text{Ertelenmiş Vergi Varlığı} = 20.000 \times 0.20 = 4.000 \text{ TL}$$

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 ----- 522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞER ARTIŞLARI HESABI 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI Maddi duran varlığın değerlendirme kaydı	20.000	20.000
----- 31/12/2018 ----- 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı (20.000 x 0.20 = 4.000) Vergi etkisinin kaydı	4.000	4.000

2.3.5.2.5. Şüpheli Ticari Alacaklardan Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı

Bazı durumlarda alacaklı açısından tahsili zorlaşan alacakların değersiz hale dönüşüp dönüşmediğini anlayabilmek zordur. Fakat alacağın şüpheli hale gelebilmesi için belirli göstergeler vardır. Bu göstergeler; dava ve icra aşamasına gelmiş alacak, ihtar veya protesto ya da yazılı olarak istenmesine karşın davaya konu edilemeyecek kadar küçük tutarda alacaklardır. Bu kriterleri taşımayan alacakları vergi mevzuatı şüpheli ticari alacak olarak kabul etmez ve karşılık ayrılmasına izin vermez. Fakat muhasebe standartlarının ihtiyatlılık çerçevesinde işletme tarafından tahsil edileceği konusunda şüphe uyandıran alacaklar için karşılık ayırabilir (Zeren, 2013: 67). Bu uyumsuzluk sonucu oluşan farklar ertelenmiş geçici fark oluşturmaktadır.

Örnek: X İşletmesi 01.10.2017 tarihinde 10.000 TL'lik senetsiz alacağı şüpheli duruma düşmüştür. İşletme yönetimi alacağın tamamına karşılık ayırmaya karar vermiştir.

Alacağın tahsili ile ilgili olarak 01.12.2018 tarihinde dava açılmış, ancak alacak 01.04.2019 tarihinde 8.000 TL olarak tahsil edilebilmiştir (İşlemlerde ve muhasebeleştirmede dava giderleri dikkate alınmamıştır). Vergi oranı %20'dir.

Muhasebeleştirilmesi:

----- 01/10/2017 ----- 128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK HESABI 120 ALICILAR HESABI Alacağın şüpheli duruma düşmesi	10.000	10.000
----- 01/10/2017 ----- 654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI Alacak için karşılık ayırma	10.000	10.000
----- 01/10/2017 ----- 970 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER BORÇ HES. 971 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER ALACAK HESABI Kanunen kabul edilmeyen giderin muhasebeleştirilmesi	10.000	10.000
----- 01/10/2017 ----- 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı (10.000 x 0.20 = 2.000) Vergi etkisinin kaydı	2.000	2.000
----- 01/12/2018 ----- 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI 691.12 Ertelenmiş Vergi Varlığı İptali Hesabı 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HES. 2017 yılında KKEG karşılığının dava açılması sebebi ile kabul edilebilir gider haline dönüşmesi (Vergi Değeri/Muhasebe Değeri farkın ortadan kalkması)	2.000	2.000
----- 01/12/2018 ----- 982 VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİM BORÇ HESABI 983 VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİM ALACAK HESABI Vergi matrahından indirim kaydı	10.000	10.000
----- 01/04/2019 ----- 100 KASA HESABI 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI 128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HES 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HESABI Alacağın dava sonucunda 8000 TL'sinin tahsili	8.000 10.000	10.000 8.000

2.3.5.2.6. Stok Değer Düşüklüğünden Oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı

Stok maliyetleri; stokların satış fiyatının düşmesi, kısmen ya da tamamen kullanılamaz duruma gelmesi veya zarar görmesi gibi nedenlerle geri kazanılamayabilir. Bu nedenlerden dolayı stok maliyetleri geri kazanılabilecek tutardan yüksektir. Stok maliyetleri, tahmini tamamlanma maliyetleri ya da tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi nedeniyle de geri kazanılamayabilir. Stoklar, finansal tablolarda satış ve kullanım sonucu elde edilecek olan bedelden daha yüksek bir tutarda izlenemezler. Stokların maliyetleri satış ve kullanım sonrası elde edilecek bedelden yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak, finansal tablolara yansıtılacak tutarlar net gerçekleşebilir değere indirgenmesi gerekmektedir (Tekşen, 2014: 39-40).

VUK'un 274. maddesi, işletmenin mallarını maliyet bedeliyle değerlemesi gerekir. Malın değerlendirme tarihindeki satış tutarı, maliyet bedelinin %10 veya daha altındaysa bazı istisnalar haricinde malları emsal bedeli ölçüsü üzerinden değerleyebilir.

Fakat, muhasebe standartları çerçevesinde ve muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereği değer kaybına uğrayan stoklara karşılık ayrılır. Bu ayrılan karşılıkları vergi kanunları kabul etmiyorsa mali kâr ile ticari kâr arasında geçici fark oluşmaktadır.

Örnek: Y İşletmesi 31.12.2018 tarihinde 2.000 TL değerinde olan ticari malının değerinin 1.500 TL'ye düştüğünü tespit etmiştir. Vergi oranı %20'dir.

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 ----- 157 DİĞER STOKLAR HESABI 153 TİCARİ MALLAR HESABI Stok değer düşüklüğü	2.000	2.000
----- 31/12/2018 ----- 626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ H. 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI Stok için karşılık ayırma	500	500
----- 31/12/2018 ----- 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ.YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HES. 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı (500 x 0.20 = 100) Vergi etkisinin kaydı	100	100

2.3.5.2.7. Hisse Senetleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Hisse senedi satışı gerçekleşmeden değerlendirme sonucunda oluşan zarar muhtemel oluşabilecek bir zarar olarak dikkate alınabilir kesinlik içermez. Standartlar ihtiyatlılık gereği ilerde oluşabilecek muhtemel giderleri kayıt altına alırken vergi mevzuatı henüz gerçekleşmemiş bir giderin kayıtlara alınmasını kabul etmemektedir. Bunun sonucunda ticari kâr ile mali kâr arasında meydana gelen geçici fark ertelenmiş vergi varlığını oluşturmaktadır.

Örnek: X İşletmesi dönemde 1.500 TL'ye aldığı hisse senetlerini 31.12.2018 tarihinde değerlediğinde hisse senetlerinin değerinin 1.200 TL olduğunu görmüştür.

İşletmenin hisse senetlerini değerlemeden kaynaklanan 300 TL (1500 – 1200 = 300 TL) zararı vardır. Vergi oranı %20'dir.

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 ----- 658 BORSA DEĞER AZALIŞ ZARARLARI HESABI 110 HİSSE SENETLERİ HESABI Hisse senedinin değer düşüklüğü kaydı	300	300
----- 31/12/2018 ----- 970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDER HES. 971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDER ALACAK Kanunen kabul edilmeyen giderin muhasebeleştirilmesi	300	300
----- 31/12/2018 ----- 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIK HESABI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ.YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HES. 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı (300 x 0.20 = 60) Vergi etkisinin kaydı	60	60

2.3.5.2.8. Ödenmemiş (Ödenecek) Sosyal Güvenlik Kesintileri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Ödenmemiş sosyal güvenlik kesintileriyle ilgili olarak muhasebe ve vergi yaklaşımlarındaki ayırımın muhasebenin dönemsellik, ihtiyatlılık ve tahakkuk esaslarını; vergi mevzuatının ise tahsil esasını baz almasından kaynaklandığı görülmektedir. Dolayısıyla, ticari kâr ile mali kâr arasında primlerin tahakkuk esasına göre kayıtlara alınması döneminden, fiilen ödenmesi dönemine kadar geçen sürede indirilebilir nitelikte bir geçici fark oluşmaktadır. Farkın yasal vergi oranıyla çarpılması sonucunda ertelenmiş vergi alacağı tutarı bulunur. İlerleyen dönemlerde ödenmemiş (ödenecek) sosyal güvenlik kesintilerinin ödenmesiyle birlikte fark ortadan kalkmaktadır. Primler ödendikleri dönemde gider olarak vergi matrahından indirilerek ticari kâr ile mali kâr arasında geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış olan indirilebilir geçici fark ortadan kalkar; dolayısıyla bu farktan oluşmuş ve gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarını ifade eden ertelenmiş vergi varlığı geri kazanıldığı için ortadan kalkmaktadır (Tekşen, 2014: 42-43).

Örnek: Z İşletmesi 2018 yılında vadesi gelen 20.000 TL'lik sosyal güvenlik kesintisini zamanında ödemiştir. Vergi oranı %20'dir. Yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 ----- 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HES. 368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI Zamanında ödenmeyen SGK kaydı	20.000	20.000
----- 31/12/2018 ----- 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIK HESABI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HES. 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı (20.000 x 0.20 = 4.000) Vergi etkisinin kaydı	4.000	4.000

2.3.5.2.9. Geçmiş Yıllar Zararları Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

İşletmelerin ertelenmiş vergi varlıklarının kabul edilebilmesi için, gelecek dönemlerdeki kârlılığıyla ilgili olarak inandırıcı ve daha çok kanıt ihtiyacı vardır. Zararın nedenleri araştırılarak tekrar oluşma olasılıkları değerlendirilmeli, zarar olağandışı nedenlerle meydana gelmişse ve bu nedenler ortadan kalkmışsa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilebilir. Fakat, oluşan zarar olağan faaliyetlerden kaynaklanıyorsa tekrarlanması muhtemeldir. Dolayısıyla indirilebilir geçici farkların ertelenmiş vergi etkisi kabul edilmemektedir. İzleyen dönemlerde işletme koşullarında değişiklik olduğunda, etkisi süren geçici farklara ilişkin ertelenmiş vergiler muhasebeleştirilir (Ayanoğlu, 2006: 30-31).

Geçmiş yıl zararlarından faydalanarak bir ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilip raporlanması için bu zararın mali zarar olması ve zararların gelecek yıllarda mahsup edileceği yeterli bir vergiye tabi kâra ulaşacağı ihtimalinin oldukça güçlü olması önemli iki gerekliliktir.

Standart, vergi avantajları ve kullanılmayan geçmiş yıllara ilişkin mali zararlar için izleyen dönemlerde bu tutarların mahsup edilmesine yetecek tutarda vergilendirilebilir gelir sağlanabileceğinin muhtemel olması durumunda ertelenmiş vergi varlıkları muhasebeleştirilebilmektedir.

Örnek: AB İşletmesi 31.12.2018 tarihinde dönem net zararı 10.000 TL'dir. Vergi oranı %20'dir. Yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Muhasebeleştirilmesi:

----- 01/01/2019 ----- 580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI 591 DÖNEM NET ZARARI HESABI Dönem zararının geçmiş yıl zararlarına aktarılması	10.000	10.000
----- / ----- 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HES. 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı (10.000 x 0.20 = 2.000) Vergi etkisinin kaydı	2.000	2.000

2.3.5.3. Ertelenmiş Vergi Borcunu (Yükümlülüğü) Oluşturan Unsurların Muhasebeleştirilmesi

Ertelenmiş vergi borçları, vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle izleyen dönemlerde ödenmesi gereken vergi tutarını ifade etmektedir. Farklı bir ifadeyle ertelenmiş vergi borçları, izleyen dönemlerde ödenecek Kurumlar Vergisi tutarına eklenecek rakamdır (Örten vd., 2019: 177-178).

Standardın 56. maddesinde, ertelenmiş vergi borçlarının cari dönem borçlarından ayrı gösterilmesi belirtilmiştir. Fakat işletmelerin raporlarken hangi hesapları kullanmaları gerektiği ve bu kullanacakları hesapların bilançoda nerede ve ne şekilde yer alacağı açıklanmamıştır. Bu standartta ertelenmiş vergi borçlarının finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerektiği bilgisi belirtilmiştir (TMS 1: Madde 56).

Ertelenmiş vergi borçları, nakit olarak tahsil edilen gelirleri ifade etmektedir. THP' de 38. Nolu grupta gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları, 48. Nolu grupta gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları hesapları yer almaktadır. İşletmelerin elde ettikleri gelirlerinin gelecek dönemleri ilgilendiren kısmını, ilgili dönem gelirlerine yansıtmak amacıyla kullanılan dönem ayırıcı hesaplarla gerçekleştikleri halde alacaklıları tarafından istenebilecek aşamaya gelmeyen giderlerin tahakkuk yoluyla giderlere yansıtılması amacıyla kullanılır. Bu bağlamda, 384 veya 484 numaralı hesaplar "Ertelenmiş Vergi Borcu" hesabı olarak

kullanılabilir. Fakat TMS 1'in 56. maddesinde, işletmeler yabancı kaynaklarını kısa vadeli ve uzun vadeli olarak bilançolarında ayrı ayrı sınıflandırıyorlarsa, ertelenmiş vergi borçları da bilançolarında uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde raporlanmalıdır. Bu nedenle THP' ye 484 Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı eklenmesi gerekmektedir (Tekşen, 2014: 45).

Ertelenmiş vergi borcu ticari kâr ile mali kâr arasında çeşitli nedenlerden dolayı oluşan farkları ifade etmektedir. Bu farklar sonucunda vergilendirilebilir geçici farklar meydana gelmektedir. Ertelenmiş vergi borcunu ortaya çıkaran unsurlar aşağıda verilmiştir:

2.3.5.3.1. Faiz Gelirleri Açısından Ertelenmiş Vergi Borcu

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı açısından faiz hangi döneme aitse o dönem içerisinde muhasebeleştirilmelidir. Vergi kanunları açısından ise bir faizin gelir olarak muhasebeleştirilebilmesi için tahsil edilme şartını yerine getirmesi gerekmektedir. Ancak işletmeler her zaman faizi muhasebeleştirmek için tahsil etmeyi beklemez. Faiz tahakkuk aşamasına geldiğinde kayıt altına alırlar bilançolarında gelir tahakkukları adlı hesap aracılığıyla gösterirler. Bununla birlikte vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyecek olan bir vergi kalemi ortaya çıkmış olur. Bu fark vergilendirilebilir geçici fark olarak ertelenmiş vergi borcunu oluşturur.

