

**T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TMS-12 “GELİR VERGİLERİ”  
STANDARDI’ NIN ANALİZİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Ahmet Gündoğan ŞİŞMAN**

**Enstitü Anabilim Dalı: İŞletme**

**Enstitü Bilim Dalı :Muhasebe ve Finansman**

**Tez DanıŐmanı: Prof. Dr. Hilmi KIRLIOğLU**

**KASIM - 2009**

**T.C.**  
**SAKARYA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TMS-12 “GELİR VERGİLERİ”  
STANDARDI’ NIN ANALİZİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Ahmet Gündoğan ŞİŞMAN**

**Enstitü Anabilim Dalı: İŞletme**

**Enstitü Bilim Dalı :Muhasebe ve Finansman**

**Bu tez 04/11/2009 tarihinde aŐađdaki jüri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.**

\_\_\_\_\_  
**Jüri BaŐkanı**

- Kabul
- Red
- Düzeltme

\_\_\_\_\_  
**Jüri Üyesi**

- Kabul
- Red
- Düzeltme

\_\_\_\_\_  
**Jüri Üyesi**

- Kabul
- Red
- Düzeltme

## **BEYAN**

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

**Ahmet Gündoğan ŞİŞMAN**

**04.11.2009**

## **ÖNSÖZ**

Ülkemizde şu anda sadece mali kesim tarafından uygulanmakta olan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS), tasarı halindeki yeni Türk Ticaret Kanunu' nun yürürlüğe girmesiyle yakın zamanda kurumlar vergisine tabi birçok işletme tarafından uygulanır hale gelecektir. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları' nın birebir çevirisi niteliğinde olan diğer bütün TMS/IFRS' ler arasında anlaşılması en zor standartlardan biri olan "TMS 12 Gelir Vergileri" Standardı' nı analiz etmenin üzerinde çalışılmaya değer bir konu olduğu düşünülmüştür.

Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU' na ve Doç. Dr. Selahattin KARABINAR' a teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

**Ahmet Gündoğan şİşMAN**

**04.11.2009**

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>vii</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>x</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>xi</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1: MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ</b> .....	<b>5</b>
1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi .....	5
1.2. Türkiye’ de Muhasebe Standartlarının Gelişimi .....	7
1.2.1. KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi.....	12
1.3. Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları .....	13
1.3.1. Kavramsal Çerçeve.....	13
1.3.2. TMS - 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı .....	15
1.3.3. TMS - 2 “Stoklar” Standardı .....	15
1.3.4. TMS - 7 “Nakit Akımların Tablosu” Standardı .....	16
1.3.5. TMS - 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar” Standardı .....	16
1.3.6. TMS - 10 “Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar” Standardı .....	17
1.3.7. TMS - 11 “İnşaat Sözleşmeleri” Standardı .....	17
1.3.8. TMS - 12 “Gelir Vergileri” Standardı.....	18
1.3.9. TMS - 16 “Maddi Duran Varlıklar” Standardı .....	18

1.3.10. TMS - 17 “Kiralama İşlemleri” Standardı .....	18
1.3.11. TMS - 18 “Hasılat” Standardı .....	18
1.3.12. TMS - 19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardı .....	19
1.3.13. TMS - 20 “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı.....	19
1.3.14. TMS - 21 “Kur Değişiminin Etkileri” Standardı .....	20
1.3.15. TMS - 23 “Borçlanma Maliyetleri” Standardı .....	20
1.3.16. TMS - 24 “İlişkili Taraf Açıklamaları” Standardı .....	21
1.3.17. TMS - 26 “Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama” Standardı .....	21
1.3.18. TMS - 27 “Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardı .....	21
1.3.19. TMS - 28 “İştiraklerdeki Yatırımlar” Standardı .....	21
1.3.20. TMS - 29 “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Standardı.....	22
1.3.21. TMS - 31 “İş Ortaklıklarındaki Paylar” Standardı .....	22
1.3.22. TMS - 32 “Finansal Araçlar: Sunum” Standardı.....	22
1.3.23. TMS - 33 “Hisse Başına Kazanç” Standardı.....	23
1.3.24. TMS - 34 “Ara Dönem Finansal Raporlama” Standardı .....	23
1.3.25. TMS - 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı.....	23
1.3.26. TMS - 37 “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı .....	24
1.3.27. TMS - 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı .....	24
1.3.28. TMS - 39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı.....	24
1.3.29. TMS - 40 “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardı .....	25
1.3.30. TMS - 41 “Tarımsal Faaliyetler” Standardı.....	25

1.3.31. TFRS - 1 “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardı.....	25
1.3.32. TFRS - 2 “Hisse Bazlı Ödemeler” Standardı .....	26
1.3.33. TFRS - 3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı .....	26
1.3.34. TFRS - 4 “Sigorta Sözleşmeleri” Standardı .....	27
1.3.35. TFRS - 5 “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı .....	27
1.3.36. TFRS - 6 “Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi” Standardı.....	28
1.3.37. TFRS - 7 “Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardı.....	28
1.3.38. TFRS - 8 “Faaliyet Bölümleri” Standardı.....	29

## **BÖLÜM 2: TMS - 12 “GELİR VERGİLERİ” STANDARDI İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR ..... 30**

2.1. Standardın İçeriği ve Getirdiği Yenilikler .....	31
2.2. Standartta Kullanılan Temel Kavramlar .....	33
2.2.1. Vergiye Esas Değer .....	33
2.2.1.1. Varlığın Vergiye Esas Değeri .....	34
2.2.1.2. Borcun Vergiye Esas Değeri.....	34
2.2.2. Vergi Gideri / Vergi Geliri.....	35
2.2.3. Muhasebe Kârı / (Muhasebe Zararı).....	36
2.2.4. Vergiye Tabi Kâr / (Mali Zarar).....	36
2.2.5. Sürekli Farklar.....	37
2.2.6. Geçici Farklar.....	37
2.2.6.1. Zamanlama Farklarından Kaynaklanan Geçici Farklar.....	37