Örnek: AB İşletmesi 01.11.2018 tarihinde 3 ay vadeli, %20 faiz oranı ile 30.000 TL banka hesabına yatırmıştır.

İşletmenin bankadaki parasının vadesi 31.01.2019 tarihinde dolmaktadır ve anapara ile birlikte faiz gelirini o tarihte alabilecek duruma gelecektir. 31.12.2018 envanter tarihi itibarıyla 2 aylık faiz geliri hak edilmiş fakat henüz istenebilir aşamaya gelmemiştir. Bu nedenle 2 aylık faiz geliri muhasebenin dönemsellik kavramı gereği hesaplanarak muhasebeleştirilmelidir. Vergi oranı %20'dir.

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 ----- 181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI 642 FAİZ GELİRLERİ HESABI (30.000 x 60 x 20) / 36.500 = 986,30 Faiz gelirinin kayıtlara alınması	986,30	986,30
----- 31/12/2018 ----- 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI 691.13 Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HES. (986,30 x 0.20 = 197,26) Vergi etkisinin kaydı	197,26	197,26

TMS 12’de faiz geliri ticari kârın belirlenmesinde faizin işlediği zamana göre tespit edilirken, vergi mevzuatı açısından nakit tahsil edilmesi esas alınır. Bilançoda gösterilmiş fakat henüz tahsil edilmeyen bu tür faiz alacakları vergiye esas değer açısından sıfırdır. Çünkü bu gelirler peşin tahsil edilmediklerinden dolayı vergiye tabi geliri etkilememektedir.

Muhasebe kuralları açısından tahakkuk eden faizlerin, ait olduğu dönemlere yazılması gerekmektedir. Vergi mevzuatı açısından faizler ise tahsil edildikleri zaman gelir olarak kayıtlara alınır. Bu nedenle tahsil edilmeyen fakat tahakkuk eden faiz geliri ertelenmiş vergi borcunu oluşturmaktadır.

2.3.5.3.2. Amortismanların Eksik Ayrılması Nedeniyle Oluşan Ertelenmiş Vergi Borcu

Amortismanlarda hesaplama sürelerinde ve amortisman yöntem seçimindeki farklılıklardan dolayı mali kâr ve ticari kâr arasında farklar oluşmaktadır. Bu farklarda ertelenmiş vergiyi meydana getirmektedir.

Örnek: Işık İşletmesinin “amortisman ve vergi öncesi kârı” 15.000 TL’dir. İşletmenin 20.000 TL değerinde demirbaşı bulunmaktadır. Demirbaşın amortismanına tabi ekonomik ömrü 5 yıl, işletmenin ticari kâr kapsamında amortisman oranı %20’dir. İşletme normal amortisman yöntemini kullanacaktır.

Mali kâr kapsamında vergi avantajı sağlamak ilk yıllarda vergi ödemelerini ertelemek için azalan bakiyeler yöntemine (hızlandırılmış amortisman) göre demirbaşına %40 (%20 x 2) amortisman uygulamıştır.

	Standartlar %20	Vergi Mevzuatı %40
Amortismanlar ve Vergi Öncesi Kârlar	15.000 TL	15.000 TL
Amortisman Gideri	20.000 x 0.20 = 4.000 TL	20.000 x 0.40 = 8.000 TL
Ticari Kâr / Mali Kâr	15.000 – 4.000 = 11.000 TL	15.000 – 8.000 = 7.000 TL

Ticari kâra dayalı dönemin vergi gideri: $11.000 \times 0.20 = 2.200$ TL

Vergilendirilebilir Geçici Fark: $8.000 - 4.000 = 4.000$ TL

Ertelenmiş Vergi Borcu: $4.000 \times 0.20 = 800$ TL

Mali kâra dayalı dönem vergi borcu: $7.000 \times 0.20 = 1.400$ TL

Muhasebeleştirilmesi:

..... 31/12/2018		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI	2.200	
691.13 Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı		
484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HES.		800
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞILIĞI HESABI		1.400
Vergi etkisinin kaydı		

2.3.5.3.3. Geçici Farkların Öz Kaynaklarda Muhasebeleştirilmesi Açısından Vergi Borcu

Örnek: XZ İşletmesi muhasebe politikalarında değişikliğe gitmiş, maddi duran varlıklarını yeniden değerleyerek bilançoya bu değerler üzerinden almıştır. Bu nedenle maddi duran varlık hesaplarında 15.000 TL'lik artış olmuştur.

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 ----- 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI 522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞER ARTIŞLARI HESABI Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi	15.000	15.000
----- 31/12/2018 ----- 559 ÖZ KAYNAKLARDA MUHASEBELEŞTİRİLEN GELİR/GİDERLERİN ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ HES. 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HES. Vergi etkisinin kaydı	3.000	3.000

2.3.5.3.4. Hisse Senetleri Açısından Ertelemiş Vergi Borcu

Hisse senedi satışı gerçekleşmeden değerlendirme sonucunda meydana gelen kazanç muhtemel oluşabilecek bir kârdır ve kesinlik içermemektedir. Standartlar varlık değerlerinin gerçeği objektif bir şekilde yansıtmasını ilke edindiği için ileride oluşabilecek muhtemel gelirleri de kayıt altına alırken vergi mevzuatı henüz gerçekleşmemiş bir gelirin kayıtlara alınmasını kabul etmemektedir. Vergi yasaları, hisse senedinin alış bedelleri ile değerlemesini kabul etmektedir. Bunun için mali değerleri ile ticari değerlerinde farklılıklar oluşmaktadır. Muhasebe değer vergi değerinden yüksek olduğu için vergilendirilebilir geçici fark bunun sonucunda da ertelenmiş vergi borcu oluşmaktadır.

Örnek: XZ İşletmesi 01.10.2018 tarihinde 2.500 TL'ye alım satım amaçlı aldığı hisse senetlerini 31.12.2018 tarihinde değerlediğinde hisse senetlerinin değerinin 2.700 TL olduğunu görmüştür. Vergi oranı %20'dir.

İşletmenin dönem sonunda hisse senedinin gerçeğe uygun değerinin tespiti nedeniyle hisse senedinde 200 TL ($2.500 - 2.700 = 200$ TL) kazancının olduğu görülmektedir.

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 ----- 110 HİSSE SENETLERİ HESABI 648 BORSA DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI HESABI Hisse senedinin değer artışı kaydı	200	200
----- 31/12/2018 ----- 960 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GİDER HES. 960 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER ALACAK H. Kanunen kabul edilmeyen giderin muhasebeleştirilmesi	200	200
----- 31/12/2018 ----- 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI 691.13 Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HES. (200 x 0.20 = 40) Vergi etkisinin kaydı	40	40

2.3.5.3.5. Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi Açısından Ertelenmiş Vergi Borcu

TMS, bazı varlıkların gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesi sonucunda oluşacak artış ve azalışların gelir tablosu yerine bilançoda öz kaynaklarda muhasebeleştirilmesini benimsemektedir. Maddi duran varlıklarda bu hususlardan biri olduğu için yeniden değerlendirilmesi durumunda meydana gelen değer artışı öz kaynaklar içerisinde raporlanır. Niteliği itibarıyla öz kaynaklarda oluşan artışlar ya da azalışlar (kapsamlı kâr hariç) dönem kârını etkilememektedir. Bu nedenle dönem kârına etki etmeyen unsurların vergi etkileri vergi gideri ya da vergi geliri şeklinde değil de, öz kaynaklara ilave veya indirim olarak muhasebe kayıtlarına aktarılması gerekmektedir.

Örnek: XZ Anonim Şirketi, mülkiyeti olan 350.000 TL'lik binayı 31.12.2018 tarihinde yeniden değerlemiştir. Bu değerlendirme sonucundan binanın değerinin 400.000 TL olduğu görülmüştür. Binanın değeri 50.000 TL artmıştır. Vergi oranı %20'dir.

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 ----- 252 BİNALAR HESABI 522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞER ARTIŞLARI HESABI 522.01 Bina Değer Artışı Maddi duran varlık değer artışı	50.000	50.000
----- 31/12/2018 ----- 559 ÖZ KAYNAKLARDA MUHASEBELEŞTİRİLEN GELİR/GİDERLERİN ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ HES. 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HESABI (50.000 x 0.20 = 10.000) Vergi etkisinin kaydı	10.000	10.000

2.3.5.3.6. Mali Duran Varlıklar Açısından Ertelenmiş Vergi Borcu

Menkul kıymet değer artışından oluşan vergilendirilebilir geçici fark, değerlendirme tarihindeki borsa rayicinin, alış bedelinden yüksek olmasından meydana gelmektedir. Muhasebe standartları, değer artışından meydana gelen geliri kabul edip raporlarken, vergi mevzuatı bu değer artışının gelir olarak raporlanmasını kabul etmemektedir. Bu nedenle ticari kâr ile mali kâr arasında değer artışı tutarı kadar vergilendirilebilir geçici fark meydana gelmektedir. Bu fark nedeniyle ertelenmiş vergi borcu oluşmakta ve bu borç finansal tablolarda muhasebeleştirilmektedir.

Örnek: XZ Anonim Şirketi 50.000 TL'ye satın aldığı satışa hazır menkul kıymetini 31.12.2018 tarihinde gerçeğe uygun değeriyle değerlemeye tabi tutmuş ve menkul kıymetin gerçeğe uygun değerinin 60.000 TL olduğunu görmüştür. Değerleme işlemi sonucunda 10.000 TL'lik artış olmuştur. Vergi oranı %20'dir.

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 ----- 240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER HESABI 526 BORSADA OLUŞAN DEĞER ARTIŞLARI HESABI Değer artışı	10.000	10.000
----- 31/12/2018 ----- 559 ÖZ KAYNAKLARDA MUHASEBELEŞTİRİLEN GELİR/GİDERLERİN ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ HES. 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HESABI (10.000 x 0.20 = 2.000) Vergi etkisinin kaydı	2.000	2.000

2.3.5.4. Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Borçlarının Mahsubu

İşletmeler, ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borçlarını sadece yasal olarak dönem vergi varlığını dönem vergi borcuna mahsup etme hakkı tanınması ve ertelenmiş vergi varlık ve borcunun aynı vergi idaresince belirlenen aşağıdaki hususlarının birisinden kaynaklanması durumunda mahsup işlemi yapabilirler (Tekşen, 2014: 53-54):

- Aynı vergi mükellefi olursa,
- Vergiye tabi işletmeler farklı işletme olmalarını yanında bu işletmeler, ertelenmiş vergi borçlarının büyük bir kısmının ödeneceği ya da geri kazanılacağı tahmin edilen gelecek her dönem itibariyle, vergi borçları ve alacaklarını ya net esasa göre yerine getirecek veya tahsilat ve ödemeyi ayrı ayrı yapacaklardır.

Örnek: XV İşletmesinin 2018 yılı yasal vergi karşılığı 300.000 TL'dir.

- 1) Ertelenmiş vergi borcu 70.000 TL olarak hesaplanmıştır.
- 2) Ertelenmiş vergi varlığı 90.000 TL olarak hesaplanmıştır.

1) **Muhasebeleştirilmesi:**

----- 31/12/2018 -----		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIĞI HESABI	370.000	
691.10 Hesaplanan Kurumlar Vergisi Hesabı 300.000		
691.13 Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı 70.000		
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜĞÜ KARŞ. HESABI		300.000
484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HESABI		70.000
Yasal vergi ve ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesi		

2) **Muhasebeleştirilmesi:**

----- 31/12/2018 -----		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIĞI HESABI	300.000	
691.10 Hesaplanan Kurumlar Vergisi Hesabı 300.000		
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜĞÜ KARŞ. HESABI		300.000
Yasal verginin muhasebeleştirilmesi		

----- 31/12/2018 -----		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI	90.000	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞ. HESABI		90.000
691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı 90.000		
Ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesi		

Örnek 1: CN A.Ş.'nin 2018 yılı ticari kârı 3.000.000 TL olarak hesaplanmıştır. Hisse senedi değer artışından oluşan vergilendirilebilir geçici fark 200.000 TL, stok değerlemelerinden oluşan indirilebilir geçici fark ise 300.000 TL'dir.

2018 yılı vergi oranı %20'dir. CN A.Ş.'nin net kârı aşağıdaki gibidir:

Ticari Kâr	3.000.000
(-) Vergilendirilebilir Geçici Fark	(200.000)
(+) İndirilebilir Geçici Fark	300.000
VERGİ MATRAHI	3.100.000
Kurumlar Vergisi (3.100.000 x 0.20)	620.000

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 -----		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI HESABI	620.000	
691.10 Hesaplanan Kurumlar Vergisi Hesabı 620.000		
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜĞÜ KARŞILIĞI HES.		620.000
Yasal verginin muhasebeleştirilmesi		

2018 yılı Ertelenmiş vergi varlığı ve Ertelenmiş vergi borcunun hesaplanması:

İndirilebilir Geçici Fark 300.000 x 0.20 = 60.000 TL Ertelenmiş Vergi Varlığı

Vergilendirilebilir Geçici Fark 200.000 x 0.20 = 40.000 TL Ertelenmiş Vergi Borcu

60.000 – 40.000 = **20.000 TL Ertelenmiş Vergi Geliri**

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 -----		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI	20.000	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIĞI HESABI		20.000
691.11 Ertelen. Vergi Varlığı Hs. 20.000		
Ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesi		

Dönem Vergi Karşılığı	620.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı	(20.000)
Toplam Vergi Karşılığı	600.000
Ticari Kâr	3.000.000
(-) Vergi Karşılıkları	(600.000)
Net Kâr	2.400.000

Örnek 2: CN A.Ş.'nin 2018 yılı ticari kârı 4.000.000 TL olarak hesaplanmıştır. Amortisman hesaplamasından oluşan vergilendirilebilir geçici fark 300.000 TL, alacakların değerlemelerinden oluşan indirilebilir geçici fark ise 150.000 TL'dir.

2018 yılı vergi oranı %20'dir. CN A.Ş.'nin net kârı aşağıdaki gibidir:

Ticari Kâr	4.000.000
(-) Vergilendirilebilir Geçici Fark	(300.000)
(+) İndirilebilir Geçici Fark	150.000
VERGİ MATRAHI	3.850.000
Kurumlar Vergisi (3.850.000 x 0.20)	770.000

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 ----- 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIĞI HESABI 691.10 Hesaplanan Kurumlar Vergisi Hesabı 620.000 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HESABI	770.000	
Yasal verginin muhasebeleştirilmesi		770.000

2018 yılı Ertelenmiş vergi varlığı ve Ertelenmiş vergi borcunun hesaplanması:

İndirilebilir Geçici Fark $150.000 \times 0.20 = 30.000$ TL Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergilendirilebilir Geçici Fark $300.000 \times 0.20 = 60.000$ TL Ertelenmiş Vergi Borcu
 $60.000 - 30.000 = \mathbf{30.000}$ TL Ertelenmiş Vergi

Gideri

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 ----- 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI 691.13 Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı 30.000 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HESABI	30.000	
Ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesi		30.000

Dönem Vergi Karşılığı	770.000
Ertelenmiş Vergi Gideri	30.000
Toplam Vergi Karşılığı	800.000
Ticari Kâr	4.000.000
(-) Vergi Karşılıkları	(800.000)
Net Kâr	3.200.000

Örnek 3: CN A.Ş.'nin 31.12.2018 tarihli bilançosu aşağıda verilmiştir. İşletmenin Kurumlar Vergisini tutarını, cari dönem ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcunu hesaplayınız. 2018 yılı vergi oranı %20'dir.

AKTİF		CN A.Ş. 31.12.2018 TARİHLİ BİLANÇOSU		PASİF	
DÖNEN VARLIKLAR		265.000	KISA VAD. YAB. KAYNAK.		210.000
Hazır Değerler	55.000		<i>Ticari Borçlar</i>	200.000	
			<i>Borç Senet.</i>	(25.000)	
			<i>Reesk.</i>	175.000	
			Net Ticari Borçlar		
<i>Menkul Kıymet.</i>	110.000				
<i>Men.Kıy.Değ.Düş.Kar</i>	(30.000)		Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler	35.000	
Net Menkul Kıymet.	80.000				
<i>Ticari Alacaklar</i>	75.000		ÖZ KAYNAKLAR		150.000
<i>Alacak Sen. Reeskontu</i>	(25.000)				
Net Ticari Alacaklar	50.000				
<i>Stoklar</i>	100.000				
<i>Stok Değ. Düşük. Kar.</i>	(10.000)		Ödenmiş Sermaye	100.000	
Net Stoklar	90.000				
DURAN VARLIKLAR		85.000	Dönem Ticari Kâr	50.000	
<i>Maddi Duran Varlıklar</i>	110.000				
<i>Birikmiş Amortisman</i>	(25.000)				
Net Maddi Dur.Varlık	85.000				
AKTİF TOPLAM		360.000	PASİF TOPLAM		360.000

Not: Ticari alacak ve ticari borçlara hesaplanan reeskontun tamamı vergi yasalarına uygun şekilde hesaplanmıştır.

Kurumlar Vergisinin Tespiti

Dönem Ticari Kârı	50.000	
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı	+30.000	İndirilebilir Geçici Fark
Alacak Senetleri Reeskontu	+25.000	İndirilebilir Geçici Fark
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	+10.000	İndirilebilir Geçici Fark
Borç Senet Reeskontu	-25.000	Vergilendirilebilir Geçici Fark
Kurumlar Vergisi Matrahı	90.000	
Kurumlar Vergisi Gider Karşılığı (90.000 x 0.20)	18.000	
Dönem Net Kârı (50.000 – 18.000)	32.000	

Ticari Kârı	50.000
(-) Vergilendirilebilir Geçici Fark	(25.000)
(+) İndirilebilir Geçici Fark	<u>65.000</u>
Vergi Matrahı	90.000
Kurumlar Vergisi (90.000 x 0.20)	18.000

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 ----- 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIĞI HESABI 691.10 Hesaplanan Kurumlar Vergisi Hesabı 18.000 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜĞÜ KARŞ. HESABI	18.000	
Yasal verginin muhasebeleştirilmesi		18.000

2018 yılı Ertelenmiş vergi varlığı ve Ertelenmiş vergi borcunun hesaplanması:

İndirilebilir Geçici Fark $65.000 \times 0.20 = 13.000$ Ertelenmiş Vergi Varlığı

Vergilendirilebilir Geçici Fark $25.000 \times 0.20 = 5.000$ Ertelenmiş Vergi Borcu

$13.000 - 5.000 = \mathbf{8.000}$ Ertelenmiş Vergi Geliri

Muhasebeleştirilmesi:

----- 31/12/2018 -----			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞ. HESABI 691.11 Ertelemiş Vergi Varlığı 8.000		8.000	8.000
Ertelemiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesi			
Dönem Vergi Karşılığı		18.000	
Ertelemiş Vergi Varlığı		(8.000)	
Toplam Vergi Karşılığı		10.000	
Ticari Kâr		50.000	
(-) Vergi Karşılıkları		(10.000)	
Net Kâr		40.000	

Ertelemiş Vergi Varlıkları ve Ertelemiş Vergi Borcunun Tespiti			
	TMS' ye Göre Muhasebe Değeri	Vergi Mevzuatına Göre Vergi Değeri	Geçici Farklar
Hazır Değerler	55.000	55.000	-
Menkul Kıymetler	80.000	110.000	30.000 İndirilebilir Geçici Fark
Ticari Alacaklar <i>Alacak Senetleri</i> <i>Reeskontu</i>	75.000 (25.000)	75.000 (25.000)	- -
Stoklar <i>Stok Değer Düşük.</i> <i>Karşılığı</i>	100.000 (10.000)	100.000	10.000 İndirilebilir Geçici Fark
Maddi Duran Varlıklar <i>Birik. Amortismanlar</i>	110.000 (25.000)	110.000 (25.000)	- -
Aktif Toplam	360.000	400.000	40.000 İndirilebilir Geçici Fark
Ticari Borçlar <i>Borç Senetleri</i> <i>Reeskont</i>	200.000 (25.000)	200.000 (25.000)	- -
Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler	35.000	35.000	-
Ödenmiş Sermaye	100.000	100.000	-
Dönem Ticari Kârı	50.000	90.000	
Pasif Toplam	360.000	400.000	

Dönem Ticari Kârı	50.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi (-)	(18.000)
Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	<u>8.000</u>
Dönem Net Kârı	40.000 TL

2.3.5.5. Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolarda Gösterilmesi

“Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi 2019 tarih ve 1 sayılı düzenlemede kullanılan terimler, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile TFRS’de ve *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*’de (2018 Sürümü) yer alan anlamlarıyla kullanılmıştır. Finansal tablo örnekleri, finansal tabloların TFRS’ye uyumlu olarak sunulmasını sağlayacak şekilde tasarlanmıştır. (KGK, agis, 2019).”

Gelecek dönemlerde mahsup edilecek ya da ödenecek, varlık ve borç tanımlarını karşılamış ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu tutarlarının finansal durum tablosunda yer almalıdır. Muhasebe standartlarına göre ertelenmiş vergi varlığı ve borcu finansal durum tablosunda, ertelenmiş vergi gelir ve ertelenmiş gider etkilerinin de kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna sunulması gerekmektedir (Küçük, 2015: 168).

İşletmelerin sunacakları finansal tablolarda geçici farklarla beraber tüm hesap hareketlerinin muhasebe standartları kapsamında gösterilmesi zorunludur. Standartlar uyarınca finansal tablolarda gösterilemeyen hususlar dipnotlar aracılığıyla gerçekçi, açık bir şekilde finansal bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır.

TMS 12’de geçici farkların vergiye etkileri; gelir tablosu açısından, ertelenmiş vergi gelirleri ve ertelenmiş vergi giderleri ismiyle yer alırken, bilançoda, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi borçları şeklinde yer alır.

2.3.5.5.1. Ertelenmiş Vergilerin Finansal Durum Tablosunda Sunumu

Finansal durum tablosunda, faaliyet dönemi içerisinde kullanılacak olan varlıklar için “dönen varlıklar”, faaliyet dönemi içerisinde kullanılmayan yani izleyen dönemlerde kullanılacak varlıklar için “duran varlıklar” kısımları yer almaktadır. Varlık kısmında olduğu gibi kaynak bölümünde de faaliyet dönemi içerisinde ödenecek borçlar “kısa vadeli yabancı kaynaklar” bölümünde, faaliyet dönemi

içerisinde işletmeden çıkış yaratmayacak borçlar ise “uzun vadeli yabancı kaynaklar” kısmında ele alınmıştır. Buradan hareketle, “ertelenmiş vergi varlıkları, duran varlıklar” kısmında bulunurken “ertelenmiş vergi borçları, uzun vadeli yabancı kaynaklar” kısmında bulunmaktadır.

Tablo 2.10. Bilançonun Kalemleri Açısından Ertelenen Verginin Özet Tablosu

	Vergi Değeri>Muhasebe Değeri	Vergi Değeri<Muhasebe Değeri
Varlıklar	<u>İndirilebilir Geçici Farklar</u> Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacakları) Ertelenmiş Vergi Gelirleri	<u>Vergilendirilebilir Geçici Farklar</u> Ertelenen Vergi Borçları (Yükümlülük) Ertelenmiş Vergi Giderleri
Borçlar	<u>Vergilendirilebilir Geçici Farklar</u> Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülük) Ertelenmiş Vergi Giderleri	<u>İndirilebilir Geçici Farklar</u> Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacakları) Ertelenmiş Vergi Gelirleri

Aşağıda “Finansal Durum Tablosu” şekli verilerek ertelenmiş verginin yer aldığı kısımlar gösterilmiştir.

Tablo 2.11. Finansal Durum Tablosunda (Bilanço)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar - Nakit ve Nakit Benzerleri - Finansal Yatırımlar - Ticari Alacaklar - İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar - Diğer Alacaklar - İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar - Stoklar - Peşin Ödenmiş Giderler - Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar - Diğer Dönen Varlıklar			
ARA TOPLAM - Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR			
Duran Varlıklar - Ticari Alacaklar - İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar - Diğer Alacaklar - İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar - İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar - Finansal Yatırımlar - Öz Kaynak Yönetimiyle Değerlenen Yatırımlar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller - Maddi Duran Varlıklar - Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Şerefiye - Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Peşin Ödenmiş Giderler - Ertelenmiş Vergi Varlığı - Diğer Duran Varlıklar			
TOPLAM DURAN VARLIKLAR			
TOPLAM VARLIKLAR			

Kaynak: KGK, agis, 2019.

Tablo 2.11.'de de görüldüğü gibi ertelenmiş vergi varlığı, Finansal Durum Tablosunda duran varlıklar bölümünde yer almaktadır.

Tablo 2.11. Finansal Durum Tablosu (Devamı)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
- Kısa Vadeli Borçlanmalar			
- Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları			
- Diğer Finansal Yükümlülükler			
- Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Borçlar			
- Ertelenmiş Gelirler			
- Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü			
- Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
- Uzun Vadeli Borçlanmalar			
- Diğer Finansal Yükümlülükler			
- Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar			
- Ertelenmiş Gelirler			
- Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar			
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
- Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER			

Kaynak: KGK, agis, 2019.

Tablo 2.11.'de de görüldüğü gibi ertelenmiş vergi borcu, Finansal Durum Tablosunda uzun vadeli yükümlülükler bölümünde yer almaktadır.

Örnek 1: ZYX İşletmesinin 31.12.2018 tarihinde finansal tablolarında yer alan hesap kalemleri ve ek bilgiler aşağıdaki gibidir (Ataman ve Gökçen, 2017: 304-308):

- 1) İşletmenin finansal yatırımları 20.000 TL'dir. Bu değerde 2.000 TL hisse senedi değer artışı bulunmakta ve dönem sonu gelir olarak muhasebeleştirilmiştir.
- 2) 10.000 TL tutarında ticari alacak için reeskont hesaplanarak gider kayıtlarına alınmıştır.
- 3) Stoklar için 30.000 TL değer düşüklük karşılıkları ayrılmış ve ayrılan tutar vergi kanunlarına göre kanunen kabul edilmeyen giderdir.
- 4) 2018 tarihinde alınan makinelerin işletmeye maliyeti 200.000 TL'dir. Makinelerin amortismanına tabi faydalı ömrü 10 yıldır. Vergi mevzuatınca amortismanına tabi faydalı ömür 5 yıl olarak ilan edilmiştir. İşletme amortisman tutarlarını %40 hızlandırılmış amortisman yöntemiyle hesaplamıştır.
- 5) İşletmenin kaynaklarından üretim aktifine kaydettiği maddi olmayan duran varlıklarının maliyet tutarı 30.000 TL'dir. Dönem sonunda 6.000 TL itfa payı hesaplanmıştır. Fakat vergilendirilebilir kâr hesaplanırken tamamı indirilmiştir.
- 6) Yeni ürün geliştirip pazarlamasına yönelik işletmenin yapmış olduğu harcamaların 22.000 TL'lik kısmını 5 yılda amorti etmek amacıyla aktifine almıştır. Dönem sonunda 4.400 TL itfa payı ayrılıp kayıtlara alınmıştır. Bu harcamanın tamamı 22.000 TL vergi hesaplanırken kârdan düşülecektir.
- 7) Döviz cinsindeki borçlar için dönem sonunda Merkez Bankası döviz satış kuruyla değerlendirilip hesaplanan kur farkı gider kayıtlarına alınmıştır. Vergi mevzuatı açısından yapılan kur değişim sonucu 14.000 TL'lik fark oluşmuştur. Bu fark kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergilendirilebilir kâra ilave edilecektir.
- 8) İşletmenin 31.12.2018 tarihinde kıdem tazminatı yükümlülüğü olan 35.000 TL'nin hepsine karşılık ayrılmış olup, ayrılan karşılık vergi hesaplanırken indirim olarak kabul edilmemiştir.