2.2.6.2. Değerleme Hükümlerindeki Farklılıklardan Kaynaklanan Geçici Farklar .....	39
2.2.7. Ertelenmiş Vergi Varlıkları (Alacakları) .....	40
2.2.8. Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri (Borçları).....	44
2.2.9. Kamuoyuna Açıklanacak Bilgiler .....	45
2.3. Ertelenmiş Vergilerle İlgili Özel Durumlar .....	49
2.3.1. İlk Muhasebeleştirme Sırasında Ortaya Çıkan Ertelenmiş Vergiler ...	49
2.3.2. Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler.....	51
2.3.3. İşletme Birleşmeleri Sırasında Ortaya Çıkan Ertelenmiş Vergiler .....	57
2.3.4. Hisseye Dayalı Ödeme İşlemlerinden Doğan Ertelenmiş Vergiler .....	63
2.3.5. Mali Zararlar ve Vergi Avantajlarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler .....	64
2.3.6. Kur Farklarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler .....	66
2.3.7. Bileşik Finansal Araçlardan Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler.....	67
2.3.8. Yeniden Değerlemeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler .....	67
2.3.9. Mahsuplar .....	70

### **BÖLÜM 3: ERTELENMİŞ VERGİLERİN HESAPLANMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ..... 72**

3.1. Ertelenmiş Vergilerin Hesaplanması.....	72
3.2. Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi .....	76
3.2.1. Önceden Muhasebeleştirilmemiş Ertelenmiş Vergi Varlıkları.....	82
3.3. TMS/TFRS ve VUK Hükümlerinin Değerleme Açısından Karşılaştırılması83	
3.3.1. TMS/TFRS ve VUK Hükümlerinin Varlıkların Değerlemesi Açısından Karşılaştırılması .....	84



3.3.1.1. Kasa.....	84
3.3.1.2. Alınan/Verilen Çekler .....	84
3.3.1.3. Bankalar.....	85
3.3.1.4. Menkul Kıymetler.....	85
3.3.1.5. Alıcılar /Alacak Senetleri (Borçlar / Borç Senetleri) .....	86
3.3.1.6. Stoklar.....	86
3.3.1.7. Mali Duran Varlıklar.....	87
3.3.1.8. Maddi Duran Varlıklar.....	87
3.3.1.9. Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	88
3.3.1.10. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	88
3.3.1.11. Şerefiye.....	88
3.3.2. TMS/TFRS ve VUK Hükümlerinin Karşılıklar Açısından Karşılaştırılması .....	88
3.3.2.1. Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı .....	89
3.3.2.2. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı .....	90
3.3.2.3. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı .....	90
3.3.2.4. Kıdem Tazminatı Karşılığı.....	91
3.3.3. TMS/TFRS ve VUK Hükümlerinin Reeskontlar Açısından Karşılaştırılması .....	92
3.3.3.1. Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu.....	92
3.3.3.2. Vadeli Çekler Reeskontu .....	93
3.3.4. TMS/TFRS ve VUK Hükümlerinin Amortismanlar Açısından Karşılaştırılması .....	94
3.4. Standardın Uygulanmasına İlişkin Örnek.....	97

<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>117</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>123</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>129</b>

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	:Avrupa Birliği (European Union – EU)
<b>AICPA</b>	:Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
<b>AISG</b>	:Muhasebecilerin Uluslararası alışma Grubu (Accountants International Study Group)
<b>BDDK</b>	:Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>EEC</b>	:Avrupa Ekonomik Topluluğu (European Economic Community )
<b>FASB</b>	:Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standarts Board)
<b>GVK</b>	:Gelir Vergisi Kanunu
<b>IASC</b>	:Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standarts Committee)
<b>IASCF</b>	:Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standarts Committee Foundation)
<b>IFAC</b>	:Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation Accounting)
<b>KOBİ(SMEs)</b>	:Küçük ve Orta Boy İşletme (Small and Medium-Sized Enterprise)
<b>KVK</b>	:Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>MSUGT</b>	:Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>MUY</b>	:Muhasebe Uygulama Yönetmeliği
<b>OECD</b>	:Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Co-Operation and Development)

<b>SEC</b>	:Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities Exchange Commission)
<b>SPK</b>	:Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TFRS</b>	:Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	:Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUD</b>	:Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TMUDESK</b>	:Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	:Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UFRS(IFRS)</b>	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standarts)
<b>UMS(IAS)</b>	:Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standarts)
<b>UMSK(IASB)</b>	:Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standarts Board)
<b>USGAAP</b>	:Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles)
<b>VUK</b>	:Vergi Usul Kanunu

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1</b> :Aktif ve Pasif Kalemlerde Geçici Fark Yaratan Durumlar.....	40
<b>Tablo 2</b> :Vergi Usul Kanunu ve TMS-16' nın Amortisman Uygulaması Açısından Karşılaştırılması .....	96
<b>Tablo 3</b> :2008 Yılı Kurumlar Vergisi Karşılığının Hesaplanması.....	103
<b>Tablo 4</b> :2008 Yılına Ait Geçici Farkların Hesaplanması.....	104
<b>Tablo 5</b> :2008 Yılı Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülüklerinin Ayrıntıları....	105
<b>Tablo 6</b> :2008 Yılı Ertelenmiş Vergi Varlıklarının, Vergi Karşılığına ve Dönem Kârına Etkisi.....	107
<b>Tablo 7</b> :2008 Yılı Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin, Vergi Karşılığına ve Dönem Kârına Etkisi.....	109
<b>Tablo 8</b> :2009 Yılına Ait Ertelenmiş Vergi Etkisinin Hesaplanması.....	113
<b>Tablo 9</b> :2009 Yılı Kurumlar Vergisi Karşılığının Hesaplanması.....	114