9) İşletme 2018 yılında 4.000 TL gecikme faizi ödemesi ile 5.000 TL'lik yardım ve bağış ödemeleri vardır. Bu giderler vergi hesabı açısından indirimi kabul edilmeyen giderlerdir.

10) 31.12.2018 tarihi itibariyle işletmenin tabi olduğu Kurumlar Vergisi oranı %20'dir.

11) 31.12.2015 tarihinde düzenlenen finansal tablolarda;

Ticari Kâr = 50.000 TL

Mali Kâr = 44.400 TL

Ödenecek Vergi = 8.880 TL'dir (44.400 x 0,20 = 8.880 TL)

ZYX İşletmesi 31.12.2018 tarihinde finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir:



ZYX İşletmesi 31.12.2018 Tarihli Finansal Durum Tablosu

(TL)

VARLIKLAR		KAYNAKLAR	
Dönen Varlıklar		Kısa Vadeli Yükümlülükler	
Hazır Değerler	2.000	Ticari Borçlar (Net)	150.000
Finansal Yatırımlar	20.000	Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	8.880
Ticari Alacaklar (Net)	70.000	Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	30.000
Stoklar (Net)	190.000		
Diğer Dönen Varlıklar	4.000		
<u>Toplam Dönen Varlıklar</u>	286.000	<u>Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler</u>	188.880
Duran Varlıklar		Uzun Vadeli Yükümlülükler	
Maddi Duran Varlıklar	200.000	Finansal Yükümlülükler	42.600
Birikmiş Amortismanlar (-)	(20.000)	Uzun Vadeli Karşılıklar	35.000
M. Olmayan Dur. Varlık (Net)	41.600	<u>Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler</u>	77.600
		Öz kaynaklar	
		Sermaye	200.000
		Dönem Net Kârı/Zararı	41.120
<u>Toplam Duran Varlıklar</u>	221.600	<u>Toplam Öz kaynaklar</u>	241.120
TOPLAM VARLIKLAR	<u>507.600</u>	TOPLAM KAYNAKLAR	<u>507.600</u>

Cözüm: Yukarıda yer alan bilgilere göre işletmenin ertelenmiş vergi tutarı aşağıdaki gibidir:

Sıra No	Geçici Fark Yaratan Olaylar	İndirilebilir Geçici Farklar	Vergilendirilebilir Geçici Farklar
1	Hisse Senetleri Değer Artışı		2.000 TL
2	Ticari Alacaklar Reeskontu	10.000 TL	
3	Stok Değer Düşüklüğü	30.000 TL	
4	M.D.V. Amortisman Gideri		60.000 TL
5/6	M. Olmayan D.V. İtfa Payı		41.600 TL
7	Ticari Borçlar Kur Değerlemesi	14.000 TL	
8	Kıdem Tazminatı Karşılığı	35.000 TL	
	TOPLAM	89.000 TL	103.600 TL

- ✓ Vergilendirilebilir Geçici Farklar = 103.600 TL
- ✓ Ertelenmiş Vergi Borcu = $103.600 \times \%20 = 20.720$ TL
- ✓ İndirilebilir Geçici Fark = 89.000 TL
- ✓ Ertelenmiş Vergi Varlığı = $89.000 \times \%20 = 17.800$ TL

İşletmenin ilgili dönemde ödeyeceği vergi tutarı aşağıdaki gibidir:

<u>Ticari Kâr</u>		50.000 (TL)
<u>İlaveler</u>		128.400
1) Reeskont Faiz Gideri	10.000	
2) Stok Değer Düşüklüğü	30.000	
3) Finansal Durum Tablosundaki Amortisman Gideri (20.000 + (30.000+22.000) / 5 yıl = 30.400)	30.400	
4) Kur Farkı Gideri	14.000	
5) Kıdem Tazminatı Karşılığı	35.000	
6) Bağış ve Yardımlar	5.000	
7) Gecikme Cezaları	4.000	
<u>İndirimler</u>		(134.000)
1) Hisse Senetleri Değer Artışı	2.000	
2) Kuruluş ve Örgütlenme Gideri	30.000	
3) Araştırma ve Geliştirme Giderleri	22.000	
4) Vergisel Amortisman Gideri	80.000	
<u>Vergilendirilebilir Mali Kâr</u>		<u>44.400 TL</u>
<u>Vergi Giderinin Hesaplanması</u>		
<u>Ticari Kâr</u>		50.000 TL
1. Ödenecek Vergi (44.400 x %20)	8.880 TL	
2. Ertelenmiş Vergi Borcu	20.720 TL	
3. Ertelenmiş Vergi Varlığı	(17.800TL)	
<u>Finansal Durum Tablosundaki Raporlanan Vergi Gideri</u>	<u>11.800 TL</u>	
Vergi Giderinden Sonraki Dönem Net Karı	Ticari Kâr – Vergi Gideri 50.000 TL – 11.800 TL = 38.200 TL	

Ertelenmiş verginin hesaplanmasından sonra, BOBİ FRS' ye uygun düzenlenmiş ZYX İşletmesi 31.12.2018 tarihli Finansal Durum Tablosu aşağıda verilmiştir:

ZYX İşletmesinin 31.12.2018 Tarihli Finansal Durum Tablosu (TL)

VARLIKLAR		KAYNAKLAR	
Dönen Varlıklar		Kısa Vadeli Yükümlülükler	
Hazır Değerler	2.000	Ticari Borçlar (Net)	150.000
Finansal Yatırımlar	20.000	Ödenecek Vergi ve Benzeri	
Ticari Alacaklar (Net)	70.000	Yükümlülükler	8.880
Stoklar (Net)	190.000	Diğer Kısa Vadeli	
Diğer Dönen Varlıklar	4.000	Yükümlülükler	30.000
Toplam Dönen Varlıklar	286.000	Toplam Kısa Vadeli	188.880
Duran Varlıklar		Uzun Vadeli Yükümlülükler	
Maddi Duran Varlıklar	200.000	Finansal Yükümlülükler	42.600
Birikmiş Amortismanlar (-)	(20.000)	Uzun Vadeli Karşılıklar	35.000
M. Olmayan Duran Varlık (Net)	41.600	Ertelenmiş Vergi Borcu	20.720
Ertelenmiş Vergi Varlığı	17.800	Toplam Uzun Vadeli	98.320
		Yükümlülükler	
		Öz Kaynaklar	
		Sermaye	200.000
		Dönem Net Karı/Zararı	38.200
Toplam Duran Varlıklar	239.400	Toplam Öz Kaynaklar	238.200
TOPLAM VARLIKLAR	525.400	TOPLAM KAYNAKLAR	525.400

2.3.5.5.2. Ertelenmiş Vergilerin Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda Sunumu

Ertelenmiş vergi gideri ile içinde bulunulan dönem vergi giderleri “kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu” nda birbirinden ayrı şekilde yer almaktadır. Ertelenmiş vergi borcunda oluşan artış, kâr zarar tablosunu negatif yönde etkileyecektir. Ertelenmiş vergi borcunda oluşan azalış kâr, zarar tablosunu pozitif yönde etkileyecektir.

TMS 12 Gelir Vergisi Standardının 58. maddesi, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, gelir ve gider olarak, bir işletmenin ya da olayın aynı dönemde veya farklı bir dönemde direkt öz kaynaklarda muhasebeleştirilmiş olması halinde ve işletme

birleşmesiyle meydana gelmemesi şartıyla, dönem kârına veya zararına eklenir (Tekşen, 2014: 65).

TMS 12 Gelir Vergisi Standardının 59. maddesi ise, ertelenmiş vergi borç ve varlıklarının büyük bir kısmı, bir gelirin ya da giderin bir dönemin ticari kârı hesaplanırken dikkate alınması, fakat mali kâr açısından o dönemden farklı bir dönemde dikkate alınmasıyla oluşmaktadır. Bu sebeple, çeşitli gelir-gider kalemleri sonucunda meydana gelen geçici farkların oluşturduğu ertelenmiş vergi gelir ve gider etkileri gelir tablosunda gösterilir (Tekşen, 2014: 65).

TMS 12 Gelir Vergisi Standardının 60. maddesi, ertelenmiş vergi varlığı ve vergi borçları defter değerlerinin, bunların oluşturduğu geçici farkların değerlerinde değişiklik olmaması durumunda bile değişebileceği belirtilerek değişikliği meydana getirebilecek hususlar sayılmıştır. Bu hususlar aşağıda verilmiştir (Tekşen, 2014: 66):

- ✓ Vergi oranları ya da yasalarında değişiklik meydana gelmesi,
- ✓ Ertelenmiş vergi varlığı gözden geçirilerek geri kazanılabilir tutarların tekrar tespit edilmesi,
- ✓ Varlıkların hangi şekilde geri kazanılabileceği hususundaki beklenti değişikliğidir.

Yukarıdaki nedenlerle ertelenmiş vergide oluşan değişiklikler, önceden öz kaynaklara borç ya da alacak olarak kaydedilen kalemler ile ilgili değişiklikler hariç olmak koşuluyla, gelir tablosuna yansıtılmaz.

Aşağıda “Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” şekli verilerek ertelenmiş verginin yer aldığı kısım gösterilmiştir.

Tablo 2.12. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
KÂR VEYA ZARAR KISMI			
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Brüt Kâr/Zarar			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı / Zararı (-)			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
FİNANSMAN GİDERLERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
Dönem Kârı/Zararının Dağılımı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			
Pay Başına Kazançlar			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
Sulandırılmış Pay Başına Kazançlar			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			

Kaynak: KGK, agis, 2019.

Tablo 2.12. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (Devamı)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI			
<u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u> - Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları - Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<u>Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u> - Yabancı Para Çevirim Farkları - Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u> Kontrol Gücü Olmayan Paylar Ana Ortaklık Payları			

Kaynak: KGGK, agis, 2019.

Tablo 2.13. Gelir Tablosu Kalemleri Açısından Ertelenmiş Verginin Özet Tablosu

	Vergi Değeri> Muhasebe Değeri	Vergi Değeri< Muhasebe Değeri
Gelirler	<u>İndirilebilir Geçici Farklar</u> Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacakları) Ertelenmiş Vergi Gelirleri	<u>Vergilendirilebilir Geçici Farklar</u> Ertelenmiş Vergi Borçları (Yükümlülük) Ertelenmiş Vergi Giderleri
Giderler	<u>Vergilendirilebilir Geçici Farklar</u> Ertelenmiş Vergi Borçları (Yükümlülük) Ertelenmiş Vergi Giderleri	<u>İndirilebilir Geçici Farklar</u> Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacakları) Ertelenmiş Vergi Gelirleri

Örnek 1: İşletmenin 150.000 TL tutarında Vergi Öncesi Net Kârı ve 10.000 TL Ertelenmiş vergi borcu vardır. Ertelenmiş vergi borcunun neden olduğu gider etkisinin gelir tablosunda raporlanması aşağıdaki gibidir:

Ertelenmiş Vergi Borçlarının Gelir Tablosunda Gösterimi

Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Kâr	150.000
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri (%20)	(30.000)
Dönem Vergi Gideri	(20.000)
Ertelenmiş Vergi Gideri	(10.000)
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	120.000

Örnek 2: İşletmenin 150.000 TL tutarında Vergi Öncesi Net Kârı ve 15.000 TL Ertelenmiş vergi varlığı vardır. Ertelenmiş vergi varlığının neden olduğu gelir etkisinin gelir tablosunda raporlanması aşağıdaki gibidir:

Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Gelir Tablosunda Gösterimi

Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Kâr	150.000
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri (%20)	(30.000)
Dönem Vergi Gideri	(45.000)
Ertelenmiş Vergi Geliri	15.000
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	120.000

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 12 GELİR VERGİSİ STANDARDI AÇISINDAN ERTELENMİŞ VERGİ VE BİR UYGULAMA

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulma amaçları; uygulamadaki farklılıkların ortadan kaldırılması, muhasebe politikalarında tekdüzenin oluşturulması, mali tabloların güvenilir, açık, anlaşılır ve karşılaştırılabilir olmasını sağlayarak, ilgili kişi ve kurumların yanlış karar almalarını engellemek, çok uluslu işletmelerin karşılaştığı farklı muhasebe uygulamalarından kaynaklanan sorunları ortadan kaldırmak için uluslararası alanda finansal bilgi üretimi olarak sıralanabilir.

Tezin son bölümünde buraya kadar teorik olarak anlatılanlar örnek uygulamayla somutlaştırılarak sunulacaktır. Mali kâr ve ticari kâr sonucu oluşan farklar bu farkların oluştuğu ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu uygulama örneği ile vurgulanacaktır.