<b>Tezin Başlığı:</b> TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’ nın Analizi	
<b>Tezin Yazarı:</b> Ahmet Gündoğan ŞİŞMAN	<b>Danışman:</b> Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU
<b>Kabul Tarihi:</b> 4 Kasım 2009	<b>Sayfa Sayısı:</b> XI (ön kısım) + 129 (tez)
<b>Anabilimdalı:</b> İşletme	<b>Bilimdalı:</b> Muhasebe ve Finansman
<p>Sermaye piyasalarının küreselleşmesiyle, yerel muhasebe uygulamalarına göre hazırlanan finansal tabloların küresel karar alıcıların sağlıklı ve güvenilir bilgi edinme ihtiyacına cevap verememesi nedeniyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS) oluşturulmuştur. Bu standartlardan IAS-12 “Income Taxes” Standardı’ nın birebir çevirisi niteliğinde olan TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı işletmelerin ticari karlarının vergisel etkilerden arındırılıp, daha net bir ticari kar raporlanabilmesi için yapılması gerekenleri düzenlemektedir.</p> <p>Türkiye’ de, işletmelerin vergi gideri/geliri, geleneksel muhasebe uygulamalarına göre bulunan ticari kârdan/zarardan vergi yasalarının sınırlayıcı hükümleri dikkate alınarak ulaşılan mali kâr/zarar üzerinden hesaplanmaktadır. Buna karşın TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı ise vergi gideri/gelirinin ticari kâr üzerinden hesaplanmasını öngörmektedir. Böylelikle ticari kâr-mali kâr arasında eşitsizliğe neden olan ve geleneksel muhasebe uygulamalarında dikkate alınmayan geçici farkların vergisel etkileri de (Ertelenmiş Vergiler) finansal tablolara yansımış olacaktır. Bunun sonucunda da dönem kârı bu vergisel etkilerden arınmış olarak ve daha gerçekçi bir şekilde tespit edilmiş olacaktır.</p> <p>Ancak, IFRS uygulamalarına ilk geçişte muhasebe kadrolarının en zor adapte olduğu standart olan IAS-12 “Income Taxes” Standardı’ nın birebir çevirisi niteliğinde olan TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı anlaşılması en zor standartlardan biridir. Literatür taramasında görülmüştür ki bu zorluk nedeniyle olsa gerek standart ertelenmiş vergilerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konularıyla sınırlı olarak incelenmiştir.</p> <p>Bu nedenle standart, muhteviyatındaki paragraf hükümleriyle bir bütün olarak ve diğer standartlarla ilişkisi göz önünde bulundurularak analiz edilmiştir. Ayrıca, standartta vergi yasalarına atıf yapılan durumlarda Türk Vergi Yasaları’ nın konuyla ilgili hükümlerine de değinilmiştir. Ertelenmiş vergilerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili, standardın şu anda sadece mali kesim tarafından uygulanıyor olması nedeniyle de örnek uygulamaya yer verilmiştir.</p> <p>TMS/TFRS’ lerin daha şeffaf finansal tablolar oluşturma amacı ve çabası göz önünde bulundurulduğunda; ticari kâr-mali kâr ayırımına neden olan geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi geliri veya gideri muhasebeleştirilmesini öngörmesi, standardın geleneksel muhasebe uygulamalarına göre getirdiği önemli ve yerinde bir yeniliktir. Ancak uygulanması oldukça zor olan bu standardın Türkçe’ ye aynen çevrilmesi bu zorluğu bir kat daha arttırmıştır. Bu bağlamda; bu çalışmanın ve güncel TMS/TFRS’ ler ile yürürlükteki vergi yasalarına göre hazırlanan örnek uygulamanın TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı uygulamalarının anlaşılmasına önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.</p>	
<b>Anahtar kelimeler:</b> Ertelenmiş Vergiler, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları	

<b>Title of the Thesis:</b> The Analysis of Turkish Accounting Standards-12 "Income Taxes" Standard	
<b>Author:</b> Ahmet Gündoğan ŞİŞMAN	<b>Supervisor:</b> Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU
<b>Date:</b> 4 November 2009	<b>Nu. of pages:</b> XI (pre text) + 129 (main body)
<b>Department:</b> Business	<b>Subfield:</b> Accounting and Finance
<p>With the globalization of capital markets, the financial statements that are prepared according to local accountancy implementation applications owing to that they can not respond to global decision makers to obtain healthy and reliable information need, International Accountancy/Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) has been constituted. One of these standards TMS-12 "Income Taxes" Standard, which is a one to one translation of IAS-12 "Income Taxes, regulates to purge enterprises commercial decisions taxation effects and the necessary applications in order to obtain better commercial profit reporting.</p> <p>In Turkey , the enterprises' tax expenses/incomes are calculated by considering commercial profit/loss tax laws' restrictive clauses that are applied according to conventional accountancy applications on financial profit/loss. In spite of that, "TMS-12 "Income Taxes" Standard foresees calculation on tax expense/income commercial profit. Thus, the provisional distinctions of taxation effects (deferred taxes) that are not considered at conventional accountancy applications and the inequality between commercial profit-financial profit will reflected on financial tables. So, profit of the period will be purged from taxation effects and will be determined more realistic.</p> <p>However; in the first application of IFRS, TMS-12 "Income Taxes" Standard, which is the most difficult adaptable standart for accountants and which is one to one translation of IAS-12 Income Taxes" Standard is one of the most difficult understandable standard. It is seen in the literature scanning because of the difficulty, standart is searched restrictedly about deferred taxes' calculations and entering it in the accounts.</p> <p>For this reason standard has been analyzed considering as a whole of its paragraph clauses and its relation with other standarts. Also, in the standard where a refer is made on tax laws, Turkish Tax Law's related clauses are touched on. Because, the standard about calculation of postponed taxes and entering it in the accounts is applied only by financial sector, a sample application is applied.</p> <p>When TMS/ TFRS efforts about obtaining more transparent financial tables are considered, because of provisional differences that causes commercial profit-financial profit and foresees deferred tax income or expense and entering it in the account, it is an important and proper innovation in comparison with conventional accountancy applications. However; it is very difficult to implement this standard and when it is translated into Turkish identically, it becomes more difficult. In this sense, it is thought that with this study and current TMS/TFRS and the sample application that is prepared according to current tax laws will contribute to understanding "TMS-12 "Income Taxes" Standard.</p>	
<b>Keywords:</b> Deferred Taxes, Turkish Accounting/Financial Reporting Standards, International Accounting/Financial Reporting Standards	