TMS/TFRS'ye uyumlu olarak hazırlanmış finansal tablolarla vergi kanunlarına göre düzenlenen ve üzerinden vergi ödenen finansal tablolar karşılaştırmalı olarak incelenecek aralarında oluşan farkların ertelenmiş vergi etkisi gösterilerek muhasebeleştirilecektir.

3.1. ÖRNEK UYGULAMA BİLGİLERİ

Örnek uygulama, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı açısından ertelenmiş vergiyi tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır. TMS 12, ertelenmiş vergi etkisine neden olan durumlar için ticari kâr ve mali kâr arasındaki farkların incelenmesi ve bu farkların oluşturduğu ertelenmiş vergi etkilerinin finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin ilkeleri ortaya koymaktadır.

3.1.1. Örnek Uygulama İşletme Bilgileri

Örnek uygulama işletme bilgileri, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile Vergi Usul Kanununun karşılaştırmasına imkân verecek şekilde varsayım dayalı olarak düzenlenmiştir. X A.Ş. olarak faaliyet göstermektedir. VUK'a göre muhasebe işlemlerini finansal tablolarına yansıtmaktadır. İşletme bilgileri bu doğrultuda hazırlandığı kabul edilmiştir. TMS 12' ye göre düzeltmeler yapılmıştır.

3.1.2. İşletmeye Ait Finansal Tablolar ve Açıklamalar

X A.Ş. 31.12.2018 tarihli düzenlenen bilanço ve gelir tablosu bilgileri ile bu finansal tablolara ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir.

AKTİF	X A.Ş. 31.12.2018 TARİHLİ BİLANÇOSU	PASİF	
I. DÖNEN VARLIKLAR	282.500	III. KISA VAD. YAB. KAYNAK 158.700	
<u>10. Hazır Değerler</u>	<u>56.500</u>	<u>30. Mali Borçlar</u>	<u>45.000</u>
100 KASA	26.500	300 BANKA KREDİLERİ	45.000
102 BANKALAR	30.000	<u>32. Ticari Borçlar</u>	<u>77.500</u>
<u>11. Menkul Kıymetler</u>	<u>28.000</u>	320 SATICILAR	50.000
110 HİSSE SENET	28.000	321 BORÇ SENETLERİ	35.000
<u>12. Ticari Alacaklar</u>	<u>126.000</u>	322 B.SEN. REESKONT(-)	7.500
120 ALICILAR	95.000	<u>36. Öd. Vergi ve Diğ.Yüküm.</u>	<u>12.000</u>
121 ALACAK SENET.	45.000	361 ÖD.SOS.GÜV.KES.	12.000
122 AL.SEN. REES. (-)	14.000	<u>37. Borç ve Gider Karşılıkları</u>	<u>24.200</u>
128 ŞÜP. TİC. AL.	20.000	370 D.KÂRI VER.D.Y.Y.K.	24.200
129 ŞÜP.T.AL.KARŞ.(-)	20.000	IV. UZUN VAD. YAB. KAYNAK 15.000	
<u>15. Stoklar</u>	<u>72.000</u>	<u>47. Borç ve Gider Karşılıkları</u>	<u>15.000</u>
153 TİCARİ MALLAR	80.000	472 KIDEM TAZ. KARŞ.	15.000
158 S.DEĞ.DÜŞ.KARŞ.(-)	8.000	V. ÖZKAYNAKLAR	158.800
II. DURAN VARLIKLAR	50.000	<u>50. Ödenmiş Sermaye</u>	<u>133.000</u>
<u>25. Maddi Duran Varlıklar</u>	<u>50.000</u>	500 SERMAYE	133.000
253 TES. MAK. CİHAZ	30.000	<u>59. Dönem Net Kârı (Zararı)</u>	<u>25.800</u>
255 DEMİRBAŞLAR	40.000	590 DÖNEM NET KÂRI	25.800
257 BİRİK. AMORT. (-)	20.000		
AKTİF TOPLAMI	332.500	PASİF TOPLAMI	332.500

X A.Ş. 01.01.2018- 31.12.2018 DÖNEMİ GELİR TABLOSU	
	MUHASEBE DEĞERİ
A. BRÜT SATIŞLAR	380.000
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	(30.000)
C. NET SATIŞLAR	350.000
D. SATIŞLARIN MALİYETİ	(180.000)
BRÜT SATIŞ KÂRI / ZARARI	170.000
E. FAALİYET GİDERLERİ	(80.000)
FAALİYET KÂRI/ZARARI	90.000
F. DİĞER FAALİYET. OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	55.000
G. DİĞER FAALİYET. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	(45.000)
H. FİNANSMAN GİDERLERİ	(40.000)
OLAĞAN KÂR/ZARAR	60.000
İ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	15.000
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	(25.000)
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	50.000
K. DÖNEM KÂRI VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞ.	24.200
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	25.800

İşletmenin İşlemleri ile ilgili Açıklamalar:

- İşletmenin hisse senedinde, 7.000 TL değer artışı meydana gelmiştir. Değer artışı, borsa değer artışı olarak gelir tablosunda kayıtlara alınmıştır.
- İşletme dönem sonunda senetsiz alacaklarını 12.000 TL reeskonta tabi tutarak kayıtlara almıştır.
- İşletme dönem sonunda senetli alacaklarını 2.000 TL reeskonta tabi tutmuş ve kayıtlarına almıştır.
- İşletme dönem sonunda senetsiz borçlarını 5.000 TL reeskonta tabi tutarak kayıtlara almıştır.

- İşletme dönem sonunda senetli borçlarını 2.500 TL reeskonta tabi tutarak kayıtlara almıştır.
- İşletme kullanılamaz hale gelen stokları için 8.000 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmıştır. Fakat bu stoklar için takdir komisyonuna tespit işlemi yapılmamıştır.
- İşletme 20.000 TL tutarındaki şüpheli ticari alacaklarının tamamına karşılık ayırmıştır. Fakat şüpheli alacakların dava ve icra aşamasında olmadığı belirlenmiştir.
- İşletme dönem içinde 40.000 TL maliyetli demirbaş satın almış, bu demirbaşın kullanım ömrü 5 yıldır. Fakat Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bu demirbaş için %25 amortisman oranı belirlediği görülmüştür. İşletme, kullanım ömrü esasına göre amortisman ayırmıştır.
- İşletmenin dönem sonunda hesapladığı kıdem tazminatı tutarı 15.000 TL'dir. Kıdem tazminatının tamamı için karşılık ayrılmış fakat dönem içerisinde bu tutardan herhangi bir ödeme yapılmamıştır.
- İşletme banka kredisinin 5.000 TL'sini tahakkuk yolu ile finansman gideri olarak hesaplamış ve kayıtlarına almıştır.
- İşletmeye dönem içerisinde 22.000 TL sosyal güvenlik kesintisi tahakkuk etmiştir. Fakat işletme 12.000 TL'sini ödemiştir.
- İşletme ödemediği vergi sebebiyle 2.000 TL gecikme faizi ve 6.000 TL özel iletişim vergisi ödemiştir. Ayrıca okul bakım ve tamirâtı için 5.000 TL bağış yapılmış fakat fatura alınmamıştır.
- İşletmenin dönem kârı 50.000 TL, Kurumlar Vergisi oranı %20'dir.

3.2. ERTELENMİŞ VERGİNİN HESAPLANMASI

3.2.1. Vergi Mevzuatı Açısından Kurumlar Vergisi Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergiler

X A.Ş.'nin 31.12.2018 tarihli hazırlanmış dönem sonu bilançosuna göre dönem net kârı ile döneme ait kurumlar vergisi tutarı hesaplanarak muhasebeleştirilecektir.

Vergi mevzuatımız açısından kurumlar vergisi tutarının, mali kâr dikkate alınarak hesaplanması gerekmektedir. Mali kârın hesaplanabilmesi için ise ticari kâr tutarı esas alınmaktadır. Mali kâr, vergi mevzuatı açısından bir takım gider

kalemlerinin kabul edilmemesinin yanında bir takım gelir kalemlerinin istisna tutulması ve birtakım giderlerinse indirimlerinin kabul edilmesi gibi nedenlerden dolayı tekrar hesaplanmaktadır. Hesaplanan bu kâr tutarına, geçerli olan kurumlar vergisi oranı uygulanarak ödenmesi gereken kurumlar vergisi tespit edilir.

X A.Ş.'nin Kurumlar Vergisi Tutarının Hesaplanması

		Farkın Niteliği
Ticari (Bilanço) Kârı / Zararı	50.000	
İlaveler (Bağış ve Yardımlar Dahil) (+)	85.000	
- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		
• Senetsiz Alacak Reeskont Gideri	12.000	İndirilebilir Geçici Fark
• Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	20.000	İndirilebilir Geçici Fark
• Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	8.000	İndirilebilir Geçici Fark
• Tahakkuk Etmiş Finansman Gideri	5.000	İndirilebilir Geçici Fark
• Kıdem Tazminat Karşılığı	15.000	İndirilebilir Geçici Fark
• Ödenmemiş SSK Primleri	12.000	İndirilebilir Geçici Fark
• Gecikme Faizi	2.000	Sürekli Fark
• Özel İletişim Vergisi	6.000	Sürekli Fark
• Bağışlar	5.000	Sürekli Fark
Matrahtan İndirimler (-)	14.000	
-Vergiye Tabi Olmayan Gelirler		
• Hisse Senedi Değer Artışı	7.000	Vergilendirilebilir Geçici Fark
• MDV Amortisman Gider Farkı	2.000	Vergilendirilebilir Geçici Fark
• Ticari Borçlar Reeskont Faiz Geliri	5.000	Vergilendirilebilir Geçici Fark
Mali Kâr (Vergiye Tabi Kâr)	121.000	
-Kurumlar Vergisi Matrahı		
Kurumlar Vergisi Tutarı	24.200	
(121.000 x 0.20)		

Türk Vergi Sistemine göre, ticari kâra kanunen kabul edilmeyen giderler eklenerek, vergiye tabi olmayan gelirler çıkarılmış ve mali kâr tutarı bulunmuştur. Mali kâr ile vergi oranının çarpılması suretiyle kurumlar vergisi tutarı hesaplanmıştır.

Dönem sonunda dönem net kârı veya zararının ve ödenmesi gereken kurumlar vergisinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

Muhasebeleştirilmesi:

..... 31/12/2018		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI HESABI 691.00. Kurumlar Vergisi Karşılığı 370 DÖNEM KÂRI VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI HES.	24.200	24.200
..... 31/12/2018		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS. 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIĞI HS 692 DÖN. NET KÂRI VEYA ZARARI	50.000	24.200 25.800
..... 31/12/2018		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KÂRI /	25.800	25.800
..... /		

3.2.2. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Açısından Kurumlar Vergisi Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergiler

Uygulama örneği, TMS 12 çerçevesinde incelendiğinde ertelenmiş vergi etkisinin varlığı görülmektedir. Uygulamada sürekli farklar ve geçici farklar bulunmaktadır. Fakat ertelenmiş vergi etkisi geçici farklar esas alınarak hesaplanmaktadır. Ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcunun dönem sonunda muhasebe kayıtlarında ilgili düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Aşağıdaki bilançoda geçici farkların kalemleri, nedenleri ve çeşitleri ele alınıp açıklanmaya çalışılmıştır.

- İşletme bilançosunda menkul kıymetler grubunda bulunan hisse senedindeki 7.000 TL'lik değer artışı gelir olarak kayıtlara alınmıştır. Fakat vergi yasaları değer artışı tutarının bu dönemde gelir kaydedilmesine izin vermemektedir. Bu nedenle hisse senedinde muhasebe değeriyle vergi değeri arasında geçici fark oluşmuştur. Muhasebe değerinin vergi değerinden yüksek olması nedeniyle vergilendirilebilir geçici fark meydana gelmiştir.

Muhasebe Değeri – Vergi Değeri = Vergilendirilebilir Geçici Fark

28.000 TL – 21.000 TL = 7.000 TL Vergilendirilebilir Geçici Fark

7.000 TL x 0.20 = 1.400 TL Ertelenmiş Vergi Borcu

- Muhasebe standartlarında bütün alacaklar bilançoda iskonto uygulanmiş değeriyle gösterilmektedir. Fakat vergi mevzuatında sadece senetli alacaklar iskonto uygulanmiş değeriyle gösterilmektedir. VUK Madde 281’de, alacaklar mukayyet değerle değerlenir ifadesi yer almaktadır. Vergi mevzuatı senetsiz alacaklara reeskont hesaplanmasına izin vermediğinden dolayı muhasebe değeri ile vergi değeri arasında indirilebilir geçici fark oluşmaktadır. Senetsiz alacaklara hesaplanan reeskont tutarı mali kâr hesaplanırken ticari kâra ilave edilir.

12.000 TL x 0.20 = 2.400 TL Ertelenmiş Vergi Varlığı

- Vergi mevzuatı vadesi gelmeyen senetli alacakları değerleme gününde gerçek değerine göre kaydedilebileceğini ifade etmiştir. Diğer bir ifade ile vadesi gelmeyen senetli alacaklar için reeskont hesaplamaları, yani tasarruf değer ya da peşin değer (gerçek değer) ile değerlemeleri isteğe bağlıdır. Fakat muhasebe standartlarında vadesi gelmeyen alacak senetleri için reeskont hesaplanması zorunluluğu vardır. Alacak senetleri açısından muhasebe değeri ve vergi değeri benzerdir. Bu nedenle alacak senetleri reeskontu ticari kârın içerisinde yer almakta ve ertelenmiş vergi etkisi yaratmamaktadır.
- Vergi mevzuatı senede bağlanmamış borçların, kayıtlı değer (muhasebe değeri) ile değerlenmesini kabul etmektedir. Fakat muhasebe standartları bütün borçlara iskonto edilmiş maliyet yöntemine göre reeskont hesaplanmasını ifade etmektedir. Vergi mevzuatı açısından reeskont uygulanması kabul edilmediğinden iki değer arasında vergilendirilebilir geçici fark oluşmaktadır. Senetsiz borçlara hesaplanan reeskont geliri mali kâr hesaplanırken ticari kârdan çıkartılır.