## GİRİŞ

Finansal tablolar bir işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyet sonuçlarının finansal özetini ilgililere aktarmak ve ilgililerin işletme hakkında ayrıntılı bilgiye sahip olmalarını sağlamak için hazırlanmaktadır. Bir işletmenin, faaliyet sonuçları ile ilgili olan kesimler sadece o işletmenin sahipleri ve ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahip veya ortaklarının yanı sıra o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler ve toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları işletmenin faaliyet sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyetleri ve bu faaliyetlerinin sonuçları hakkındaki bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış olan finansal tablolardır. Muhasebe bilgilerinin sunulduğu finansal tablolara dayanarak karar alma durumunda bulunan ilgililerin karar almalarında en önemli etken, bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır. Ülkemiz açısından yeni sayılabilecek standartlaştırma çalışmalarının amacının da özetle, uluslararası düzeyde geçerli ve mukayese edilebilir finansal tabloların hazırlanması ve sunumu olduğu ifade edilebilir.

### **Çalışmanın Amacı:**

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ve dolayısıyla işletmelerin uluslararası düzeyde faaliyet göstermeleri, işletmelerin faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin yer aldığı finansal tabloların uluslararası düzeyde geçerli olması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Doğaldır ki uluslararası düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarını yerel muhasebe kurallarına göre oluşturması, finansal tabloların uluslararası düzeyde geçerliliğini olumsuz olarak etkileyecek ayrıca karar alma durumunda olanları da işletme faaliyetleri hakkında sağlıklı ve güvenilir bilgiden yoksun bırakacaktır.

Finansal tablolardaki bilgilerin uluslararası düzeyde geçerli olabilmesi ise bütün dünyanın kabul ettiği ortak muhasebe standartları sayesinde mümkün olabilecektir. Bu amaç doğrultusunda ülkeler yerel muhasebe standartlarını terk etmiş ve uluslararası düzeyde geçerli muhasebe standartlarını kullanma konusunda önemli adımlar atmışlardır. Ülkemizde de bu gelişmelere paralel



olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS (IFRS) aynen Türkçe'ye çevrilerek Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) olarak Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ülkemizde şu anda işletmeler, (mali kesim hariç) Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) harfiyen uyarak muhasebe kayıtlarını yapmak, mali tablolarını oluşturmak ve ticari bilanço kârlarını saptamak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı, MSUGT'lerde yer alan hükümlere göre düzenlenen temel mali tabloları kabul etmekte ancak mali kârın hesaplamasının ayrı bir tablo ile yapılmasını öngörmektedir.

Bu nedenle işletmeler bir mali yıla ilişkin vergilerini vergi kanunlarını temel alarak hesaplamak ve ödemek zorundadırlar. Oysa UFRS'ler vergi kuralları ne olursa olsun, finansal tabloların muhasebe kurallarına göre düzenlenmesi gerektiğini öngörmektedir.

Geleneksel muhasebe, ticari kâr ile mali kâr arasında eşitsizliğe neden olan ve dönemsellik ilkesi gereği ortaya çıkan geçici farkların vergi etkisini dikkate almamaktadır. Oysa ki geçici farklar nedeniyle cari dönemde ticari kâr ile mali kâr arasında oluşan bu farklılık, müteakip dönemlerde geçici farkların ortadan kalkmasıyla giderilmekte ve bunun sonucunda da ticari kâr ile mali kâr birbirine eşit olmaktadır.

TMS-12 "Gelir Vergileri" Standardı ise bu gerçekten hareketle, geleneksel muhasebe uygulamalarından farklı olarak geçici farkların vergi etkilerinin dikkate alınmasını öngörmektedir. Diğer bir ifadeyle ticari kâr ile mali kâr arasında eşitsizliğe neden olan geçici farkların vergi etkilerinin yani ertelenmiş vergilerin hesaplanmasını, kayıt altına alınmasını ve finansal tablolarda gösterilmesini öngörmektedir. Böylelikle, dönem kârı vergisel etkilerden arınmış olarak daha gerçekçi bir şekilde tespit edilmiş olacaktır.

TMS-12 "Gelir Vergileri" Standardı, UFRS'lerin birebir çevirisi olan diğer bütün TMS/TFRS'ler arasında anlaşılması en zor standartlardan biridir.<sup>1</sup> Bu nedenle çalışmamızda "IAS-12 Income Taxes" Standardı'nın birebir çevirisi niteliğinde

---

<sup>1</sup> Ernst & Young tarafından 2007 yılında AB üyesi ülkelerde yapılan bir araştırmada UMS uygulamalarına ilk geçişte muhasebe kadrolarının en zor adapte olduğu standardın UMS-12 olduğu tespit edilmiştir (Tunç, 2009:571).

olan TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı, standardın atıf yaptığı hallerde, uygulamaların ülkemiz vergi mevzuatı karşısındaki durumu da göz önüne alınarak analiz edilmeye çalışılmış böylelikle standardın daha anlaşılır bir hale geleceği düşünülmüştür.

### **Çalışmanın Önemi:**

UFRS’ ler dünyada birçok ülkede çeşitli şekillerde uygulanmaktadır. Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) önderliğinde gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda TMS/TFRS’ ler, UFRS’ ler ile uyumlu hale getirilmiştir. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’ nun (BDDK), 2006 yılında çıkarttığı yönetmelikler ile daha önce yürürlükte bulunan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği (MUY) yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yeni çıkan yönetmelikler ile bankaların faaliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır. 2008 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan Seri: XI, 29 Numaralı “Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” ile halka açık işletmeler, artık Avrupa Birliği (AB) tarafından kabul edilen haliyle UFRS’ leri uygulayacaklardır.