5.000 TL x 0.20 = 1.000 TL Ertelenmiş Vergi Borcu

- VUK’un 285. Maddesine göre işletmeler alacak senetlerine reeskont hesaplamışsa borç senetleri içinde reeskont hesaplamak zorundadır. Senetli borçlar için yapılan reeskont işlemleri senetli alacaklar için yapılan reeskont

işlemleri aynıdır. Bu nedenle muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasında fark oluşmamaktadır.

- İşletme kullanılamaz hale gelen stokları için 8.000 TL takdir komisyonu tarafından tespit işlemi yapılmadan karşılık ayırmış, ayrılan bu karşılık vergi mevzuatı açısından kabul edilmemektedir. Bu tutarın dönem sonunda vergi değeri sıfır olup indirilebilir geçici fark oluşmaktadır. Gelir tablosunun satışların maliyeti kısmında bu fark raporlanır.

Muhasebe Değeri – Vergi Değeri = İndirilebilir Geçici Fark

$$8.000 \text{ TL} - 0 = 8.000 \text{ TL İndirilebilir Geçici Fark}$$

$$8.000 \text{ TL} \times 0.20 = 1.600 \text{ TL Ertelemiş Vergi Varlığı}$$

- İşletme, alacağı dava ve icra aşamasına gelmediği halde muhasebe ilkelerinden ihtiyatlılık kavramı gereği karşılık ayırmıştır. Ayrılan karşılık tutarı 20.000 TL'dir. Fakat vergi mevzuatı dava ve icra safhasında olmayan alacaklar için karşılık ayrılmasını kabul etmemektedir ve ayrılan bu karşılık tutarının vergi değeri sıfırdır ve indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır.

Muhasebe Değeri – Vergi Değeri = İndirilebilir Geçici Fark

$$20.000 \text{ TL} - 0 = 20.000 \text{ TL İndirilebilir Geçici Fark}$$

$$20.000 \text{ TL} \times 0.20 = 4.000 \text{ TL Ertelemiş Vergi Varlığı}$$

- İşletmenin dönem içerisinde satın aldığı demirbaşın maliyeti 40.000 TL'dir. İşletme bu demirbaşın faydalı ömrünü 5 yıl olarak belirlemiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı listede ise demirbaş ile ilgili amortisman oranı %25'tir. İşletme amortismanını faydalı ömre göre %20 (5 yıl) olarak uygulamıştır.

İşletme faydalı ömrüne göre amortisman tutarı %20

$$40.000 \text{ TL} \times 0.20 = 8.000 \text{ TL}$$

Vergi mevzuatınca belirlenen orana göre amortisman tutarı %25

$$40.000 \text{ TL} \times 0.25 = 10.000 \text{ TL}$$

İşletmenin vergi mevzuatı ile faydalı ömür esas alınarak ayrılan amortismanı arasında 2.000 TL'lik fark oluşmaktadır. Vergi mevzuatına göre amortisman gideri 2.000 TL eksiktir bu nedenle, vergilendirilebilir geçici fark oluşmaktadır.

$$2.000 \text{ TL} \times 0.20 = 400 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Borcu}$$

- İşletmenin 31.12.2018 dönemine ait kıdem tazminatı tutarı 15.000 TL olarak hesaplanmıştır. Fakat bu tutar ile ilgili herhangi bir ödeme yapılmamıştır. Henüz ödenmemiş olan kıdem tazminatı tutarlarını vergi mevzuatı gider olarak kabul etmemektedir. Bu nedenle tutar vergi matrahına eklenmekte ve mali kâr ticari kârdan daha yüksek çıkmaktadır. İzleyen dönemler açısından indirilebilir geçici farkı oluşturur.

$$15.000 \text{ TL} \times 0.20 = 3.000 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Varlığı}$$

- İşletmenin kısa vadeli mali borçlarına tahakkuk eden finansman gideri tutarı 5.000 TL'dir. Bu tutar geçici farka neden olur.

$$5.000 \text{ TL} \times 0.20 = 1.000 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Varlığı}$$

- İşletmenin ödemediği 12.000 TL sosyal güvenlik kesintisi bulunmaktadır. Vergi mevzuatı açısından ödenmemiş sosyal güvenlik kesintisi gider olarak kabul edilmez.

Muhasebe Değeri – Vergi Değeri = İndirilebilir Geçici Fark

$$22.000 \text{ TL} - 10.000 \text{ TL} = 12.000 \text{ TL İndirilebilir Geçici Fark}$$

$$12.000 \text{ TL} \times 0.20 = 2.400 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Varlığı}$$

- İşletme ödemediği vergi nedeniyle 2.000 TL gecikme faizi ve 6.000 TL özel iletişim vergisi ödemiştir. Ayrıca okul bakım ve tamirati için 5.000 TL bağış yapılmış fakat fatura alınmamıştır. Vergi Mevzuatı açısından ödenen gecikme faizi, iletişim vergisi ve yapılan bağış gider olarak kabul edilmez. Vergi açısından bu tutarın tamamı sürekli farktır.

Toplam 13.000 TL sürekli fark, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kârına eklenir.

Yukarıda maddeler halinde açıklanan aktif ve pasif kalemlerin muhasebe değerleri ile vergi değerleri tablo yardımıyla farkların niteliklerine göre indirilebilir geçici fark ve vergilendirilebilir geçici fark şeklinde gösterilerek ertelenmiş vergi etkisinin tutarı belirtilmiştir.

Hesaplar	Muhasebe Değeri (TL)	Vergi Değeri (TL)	Geçici Farklar (TL)		Ertelenmiş Vergi Etkisi (TL)	
			İndirilebilir Geçici Fark	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş Vergi Borcu
Hisse Senedi Değer Artışı	28.000	21.000	-	7.000	-	1.400
Ticari Alacak Reeskontu (-)	12.000	-	12.000	-	2.400	-
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)	20.000	-	20.000	-	4.000	-
Stok Değer Düşük. Karşılığı (-)	8.000	-	8.000	-	1.600	-
Eksik Amortisman Ayırma (-)	8.000	10.000	-	2.000	-	400
AKTİF TOPLAM	-	-	40.000	9.000	8.000	1.800

Hesaplar	Vergi Değeri (TL)	Muhasebe Değeri (TL)	Geçici Farklar (TL)		Ertelenmiş Vergi Etkisi (TL)	
			İndirilebilir Geçici Fark	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş Vergi Borcu
Ticari Borçlar Reeskontu (-)	5.000	-	-	5.000	-	1.000
Kıdem Tazminatı Karşılığı (-)	15.000	-	15.000	-	3.000	-
Finansman Gideri	-	5.000	5.000	-	1.000	-
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	45.000	57.000	12.000	-	2.400	-
PASİF TOPLAM	-	-	32.000	5.000	6.400	1.000

AKTİF ve PASİF TOPLAMI	Geçici Farklar (TL)		Ertelenmiş Vergi Etkisi (TL)	
	İndirilebilir Geçici Fark	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş Vergi Borcu
	72.000	14.000	14.400	2.800

TOPLAM	Ertelenmiş Vergi Varlığı (E.V.V.)	14.400
ERTELENMİŞ VERGİ	Ertelenmiş Vergi Borcu (E.V.B.)	2.800
FARKI	= E.V.V. - E.V.B.	11.600

Tablo incelendiğinde aktife ilişkin geçici farka sebep olan kalemlere ilişkin ertelenmiş vergi etkisi aşağıda verilmiştir:

İndirilebilir Geçici Farklar: 40.000 TL

Vergilendirilebilir Geçici Farklar: 9.000 TL

Tablo incelendiğinde pasife ilişkin geçici farka sebep olan kalemlere ilişkin ertelenmiş vergi etkisi aşağıda verilmiştir:

İndirilebilir Geçici Farklar: 32.000 TL

Vergilendirilebilir Geçici Farklar: 5.000 TL

Yukarıda gösterdiğimiz aktif ile pasif hesaplara ilişkin geçici farkların 31.12.2018 tarihi itibariyle ertelenmiş vergi etkileri aşağıda verilmiştir:

Aktif Hesapların Ertelenmiş Vergi Varlığı: 8.000 TL

Pasif Hesapların Ertelenmiş Vergi Varlığı: 6.400 TL

Toplam Ertelenmiş Vergi Varlığı: 14.400 TL İndirilebilir Geçici Fark

(İ.G.F.)

Cari dönem itibariyle toplam 14.400 TL İndirilebilir Geçici Farkın yarattığı ertelenmiş vergi etkisi bulunmaktadır.

Aktif Hesapların Ertelenmiş Vergi Borcu: 1.800 TL

Pasif Hesapların Ertelenmiş Vergi Borcu: 1.000 TL

Toplam Ertelenmiş Vergi Borcu: 2.800 TL Vergilendirilebilir Geçici

Fark

(V.G.F.)

Cari dönem itibariyle toplam 2.800 TL Vergilendirilebilir Geçici Farkın yarattığı ertelenmiş vergi etkisi bulunmaktadır.

Ertelenmiş vergi varlığının toplam tutarıyla ertelenmiş vergi borcunun toplam tutarı arasında oluşan fark dönem net kârını arttırmaktadır.

Toplam Ertelenmiş Vergi Varlığı: 14.400 TL İ.G.F.

Toplam Ertelenmiş Vergi Borcu: (2.800 TL) V.G.F.

Net Ertelenmiş Vergi Varlığı: 11.600 TL İ.G.F.

Uygulamada 11.600 TL ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmıştır. Bu tutar kadar dönem net kârı da artmaktadır.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı açısından dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıda verilmiştir:

Muhasebeleştirilmesi:

..... 31/12/2018		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI HESABI 691.00. Kurumlar Vergisi Karşılığı 370 DÖNEM KÂRI VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI HES.	24.200	24.200
..... 31/12/2018		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞILIĞI 691.10. Ertelenmiş Vergi Geliri	11.600	11.600
..... 31/12/2018		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS. 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIĞI HS 692 DÖN. NET KÂRI VEYA ZARARI	50.000	12.600 37.400
..... 31/12/2018		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KÂRI /	37.400	37.400

3.2.3. Vergi Mevzuatı ile TMS 12 Gelir Vergileri Standardının Karşılaştırılması Sonucu Ertelenmiş Verginin Tespiti

Türkiye muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasında bazı konularda var olan farklılıklar muhasebe kayıtlarında da farklılıkların meydana gelmesine neden olmaktadır. Yukarıda yer alan uygulamada, vergi mevzuatı açısından yapılan hesaplamalar ile buna ilişkin muhasebe kaydı ve muhasebe standartları açısından yapılan hesaplamalar ile buna ilişkin muhasebe kaydıyla bunlara ilişkin farklar ortaya

konulmuştur. Dönem sonu itibariyle ödenecek kurumlar vergisiyle dönem sonu net kâr tutarları farklıdır.

	Vergi Tutarı	Dönem Net Kârı
Vergi Mevzuatı	24.200	25.800
TMS 12	12.600	37.400

Uygulamada, işletmenin cari döneme ait vergi mevzuatına göre; ödenecek kurumlar vergisi 24.200 TL, dönem net kârı ise 25.800 TL olarak hesaplanmıştır. Muhasebe Standardı dikkate alınarak kurumlar vergisi hesaplınsaydı, vergi tutarı 12.600 TL, dönem net kârı ise 37.400 TL olarak hesaplanırdı.