Ülkemizde şu anda sadece mali kesim tarafından uygulanması zorunlu olan TMS/TFRS’ lerin dolayısıyla TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’ nın tasarı halindeki Türk Ticaret Kanunu’nun yasalaşmasıyla yakın zamanda birçok işletme tarafından uygulanır hale gelecek olması ayrıca tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de az bilinen bir standart olması göz önüne alındığında TMS 12 “Gelir Vergileri” Standardı uygulamalarının öğrenilmesinin önemli olduğu düşünülmüştür.

### **Çalışmanın Yöntemi:**

Çalışmamızda öncelikle dünyadaki ve Türkiye’ deki muhasebe standartlarının gelişimi kısaca ele alınacaktır.

Vergi giderinin istisnai durumlar hariç bir işletmenin bütün faaliyetlerinden etkilenmesi, dolayısıyla TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’ nın da diğer TMS/TFRS’ lerle ilişki içinde olması nedeniyle, çalışmamız yapıldığı sırada yürürlükte olan TMS/TFRS’ ler (Kavramsal Çerçeve dâhil) amaçlarına ve vergilendirmeye ilişkilerine değinilmek suretiyle kısaca açıklanacaktır.

İkinci bölümde öncelikle standardın getirdiği ve geleneksel muhasebe literatürüne göre yeni sayılabilecek kavramlar açıklanacaktır. Ertelemiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin oluşumuna genel olarak kısaca değinilecek sonrasında ertelenmiş vergilerin oluşumuyla ilgili özel durumlar açıklanacaktır.

Son bölümde ertelenmiş vergilerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi hususları ayrıntılı olarak açıklanacak ve ertelenmiş vergiler konusunun daha iyi anlaşılması için örnek uygulamaya yer verilecektir. Örnek uygulamanın daha iyi anlaşılması için de TMS/TFRS' ler ve Vergi Usul Kanunu' nda (VUK) yer alan değerlemeye ilişkin hükümler karşılaştırılacak ve bu karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farkların vergilendirmeye etkilerine değinilecektir.

Standardın paragraflar halinde olması ve paragraflar arası atıfların olması nedeniyle öncelikle standart bir bütün olarak, aynı zamanda diğer standartlara atıf yapılan durumlarda söz konusu standartların konuyla alakalı hükümlerini de katarak bir değerlendirme yapılacaktır. Ayrıca standardın anlaşılmasına somut katkılar sağlayacağı düşünüldüğünden atıf yapılan hallerde standart uygulamalarının ülkemiz vergi mevzuatı karşısındaki durumlarına da değinilecektir. Yöntemimizin gerekçesi ise birebir çeviri olmasının yanında uygulanması en zor standartlardan biri olarak kabul edilen standardın güncel muhasebe ve vergi uygulamaları karşısındaki durumlarına değinmenin standart uygulamalarının somutlaştırılmasına katkı sağlayacağı düşüncesidir.

Bu çalışma, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları' nın Uluslararası Finansal Raporlama Standartları' ndaki gelişmelere paralel olarak sürekli güncellenmesi nedeniyle, çalışma tamamlandığı sırada yürürlükte bulunan standartlar temel alınarak hazırlanmıştır.

## **BÖLÜM 1: MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ**

TMS/TFRS' lere ilişkin "Kavramsal Çerçeve" de ifade edildiği üzere, finansal tablolardaki bilgilerin; anlaşılabilir, geçmişini değerlendirmeye olanak veren, gelecekle ilgili tahminlerde bulunmayı sağlayan, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Bu niteliklere sahip finansal tablo bilgilerinin elde edilebilmesi ve şirketler ve ülkeler arasında karşılaştırmaların yapılabilmesinin sağlanması, bilgilerin raporlanmasına yön veren esaslarda birlik sağlanmasını gerekli kılmıştır. Bu ihtiyaç; çeşitli ülkelerde uygulanan ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıkların kaldırılması ve muhasebe standartlarının birbirine yakınlaştırılması çalışmalarını artırmıştır. Ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorun yaratmakta, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir şekilde kullanılmasını engellemektedir. Bu nedenle, muhasebe ve raporlama uygulamalarında, muhasebe otoriteleri genelde Amerika'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) veya Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS (IFRS) uygulamalarını tercih etmektedir. Ancak, son yıllarda US GAAP ve IFRS arasındaki farklılıklar da yatırımcıyı huzursuz etmiş ve bütün dünyanın kabul edeceği muhasebe ortak dilinin sağlanması için muhasebe düzenlemesi yapan otoriteleri harekete geçirmiş ve birçok ülke ve kurumu uluslararası finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi, gerekirse revize edilmesi ve uygulanması konusunda görüş birliğine vardırmıştır (Akdoğan, 2006b:2).

### **1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi**

Ekim 1972' de Sydney' de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi' nde, İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri' nin oluşturduğu "Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu" nun (AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmış, bu öneri kısa zamanda, dokuz ay sonra, 29 Haziran 1973' te gerçekleşmiş; dokuz kurucu üyeden oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) kurulmuştur (Bostancı, 2002:80). UMS-1 (1975), "Muhasebe Politikalarının Kamuoyuna Açıklanması", ve UMS-2 (1975), "Tarihi Maliyet Kapsamında Stokların

Değerlenmesi ve Sunumu” standartları ilk standartlar olarak 1975 yılında yayınlanmıştır (Deloitte, 2008:10).

1977 yılında Münih’ te toplanan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’ nde 70 ülkeden meslek örgütlerinin katılımı ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuştur (Aysan, 2008:47).

1973 yılından beri finansal raporlama uygulamalarını uyumlaştırmak üzere standartlar yayımlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), 24 Mayıs 2000 tarihinde IFAC’ ın da katılımıyla Edinburg’ da yapılan Genel Kurul toplantısında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) olarak yeniden yapılandırılmıştır (Toroslu, 2009:501). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) 18-20 Nisan 2001 tarihinde yapılan ilk toplantısında, daha önce çıkarılmış olan tüm Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS) ve Yorumlarını onaylamış ve bu tarihten sonra kendisince çıkarılacak tüm muhasebe standartlarının UFRS olarak isimlendirileceğini hükme bağlamıştır (Aksoy, 2005:183).