Ertelenmiş vergi etkileri daha önce de belirttiğimiz gibi ticari kâr ile mali kâr arasındaki geçici farklardan kaynaklanmaktadır. Eğer geçici farklar olmasaydı TMS 12, kurumlar vergisi tutarını hesaplariken geçici olmayan yani sürekli farkları dikkate alırdı. Bu durumda da TMS 12'ye göre hesaplanan kurumlar vergisi tutarı:

$$50.000 + 2.000 + 6.000 + 5.000 = 63.000$$

$$63.000 \times 0.20 = 12.600 \text{ TL olurdu}$$

Ertelenmiş vergi etkisi yukarıda gösterilen vergi değeri esas alınarak ertelenmiş vergi tutarı aşağıdaki tablo yardımıyla hesaplanabilir:

Giderler için: Muhasebe Değeri > Vergi Değeri = İndirilebilir Geçici Fark

veya

Muhasebe Değeri < Vergi Değeri = Vergilendirilebilir Geçici

Fark

Gelirler için: Muhasebe Değeri > Vergi Değeri = Vergilendirilebilir Geçici

Fark

veya

Muhasebe Değeri < Vergi Değeri = İndirilebilir Geçici Fark

TMS 12 ve Vergi Mevzuatı Ertelenmiş Verginin Etkisinin Hesaplanması

	Muhasebe Değeri (TL)	Vergi Değeri (TL)	Geçici Farklar		Ertelenmiş Vergi Etkisi	
			İ.G.F.	V.G.F.	E.V.V.	E.V.B.
A. BRÜT SATIŞLAR	380.000	380.000	-	-	-	-
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ	(30.000)	(30.000)	-	-	-	-
C. NET SATIŞLAR	350.000	350.000	-	-	-	-
D. SATIŞLARIN MALİYETİ	(180.000)	(172.000) ²	8.000	-	1.600	-
BRÜT SATIŞ KÂRI/ZARARI	170.000	178.000	-	-	-	-
E. FAALİYET GİDERLERİ	(80.000)	(35.000) ³	45.000	-	9.000	-
FAALİYET KÂR/ZARAR	90.000	143.000	-	-	-	-
F. DİĞ. FAAL. OLAĞAN GELİR VE KÂR	55.000	43.000 ⁴	-	12.000	-	2.400
G. DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZARAR	(45.000)	(33.000) ⁵	12.000	-	2.400	-
H. FİNANSMAN GİDERLERİ	(40.000)	(35.000) ⁶	5.000	-	1.000	-
OLAĞAN KÂR/ZARAR	60.000	118.000	-	-	-	-
I. OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	15.000	15.000	-	-	-	-
J. OLAĞAN DIŞI GİDER/ZARAR	(25.000)	(25.000)	-	-	-	-
DÖNEM KÂRI/ZARARI	50.000	108.000	-	-	-	-
K. DÖN. KÂRI VE DİĞ. YÜK. KARŞILIĞI	(21.000)	(24.200)	-	-	-	-
DÖNEM NET KÂRI/ZARARI	29.000	83.800	-	-	-	-
TOPLAM Geçici Farklar / Ertelenmiş Vergi			70.000	12.000	14.000	2.400

² Satış Maliyetleri: 180.000-8.000=172.000

³ Faaliyet Gideri: 80.000+2.000-12.000-20.000-15.000= 35.000 TL

⁴ Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kâr: 55.000-7.000-5.000=43.000 TL

⁵ Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zarar: 45.000-12.000=33.000 TL

⁶ Finansman Gideri: 40.000-5.000=35.000 TL

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, vergi değeri dikkate alınarak ertelenmiş vergi etkisi tutarı hesaplanmıştır. Bu doğrultuda indirilebilir geçici fark (70.000 TL) ile vergilendirilebilir geçici fark (12.000 TL) arasında 58.000 TL'lik fark oluşmuştur. Farklı bir hesaplama göre ise vergi değeri dikkate alınarak tespit edilen gelir tablosu kârı ile muhasebe değeri dikkate alınarak tespit edilen kâr arasında oluşan farktır. Buna göre $83.800 \text{ TL} - 25.800 \text{ TL} = 58.000 \text{ TL}$ indirilebilecek geçici fark hesaplanmaktadır.

Türkiye muhasebe standartları uygulanması sonucunda meydana gelen yeni finansal durum tablosu (bilanço) ve kapsamlı gelir tablosu aşağıda verilmiştir.



X A.Ş. 31.12.2018 Tarihli Finansal Durum Tablosu

(Tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

VARLIKLAR	Açıklayıcı Notlar	Cari Dönem 31.12.2018	YÜKÜMLÜLÜKLER	Açıklayıcı Notlar	Cari Dönem 31.12.2018
Dönen Varlıklar		282.500	Kısa Vadeli Yükümlülükler		158.700
<u>Nakit ve Nakit Benzerleri</u>	2	56.500	<u>Kısa Vadeli Borçlanmalar</u>	7	45.000
- Kasa		26.500	- Banka Kredileri		45.000
- Banka		30.000	<u>Ticari Borçlar</u>		89.500
<u>Finansal Yatırımlar</u>	3	28.000	- Satıcılar	4	50.000
- Hisse Senedi		28.000	- Borç Senetleri	4	35.000
<u>Ticari Alacaklar</u>	4	126.000	- Borç Senetleri		
- Alıcılar		95.000	Reeskontu (-)		(7.500)
- Alacak Senetleri		45.000	- Öd. Sos. Güvenlik Kesintileri		12.000
- Alacak Senetleri			<u>Dönem Vergi Yükümlülüğü</u>	8	24.200
Reeskontu (-)		(14.000)			
- Şüpheli Ticari Alacak		20.000			
- Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)	5	72.000	Uzun Vadeli Yükümlülükler		17.800
<u>Stoklar</u>		80.000	<u>Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar</u>	8	15.000
- Ticari Mallar			- Kıdem Tazminatı Karşılığı		15.000
- Stok Değer Düşüklüğü (-)		(8.000)	<u>Ertelenmiş Vergi Borcu</u>	9	2.800
Duran Varlıklar		64.400	Öz Kaynaklar		170.400
<u>Maddi Duran Varlıklar (net)</u>	6	50.000	Ödenmiş Sermaye	1	133.000
- Demirbaşlar		40.000	Dönem Net Kârı / Zararı		37.400
- Tesis Makine Cihaz		30.000			
- Birikmiş Amortisman (-)		(20.000)			
<u>Ertelenmiş Vergi Varlığı</u>	9	14.400			
TOPLAM VARLIKLAR		346.900	TOPLAM KAYNAKLAR		346.900

TMS/TFRS'ye uygun düzenlenen finansal durum tablosuyla, THP'ye uygun düzenlenen bilanço arasında farklar bulunmaktadır. Bunun sebebi bilanço kalemlerinde yer alan geçici farklardan kaynaklanmaktadır. Bu geçici farklar izleyen dönemlerde alacakların tahsil edilmesi ya da borçların ödenmesi veya alacakların / borçların, gider / gelir kaydedilmesiyle ortadan kalkmaktadır.

Aşağıda TMS/TFRS'ye uygun düzenlenmiş finansal durum tablosunda geçici farkların vergi etkisi verilmiştir.

X ANONİM ŞİRKETİ
01 Ocak – 31 Aralık 2018 Dönemine Ait
Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu
(Tutarlar TL olarak gösterilmiştir.)

	Açıklayıcı Notlar	Cari Dönem 31.12.2018
Kâr veya Zarar Kısım		
Hasılat		350.000
Satışların maliyeti (-)		(180.000)
Brüt kâr / (zarar)		170.000
Genel yönetim giderleri (-)		(40.000)
Pazarlama giderleri (-)		(40.000)
Esas faaliyetlerden diğer gelirler		20.000
Esas faaliyetlerden diğer giderleri (-)		(30.000)
Esas faaliyet kârı / (zararı)		80.000
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler		80.000
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)		(70.000)
Finansman gideri öncesi faaliyet kârı/(zararı)		90.000
Finansman gelirleri		-
Finansman giderleri (-)		(40.000)
Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi kârı / (zararı)		50.000
Sürdürülen faaliyetler vergi geliri / gideri		
- Dönem vergi gideri/geliri		(24.200)
- Ertelenmiş vergi gideri/geliri	9	11.600
Sürdürülen faaliyetler dönem kârı / (zararı)		37.400

3.2.4. Uygulama Açıklamaları

Türkiye muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenen finansal tablolar, işletmenin mali durumunun ve işletmenin performansının değerlendirilebilmesi amacıyla cari döneme ilişkin tutarlar aşağıda verilmiştir.

- İşletmenin sermaye tutarı 133.000 TL, SPK ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun şekilde faaliyetini sürdürmektedir.

1. Nakit ve Benzeri:

	31.12.2018
Kasa	26.500
Banka	
- <i>Vadesiz Mevduatlar</i>	30.000
Toplam	56.500

2. Finansal Yatırım (Net):

	31.12.2018
Hisse Senetleri	28.000
Toplam	28.000

Dönem içinde, hisse senedinde muhasebe değeriyle vergi değeri arasında 7.000 TL tutarında değer artışı gerçekleşmiştir. Bu değer artışı vergilendirilebilir geçici fark olarak gelir tablosunda gösterilmiştir.

3. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar (Net):

Kısa Vadeli Alacaklar	31.12.2018
Alicılar	95.000
Alacak Senetleri	45.000
Alacak Senetleri Reeskontu	(14.000)
Şüpheli Ticari Alacak	20.000
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)	(20.000)
Toplam	126.000

Türkiye muhasebe standartları senetsiz olan alacaklarını iskonto değeriyle değerlerken, vergi mevzuatı senetsiz alacaklarını mukayyet değeriyle değerlemektedir. Bu sebeple senetsiz alacaklar (alıcılar) da 12.000 TL tutarında indirilebilir geçici fark meydana gelmektedir.

Senetli alacakları için 2.000 TL reeskont gideri bulunmaktadır. Türkiye muhasebe standartları ve vergi mevzuatı alacak senetlerini gerçeğe uygun değerle değerlediği için bu kalemde geçici fark oluşmaz.

Şüpheli ticari alacakların, dava ve icra aşamasında olmamasından dolayı TMS ve vergi mevzuatı arasında 20.000 TL'lik indirilebilir geçici fark meydana gelmiştir.

Kısa Vadeli Alacaklar	31.12.2018
Satıcılar	50.000
Borç Senetleri	35.000
Borç Senetleri Reeskontu	(7.500)
Öd. Sosyal Güvenlik Kesintileri	12.000
Toplam	89.500

Türkiye muhasebe standartları senetsiz olan borçlarını ıskonto değeriyle değerlerken vergi mevzuatı mukayyet değeriyle değerlemektedir. Bu sebeple senetsiz borçlar (satıcılar) da 5.000 TL tutarında vergilendirilebilir geçici fark meydana gelmektedir.

Türkiye muhasebe standartları ve vergi mevzuatı senetli borçlarını itfa edilmiş değerle değerlediği için bu kalemde herhangi bir ertelenmiş vergi etkisi oluşmaz.

Vergi mevzuatı açısından ödenmeyen sosyal güvenlik kesintileri gider kaydedilmez. Bu sebeple tahakkuk eden sosyal güvenlik kesintisiyle ödenen sosyal güvenlik kesintisi arasında 12.000 TL'lik indirilebilir geçici fark oluşur.

4. Stoklar (Net):

	31.12.2018
Ticari Mal	80.000
Stok Değer Düşüklüğü	(8.000)
Toplam	72.000

Kullanılamaz hale gelen stok için, takdir komisyonunun tespiti olmadan ayrılan 8.000 TL tutarındaki karşılık, vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen bir gider olduğundan indirilebilir geçici fark meydana gelmektedir. Buna ilişkin fark gelir tablosu kalemlerinden satılan malın maliyeti bölümüne eklenebilir.

5. Maddi Duran Varlıklar (Net):

	31.12.2018
Demirbaşlar	40.000
Tesis, Makine ve Cihazlar	30.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(20.000)
Net Defter Değeri	50.000

Dönem içinde satın alınan demirbaş maliyeti 40.000 TL, demirbaşın faydalı ömrü 5 yıldır. Vergi mevzuatına göre bu demirbaşta ait amortisman oranı %25'tir. Türkiye Muhasebe Standartları ve vergi mevzuatında demirbaşın kullanım ömürlerini tespiti açısından farklılık olduğu için amortisman farkı oluşmaktadır. İşletme demirbaşına faydalı ömrüne göre yani 5 yıl üzerinden amortisman hesapladığı için vergilendirilebilir geçici fark meydana gelmektedir.

6. Mali Borç:

	31.12.2018
Banka Kredisi	45.000

Banka kredilerine ilişkin cari dönem içerisinde 5.000 TL finansman gideri tahakkuk etmiş, tahakkuk ettiği dönemde, finansman gideri şeklinde gelir tablosuna yansıtıldığından dolayı indirilebilir geçici farka neden olmuştur.

7. Karşılıklar:

Kısa Vadeli Karşılıklar	31.12.2018
Dön. Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı	24.200
Uzun Vadeli Karşılıklar	31.12.2018
Kıdem Tazminatı Karşılığı	15.000

Ödenmesi gerçekleşmeyen kıdem tazminatlarını vergi mevzuatı gider olarak kabul etmediğinden dolayı vergi matrahına eklenen giderler mali kârın ticari kârdan fazla olmasına neden olmaktadır. Bu husus sonraki dönemler için indirilebilir geçici farka neden olur.

8. İşletmenin finansal durum tablosuna ilişkin hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu aşağıda verilmiştir:

	31.12.2018	
	Kümülatif Zamanlama Farkları	Ertelenmiş Vergi
Ertelenmiş Vergi Varlığı		
Ticari Alacak Reeskontu	12.000	2.400
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	8.000	1.600
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	20.000	4.000
Kıdem Tazminatı Karşılığı	15.000	3.000
Finansman Gideri	5.000	1.000
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	12.000	2.400
Toplam		14.400

	31.12.2018	
	Kümülatif Zamanlama Farkları	Ertelenmiş Vergi
Ertelenmiş Vergi Borcu		
Hisse Senedi Değer Artışı	7.000	1.400
Ticari Borçlar Reeskontu	5.000	1.000
Eksik Amortisman Ayırma	2.000	400
Toplam		2.800
Net Ertelenmiş Vergi Varlığı		11.600

10. İşletme ödemediği vergi sebebiyle 2.000 TL gecikme faizi ve 6.000 TL özel iletişim vergisi ödemiştir. Ayrıca okul bakım ve tamirata için 5.000 TL bağış yapılmış fakat fatura alınmamıştır. Vergi Mevzuatı açısından ödenen gecikme faizi, iletişim vergisi ve yapılan bağış gider olarak kabul edilmez. Vergi açısından bu tutarın tamamı sürekli farktır. Toplam 13.000 TL tutarındaki sürekli fark, kanunen kabul edilmeyen giderdir ve dönem kârına eklenmesi gerekir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Teknolojik gelişme ve küreselleşme, işletmelerde dünya pazarlarına açılma isteği yaratmıştır. İşletmelerin yurt dışına açılma çabaları, fon ihtiyacını karşılama ve birleşme istekleri ekonomik ilişkilerin dünya çapında yayılmasını sağlamıştır. Bununla beraber dünyadaki sermaye hareketliliği finansal bilgiye duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Finansal bilginin doğru, güvenilir, tam ve anlaşılabilir şekilde olması içinde dünyaca kabul görmüş ortak bir dil için standartlaşma zorunluluğu doğurmuştur.

Doğru ve güvenilir bilgi işletmeler açısından hayati bir öneme sahiptir. Ülkelerde uygulanan vergi tespiti ve muhasebe politikaları her ülke için kendi ihtiyaçları ve önceliklerine göre belirlenmiştir. Küresel olan sermayelerin ulusal vergi politikalarıyla bilgi sunmaları işletmelerin ihtiyaçlarını tam anlamıyla karşılmasını beklemek pek de mümkün değildir. Ülkelerin ulusal düzeyde hazırladıkları finansal tablolar uluslararası yatırımcılar açısından okunması ve yorumlanması belli sıkıntılara ve maliyetlere sebep olmaktadır. Bu sebeple uluslararası alanda faaliyet gösteren işletme ve yatırımcılara finansal bilgi karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak sunulmalıdır. Finansal bilgileri ortak bir dilde buluşturmak için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.

Ülkemizde de Uluslararası Standartlara uyumlu finansal bilgi sunmak için çalışmalar yapılarak bu Standartların Türkçeye çevirisi yapılmıştır. UMS ile uyumlu finansal raporlar hazırlanması amacıyla TMS/TFRS oluşturulmuştur. Fakat oluşturulan standartlar vergi mevzuatıyla bazı konularda farklılaşmaktadır. Vergi mevzuatında finansal tabloların hazırlanmasının amacı, vergi kanunlarına göre verginin tespit edilmesidir. Standartların amacı ise, gerçeğe uygun ve tüm kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verecek finansal tabloların hazırlanıp sunulmasıdır. TMS 12 Gelir Vergisi Standardı, mali kâr ve ticari kârın tespiti, ticari kârdan mali kâra geçiş, bunun sonucunda oluşacak verginin hesaplanması ile finansal tablolar da ne şekilde raporlanacağı hususları açıklanmak üzere oluşturulmuştur. Türk vergi mevzuatı ile TMS'nin birçok konuda ayrışması farklar meydana getirmektedir. Bu farklar sonucunda ise işletmelerin ertelenmiş vergi borcu ve vergi varlığı oluşmaktadır. Çalışmamızın büyük bir bölümünde TMS 12 Gelir Vergisi Açısından ertelenmiş verginin uygulanış şekillerine yer verilmiştir.

Çalışmanın konusu, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında ertelenmiş verginin tespiti. Ülkemizdeki vergi mevzuatı ile standartlar arasındaki farklılıklar ve finansal tablolara yansımaları örnek bir uygulama aracılığıyla incelenmiştir. Uygulama örneğimizde, geçici farklar dikkate alınmıştır. Bunun sonucunda da ertelenmiş vergi varlığı meydana gelmiştir.

Uygulamamızda vergi mevzuatı açısından bilanço ve gelir tablosu düzenlenmiştir. Vergi mevzuatı açısından dönem net kârı 25.800 TL, dönem vergi karşılığı 24.200 TL olarak tespit edilmiştir. Hesaplanan bu tutar TMS açısından değerlendirildiğinde; işletmenin gerçek durumunu yansıtmamaktadır. Bu sebeple, TMS'ye uygun finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu düzenlenerek işletmenin gerçeğe uygun finansal durumu yansıtılmaya çalışılmıştır.

Dönem net kârının vergi mevzuatı ve standartlara göre farklı çıkmasının sebebi ikisinin arasındaki geçici farklardır. Bu geçici farklar, ertelenmiş vergi etkisini oluşturmaktadır. Vergi mevzuatına göre tespit edilen kâr tutarına net ertelenmiş vergi etkisinin eklenmesi sonucu standartlar kapsamında gerçek dönem net kârına ulaşılır.

TMS 12'ye göre düzenlenen finansal durum tablosuyla kapsamlı gelir tablosunda, işletmenin dönem net kârının ertelenmiş vergi alacağı kadar arttığı tespit edilmiştir. Örnekte yer alan geçici farkların sebep olduğu ertelenmiş vergi varlığı 14.400 TL (İndirilebilir Geçici Farklar) ve ertelenmiş vergi borcu 2.800 TL (Vergilendirilebilir Geçici Farklar), finansal durum tablosunda gösterilmiştir. Bu durumda tespit edilen net ertelenmiş vergi varlığı (14.400 TL – 2.800 TL) 11.600 TL'dir. İşletmenin dönem net kârında ise 8.400 TL'lik artışa sebep olmaktadır.

Finansal tabloların analizinde ve işletme performansının doğru değerlendirilmesinde geçici farklar sonucunda meydana gelen ertelenmiş vergi etkisi, büyük bir öneme sahiptir. Ertelenmiş vergi etkisi, performans değerlendirme göstergesi olan kâr tutarının değişmesine sebep olduğundan finansal bilgi kullanıcıları açısından önemlidir. İşletmenin gerçek performansını standartlara göre düzenlenen finansal tablolar yansıtır. Bu sebeple kullanıcılarına sağlıklı kararlar verebilmesi için finansal tabloların güvenilir, doğru, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bilgi sunması oldukça önemlidir.

Ülkemizde muhasebe standartları hâlâ geniş alanlara yayılamamıştır. Bunun en büyük nedeni katı ve sert bir yaptırım gücü olan vergi mevzuatımızdır. Bu

olumsuzluğu ortadan kaldırmak ve TMS'nin uygulama alanını geliştirmek adına bazı dzenlemeler yapılmıştır. Ertelenmiş vergi sorunun çözülebilmesi için vergi mevzuatlarının ve kanunların Türkiye Muhasebe Standartları ilkeleriyle örtüőecek şekilde hazırlanmalı zıtlıklar ortadan kaldırılmalıdır.



KAYNAKÇA

- Akbulut, A., “Karşılaştırmalı TMS/TFRS – VERGİ Uygulamaları ve Sonuçları”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Mizampaj Yayıncılık*, 2. Baskı, s. 19-20, 38, 907, 913-914, Mart 2015,
- Akdağ, Z., “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Mali Tablolara Etkileri, Muhasebe İşlemleri ve Bir Uygulama Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, s. 32, Mart 2013.
- Akdoğan, N., “UMS 12-Gelir Vergisi Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderlerinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:17, s.3, Ocak 2006.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O., “Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulanması”, *Gazi Kitabevi*, Ankara, s. 469, 2007.
- Akgül, B.A. ve Akay H., “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma”, *Türkmen Kitabevi*, İstanbul, s. 5, 24, 2004.
- Ataman, B. ve Gökçen, G., “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları”, *Beta Yayıncılık*, İstanbul, s. 296-297, 304-308, 2017.
- Atmaca, M., Erol, M. ve Aslan, M., “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Çıktılarının Değerlendirilmesi: KGK Tarafından Yetkilendirilen Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 279, 2017.
- Ayanoğlu, Y., “12 No’lu Uluslararası Muhasebe Standardı Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebe ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *MÖDAV – Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (4) 2, s. 30-31, Haziran 2006.
- Beller Dikmen, B. ve Köksal, A.G., “Taşıyıcı Bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Çerçevesinde Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi: Ceviz Üretim İşletmesinde Bir Uygulama”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(3), s. 87, 2018

- Bilginoğlu, F., “Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları’na Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler”, Cilt: 23, Sayı: 2, ***İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi***, s. 11, 1994.
- Can Öziç, H. “Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi ve Borsa İstanbul’da İşlem Gören Şirketler Üzerinde Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, ***Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü***, Denizli, s. 23, Kasım 2015.
- Cemalcılar, Ö., “Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Muhasebenin Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi”, ***Muhasebe ve Denetime Bakış***, 2, s. 14, 2003.
- Çakmaköğlu, S., “Tms 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergiler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması: Bir Uygulama Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, ***Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü***, Muğla, Mayıs 2018.
- Demir, Ş., “TMS TFRS”, ***Seçkin Yayıncılık***, İstanbul, s. 48, 62, 68, 2012.
- Dinç, E. “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki ilişki ve Gelir Vergileri (TMS12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, ***Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi***, 28, s. 32-36, 2007.
- Dündar, B., “TMS ile Vergi Yasalarındaki Ölçüm Farklılıklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması”, ***Adalet Yayınevi***, Ankara, s. 102, 2013.
- Ferhatöğlu, E. Ve Köse, T., “AR-GE İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-12) Bakımından Değerlendirilmesi”, ***Mali Çözüm Dergisi***, 94, s. 43-44, 2009.
- GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), ***Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu***, <https://www.gib.gov.tr/node/83483>, 19 Kasım 2019.
- Gücenme, Ü. ve Poroy Aksoy, A., “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri”, ***Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi***, 21, s. 2, 7, Ocak 2007.
- Gülyeryüz, M., “Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’na Göre İncelenmesi”, Yüksek Lisans Tezi, ***Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü***, İstanbul, s. 69-79 2014.

- Hak, İ., “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolarda Raporlanması” Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, s. 41, 2016.
- KGK (Kamu Gözetimi Kurumu), *TMS/UFRS*, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/.pdf>, 03 Ocak 2019.
- KGK (Kamu Gözetimi Kurumu), *TMS 12 Gelir Vergileri*, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS12.pdf>, 03 Nisan 2019.
- KGK, (Kamu Gözetimi Kurumu), *Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı, Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi*, 2019-1, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/KGK%20Tablo%20Formatlar%C4%B1%20-%202031_05_2019.docx, 26 Kasım 2019.
- Koç, B., *Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler*, 2019, <https://www.parasut.com/blog/kanunen-kabul-edilmeyen-giderler>, 15 Ekim 2019.
- Küçük, E., “Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu Hesaplarının Ertelenmiş Vergi Etkisi: Özellikle Durumların Değerlendirilmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30, s. 168, 2015.
- Oruç, H., “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardına Genel Bir Bakış (Income Taxes)-Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Pusula Dergisi*, 2, s. 111, 2006.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A., “Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları”, 12. Baskı, *Gazi Kitabevi*, Ankara, s. 175-186, 2019.
- Özdemir, E., “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamındaki Ertelenmiş Verginin Borsa İstanbul’da İşlem Gören ve Bist 30 Endeksine Dahil Şirketlerin Dönem Karına Etkisi”, Yüksek Lisans Tezi, *Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü* Ankara, s.10, 68-69, 2015.

- Özerhan, Y. ve Yanık, S., “Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, **TÜRMOB Yayınları**, Ankara, s. 505, 2010.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S., “IFRS/TFRS 2012”, **TÜRMOB Yayınları**, 427, Ankara s. 545- 547, 2012.
- Özkan, A., “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** 32, s. 98-99, 2009.
- Sağlam, N. ve Öztürk, B., “Muhasebe standartları oluşum süreci”, (Ed: Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk,B.), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları” **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ankara, s. 36, 2008.
- Selimoğlu, S., Aslan, Ü. ve Güvemli, B., “12. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresinde Sunulan Türk Akademisyenler ve Uygulamacıların Bildirileri: Bir Literatür İncelemesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 42, s. 217, 2009.
- Sevinç, F. “12 Numaralı Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması,” Ankara, **T.C. Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü**, s. 47, 85, 2003.
- Smith, J. M., Skousen, K. F., **Intermediate Accounting**, Comprehensive Volume, Eleventh Edition, Annotated Instructor’s Edition, Cincinnati Ohio, s. 907-908, 1992.
- SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), 2003, Seri:XI, No:25 **Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ**, Ankara s. 343-344. <http://www.spk.gov.tr/HaberDuyuru/haberduyuru.htm?tur=teblig>, 24 Mart 2019.
- Süer, A. Z. ve Şenyiğit, Y. B., “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkidi ve Finansal Tablolarda Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, 74, s. 203, 2006.
- Sümer Göğüş, E. H., “Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, s. 21-23, Eylül-Ekim 2010.

- Şen, F. G., “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açıdan İncelenmesi ve Ertelenmiş Vergi Uygulaması” *Adalet Yayınevi*, Ankara, s. 76-77, 162, 2012.
- Tekşen, Ö., “Tms-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, s. 5, 2010.
- Tekşen, Ö., “Ertelenmiş Vergilerin İncelenesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Detay Yayıncılık*, Ankara, s. 6-66, 2014.
- Üstündağ, S., “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 1, s. 44-45, 2000.
- Yaylalı, İ., “Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu Değerleme Esaslarının İncelenmesi ve Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2016.
- Yıldırım, Y., “Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi Kavramı”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, s. 9-10, 2007.
- Yıldıztekin, İ., “TMS-11 ve 12 Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilere İlişkin Muhasebe Kayıtları”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (17) 1, s. 299, 2013.
- Zeren, Y., “TMS-12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, *Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, s. 14, 25, 46, 56, 67, 2013.

ÖZ GEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Canan KOCAMAN GÖKDAĞ
Doğum Yeri ve Tarihi : Niğde, 1985
Medeni Hali : Evli, 1 Çocuk Sahibi
İletişim Bilgileri : canankocamangokdag@hotmail.com
: 05536026439 (GSM)



EĞİTİM

1999-2003 : Mimar Sinan Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi
Muhasebe ve Finansman Alanı
2006-2010 : Anadolu Üniversitesi Muhasebe ve Vergi Uygulamaları
2008-2011 : Gazi Üniversitesi Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği
2011-2013 : Anadolu Üniversitesi Adalet Bölümü
2015-2017 : Anadolu Üniversitesi Kamu Yönetimi Bölümü
2012-2019 : Niğde Ömer Halis Demir Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans
Programı

İŞ DENEYİMİ

2002-2003 : Niğde ÇİMSA A.Ş. Muhasebe Birimi Lise Stajı
2004-2005 : Gökmar Market - Kasiyer
2005-2006 : Winlife PWC - Tekniker
2006-2008 : SMMM Başak DAVARCI - Muhasebe Elemanı
2013 Haziran-Ekim : Niğde HALKBANK A.Ş. - Servis Elemanı
30.09.2013-(Halen) : Milli Eğitim Bakanlığı - Muhasebe Finansman Öğretmeni