19 Temmuz 2002 tarihinde, sermaye piyasasının etkin ve verimli işlemesine yardımcı olmak üzere, UFRS’ lerin uygulanmasına ilişkin 1606/2002 sayılı AB Tüzüğü kabul edilmiştir. Bu düzenlemeyle, AB’ de faaliyet gösteren, hisse senetleri borsada işlem gören tüm işletmelerin hazırlayacakları konsolide finansal tabloların, en geç 1.1.2005 tarihinden itibaren UFRS Kurulu’ nca yayımlanan UFRS uyumlu olması benimsenmiştir. Böylece, iç pazarda sermayenin serbest dolaşım ilkesi daha güçlü bir şekilde uygulamaya konmuş ve Birlik içinde faaliyette bulunan şirketlerin aynı şartlarda rekabet edebilmesi hedeflenmiştir (Sağlam ve Öztürk, 2009:20).

2002 yılında Amerikan Muhasebe Standartları (US GAAP) ile Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) arasında yakınsama süreci başlamıştır. Ekim 2002’ de, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu arasında, Norwalk, Connecticut’ da düzenlenen ortak bir toplantı sonrası FASB ve IASB, Amerika Birleşik Devletleri’nde genel kabul görmüş muhasebe standartları (US GAAP) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının birbiri ile uyumlu hale getirilmesi ile ilgili taahhütlerini bir mutabakat anlaşması yayınlayarak resmileştirmişlerdir. Söz konusu mutabakat

anlaşması Norwalk Anlaşması olarak bilinmektedir (Toroslu, 2009:508). Avrupa parlamentosu da 2003 yılında kabul ettiği 2003/51/EC sayılı düzenleme ile daha önce yürürlükte bulunan 78/660/EEC, 83/349EEC, 86/635/EEC ve 91/674/EEC sayılı yönergelerde de değişiklik yaparak yakınsama çalışmalarına destek vermiştir (Akdoğan, 2006b:3).

Şu ana kadar dünya ülkelerinin 110' dan fazlası UFRS' leri uygulamayı kabul etmiş ve uygulamaya başlamışlardır ki bunların içinde %80 i OECD ülkeleri ve Avrupa Birliğine (AB) dahil 28 ülke de yer almaktadır. Amerika (2011), Kanada (2011), Japonya (2010), Kore (2009), İsrail (2008), Brezilya (2010), Hindistan (2011), Şili (2009) gibi ülkelerde aşamalı olarak ulusal standartlarından vazgeçip UFRS' leri uygulamaya başlayacaklarını beyan etmişlerdir (Selimoğlu, 2008).

15 Kasım 2008 tarihinde Washington' da yapılan Liderler Toplantısı (G20) sonucunda yayınlanan bildiri de muhasebe standartları organlarının yüksek kalitede tek bir küresel standardın yaratılması amacına doğru yoğun bir şekilde çalışmaları gerektiği, finansal kurumların raporlarında gelişmiş risk açıklamalarını sağlamaları, finansal kurumların finansal beyanlarının şirket faaliyetlerini tam, doğru ve uygun (bilanço dışı faaliyetler de dâhil) biçimde yansıtması gerektiği ve bu faaliyetlerin tutarlı ve düzenli olarak raporlanması gerektiği dile getirilmiştir. Bu bildiriye istinaden IASB, G20 kararlarına yönelik değerlendirmesinde; IASB' nin krize karşı küresel olarak tutarlı ve uygun tepkiler verebilmek adına, G20 tarafından belirlenen hedef tarih olan 2009 yılının sonuna kadar G20 tarafından tavsiye edilen konuların her biri hakkında eyleme geçmeye kararlı olduğunu dile getirmiştir (Üstünel, 2009).

Tüm bu gelişmeler göstermektedir ki Uluslararası Finansal Raporlama Standartları önümüzdeki yıllarda daha da geniş bir uygulama alanı bulacaktır.

## **1.2. Türkiye' de Muhasebe Standartlarının Gelişimi**

Ülkemizde muhasebe standartlarının gelişiminin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği, ilk düzenleme/uygulamaların ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisinde gerçekleştiği görülmektedir (TMSK Faaliyet Raporu, 2007:29).

Cumhuriyet' in ilk yıllarından itibaren muhasebe uygulamalarının bir disiplin halini alması için çeşitli çalışmalar yapılmış olmakla birlikte muhasebe alanında ilk sivil toplum örgütü 1942 yılında Prof. Dr. Osman Fikret Artun ve muhasebe uzmanı İsmail Otur tarafından kurulan Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği' dir. Bu dernek 1967 yılında "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" ne ( TMUD ) dönüşmüştür (Üstünel, 2008).

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu' nda yer alan muhasebe prensiplerinin yanında ticari kazancın vergilendirilmesiyle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu' nda (VUK) farklı hükümler mevcuttur. Bu durum muhasebe uygulamalarında ticari kazancın tespitinde muhasebe ilkelerine göre raporlama yapılmasının yanında vergi hesaplamaları için başta VUK olmak üzere vergi kanunları dikkate alınarak hesaplama yapılmasını gerektirmiş ve bu durum da farklı finansal tabloların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Durum böyle olmakla birlikte, VUK' ta yer alan değerlendirme hükümleri verginin hesaplanmasıyla ilgilidir ve bu hükümlerin amacı ticari esaslara göre düzenlenen bilançoya müdahale etmek değildir. Ancak, Türkiye' de uzun yıllar sermaye piyasası oluşmadığı için ve işletmeler de finansal tablolarını genelde vergi beyanlarında kullandıkları için uygulamada vergi muhasebesi anlayışı egemen olmuştur.

İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından tespit edilen tekdüzen muhasebe sistemi 1972 yılından itibaren 27 kamu iktisadi teşebbüsünde kısmen uygulamaya konulmuştur (Yalkın, 24.05.2009).

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1974 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine ( IASC ) katılmıştır.

1977 yılında Prof. Dr. Mustafa Aysan ' ın başlattığı çeviri çalışmaları sonunda 31 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) çevirisi önce İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsünde tek tek yayımlanmış, sonra da kitap haline getirilmiştir. Bu girişim Türkiye'nin uluslararası muhasebe standartları ile ilk tanışmasıdır (Üstünel, 2008).

Türkiye' de sermaye piyasasının oluşmaya başlamasıyla, 1980' li yıllardan itibaren, ticari defterler yine vergi bazlı tutulmuş olmakla birlikte, finansal tablolar uluslararası muhasebe standartlarına göre denetlenmiş ve açıklanmıştır.

1981 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu, modern anlamda muhasebeyi mevzuata ve uygulamaya sokan kamu kuruluşudur (Üstünel, 2008).

1989 yılında 3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” yürürlüğe girmiş ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ( TÜRMOB ) kurulmuştur.

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 1 Sıra Numaralı “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile Türkiye’de 1.1.1994 tarihinden itibaren mali kesim hariç, bilanço esasına göre defter tutan tüm işletmelerde Tekdüzen muhasebe sistemi uygulanmaya konulmuştur.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) bu alandaki en kapsamlı düzenlemedir. Sözü edilen düzenlemeler, özü itibarıyla doğru ve gerçeğe uygun gösterim olarak ifade edilebilecek muhasebenin temel kavramlarını, muhasebe politikalarının açıklanmasını, finansal tablo ilkelerini, finansal tabloların hazırlanması ve sunumu ile Tek Düzen Hesap Planı çerçevesi ve işlevlerini içermektedir. Düzenlemelerin kapsamına bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü işletmeler dâhil olup, bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri (faktoring dâhil), yatırım fon ve ortaklıkları ile aracı kurumlar söz konusu düzenlemelerin kapsamı dışındadır (Gözlüklü, 2007:83).

1994 yılında TÜRMOB tarafından; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur. Bu kurul 19 adet muhasebe standardı yayımlamıştır. Ancak TMUDESK tarafından yayınlanan bu standartlar herhangi bir düzenleme kapsamında bulunmadığından yaptırım gücü de yoktur. Bu standartlar, muhasebe uygulamalarını yönlendirmek ve uluslararası muhasebeye uyumu sağlamak amacıyla önerilen kurallardır (Başpınar, 2005:43).

Ülkemizde ticari hayatın tabii olduğu birçok mevzuatta muhasebe ve raporlamaya



ilişkin birbirinden farklı hükümler yer almaktadır. Bu durum işletmelerin bir dönem için birbirinden farklı finansal tablo düzenlemelerine neden olmaktadır. Bu sorunu ortadan kaldırmak için, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu' na 18.12.1999 tarih ve 4487 Sayılı Kanunla eklenen Ek-1' inci madde uyarınca idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuş ve 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir.

TMSK Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) ile akdettiği lisans anlaşması çerçevesinde IAS/IFRS' lerin birebir çevirisini yaparak TMS/TFRS adı altında Resmi Gazete' de yayımlanmış ve bunları sürekli olarak güncellemiş bulunmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Kavramsal Çerçeve dışında, 31 adet TMS kodlu ve 8 adet TFRS kodlu muhasebe standardı yayımlamıştır. Bunlardan TMS-30 "Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar" Standardı, TFRS-7 "Finansal Araçlar: Açıklamalar" Standardı' nın yayımlanmasıyla, 2007 yılı itibariyle; TMS-14 "Bölgümlere Göre Raporlama" Standardı ise TFRS-8 "Faaliyet Bölümleri" Standardı' nın yayımlanmasıyla 2009 yılı itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından 2002 yılında yayımlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği<sup>1</sup> incelendiğinde görülecektir ki bu yönetmelik ilke olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları örnek alınarak hazırlanmıştır.

2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), uygulamada IFRS' ler ile genel olarak uyumlu olan Seri XI/25 Numaralı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" i yayımlamıştır.

01.01.2005 tarihinde tüm AB ülkelerinde, hisse senedi piyasaları ve tüm teşkilatlanmış borsalarda mali tabloların UFRS' lere uygun olarak hazırlanmasının zorunlu hale getirilmesiyle, ülkemizde de "Bankalar", "Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Bireysel Emeklilik Şirketleri" ve "ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortaklıkları" için

---

<sup>1</sup> 01/11/2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan " Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik " in 18. maddesi gereği yürürlükten kaldırılmıştır.

de aynı zorunluluk gündeme gelmiştir.

BDDK' nın, 2006 yılının Kasım ayı başında çıkarttığı yönetmelikler ile daha önce yürürlükte bulunan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği (MUY) yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yeni çıkan yönetmelikler ile bankaların faaliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları' na uygun olarak muhasebeleştirilmesinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır. Böylece 2006 yılının sonundan itibaren bankalar UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını kullanmaya başlamışlardır (Deloitte, 2007:2).

Hazine Müsteşarlığı' nca 14.07.2007 tarih ve 26582 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik” ile 1.1.2008 tarihinden itibaren sigorta sektöründe de TMSK tarafından, UFRS ile birebir uyumlu şekilde belirlenen TFRS' ye uyum esası kabul edilmiştir. 1.1.2008 tarihinden itibaren, şirket faaliyetlerinin bu Yönetmelik ile TMSK' nın finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin mevzuat hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilmesi esastır (Sağlam ve Öztürk, 2009:26).

2008 yılında Türkiye' de UFRS ile ilgili yaşanan en önemli gelişme, Sermaye Piyasası Kurulu' nun “Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği”nin (Seri: XI, No:29) 9 Nisan 2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmesidir. SPK' nın, 2005 yılında başladığı, mevzuatının Avrupa Birliği (AB) ile tam uyumunu sağlamaya yönelik projesi ile ilgili çalışmaları 2008 yılının başlarında sonuçlarını vermiştir. Yürürlüğe giren “Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” ( Seri: XI, No:29) ile halka açık işletmeler, artık AB tarafından kabul edilen haliyle UFRS' leri uygulayacaklardır. Söz konusu tebliğin 5. maddesinde karşımıza çıkan AB tarafından onaylanan UFRS' ler ile UMSK tarafından yayınlanan UFRS' ler arasında bazı farklar mevcuttur. AB, UMSK tarafından yayınlanan UFRS' leri değerlendirmekte ve AB'de kullanılmasına yönelik olarak onaylamakta ve onaylanma durumunu belirten periyodik raporlar yayınlamaktadır. Tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren AB tarafından kabul edilen UFRS' lerin UMSK tarafından yayımlananlardan farkları TMSK tarafından ilan edilinceye kadar şirketler UFRS' leri uygulayacak ve finansal tablolarının UFRS' lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer vereceklerdir. SPK ayrıca XI-29 tebliği çerçevesinde yeni finansal tablo formatlarını duyurmuştur. Yeni formatlar UFRS' ye tam uyum açısından önemli bir gelişmedir (Deloitte, 2008:2).

Son olarak Avrupa Birliği mevzuatına uyum stratejisi çerçevesinde Türk Ticaret Kanunu' nu (TTK) tümüyle değiştirmek üzere çalışmalar yapılmış ve tasarı Türkiye Büyük Millet Meclisi' nin gündemine girmiştir. Bu tasarıda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, muhasebe standartlarının yayımlanması konusunda tek otorite olarak benimsenmiştir. Taslakta, muhasebe ile ilgili konularda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanacak muhasebe standartlarına yollama yapılmakla standartlara yasal bir nitelik kazandırılmıştır (Üstünel, 2008).

### **1.2.1. KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi**

Oldukça kapsamlı olan IFRS' lerin orta ve küçük ölçekli şletmeler tarafından uygulanmasının zor olacağı hakkında dünya genelinde yaygın bir anlayış mevcuttur. Bu nedenle IASB, küçük ve orta ölçekli şletmeler (KOBİ) için (SMEs- Small and Medium Size Enterprises) sadeleştirilmiş bir muhasebe standardı hazırlamayı gündemine almıştır. Türkiye de buna paralel bir çalışma içine girmiş bulunmaktadır.

Esasen KOBİ Muhasebe Standardı diye tamamen farklı bir standart yoktur. IASB' nin yaklaşımı nispeten sadeleştirilmiş bir IFRS setidir. SMEs adı altında tasarlanmakta olan bu standart, kamuya hesap vermek mecburiyetinde olmayan şletmeleri kapsamaktadır (Üstünel, 2008).

IASB, 09.07.2009 tarihinde bütün şletmelerin %95' ini oluşturduğu tahmin edilen KOBİ' lerin kullanımını için tasarlanan bir Standart Seti yayımlamıştır. Bu Set, dünya genelindeki KOBİ' lerle yapılan geniş ölçekli bilgi ve fikir alış verişlerini içeren beş yıllık yoğun bir çabanın sonucunda ortaya çıkmıştır.

KOBİ Muhasebe Standartları, görece küçük düzeydeki şletmelerin kapasiteleri ve ihtiyaçları dikkate alınarak hazırlanmış, 230 sayfaya yakın, müstakil bir standarttır. Tam set UFRS' lerdeki varlık, borç, gelir ve harcamaların ölçümleri ile muhasebeleştirilmelerine ilişkin ilkeler basitleştirilmiş, KOBİ' leri ilgilendirmeyecek olan bölümler çıkarılmış ve zorunlu tutulan açıklamalar azaltılmıştır. KOBİ' lerin raporlama yükünün daha da azaltılması amacıyla, söz konusu KOBİ Muhasebe Standardı' nın her yıl (veya daha yakın aralıklar) yerine, üç yılda bir gözden geçirilmesi öngörülmüştür.

### **1.3. Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları**

Vergi giderinin/gelirinin istisnai durumlar hariç bir işletmenin bütün faaliyetlerinden etkilenmesi, dolayısıyla TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’ nın da diğer TMS/ TFRS’ lerle ilişki içinde olması nedeniyle, çalışmamız yapıldığı sırada yürürlükte olan UFRS’ lerle uyumlu TMS/TFRS’ lerin (Kavramsal Çerçeve dâhil) amaçlarına ve vergi ile ilişkilerine değinilmek suretiyle kısaca açıklanmasının gerekli olduğu düşünülmüştür.

#### **1.3.1. Kavramsal Çerçeve**

Finansal tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından, işletme dışındaki kullanıcılarının bilgi gereksinimlerini karşılamak amacıyla hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Sözü edilen finansal tablolar büyük ölçüde benzerlik göstermekle birlikte, bir takım sosyal, ekonomik ve hukuki sebepler ile ulusal düzenlemelerin oluşturulması sırasında farklı ülkeler tarafından farklı finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerinin dikkate alınması gibi sebeplerle bazı farklılıklar gösterebilmektedir. Söz konusu farklılıklar, finansal tabloların unsurları için farklı tanımların kullanılmasına neden olmuştur; örneğin, varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, gelir ve giderler farklı tanımlanmıştır. Ayrıca söz konusu farklılıklar, finansal tablolarda yer alan kalemlerin muhasebeleştirilmesinde farklı kriterlerin kullanılmasına ve bu kalemler için farklı ölçüm esaslarının benimsenmesine de yol açmıştır. Finansal tabloların kapsamı ve bu tablolarda yer verilen açıklamalar da bu farklılıklardan etkilenmiştir.

Kavramsal Çerçeve’ nin amacı, ilgililerin kullanımı için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemektir. Bu bağlamda Kavramsal Çerçeve; TMSK’ ya yeni Türkiye Muhasebe Standartları’ nı geliştirmede ve mevcut standartları gözden geçirmede yardımcı olmayı, Türkiye Muhasebe Standartları’ nın izin verdiği alternatif muhasebe yöntemlerinin azaltılmasına dönük bir temel tesis etmek suretiyle TMSK’ ya finansal tabloların sunumuna ilişkin kuralların, muhasebe standartlarının ve uygulama usullerinin uyumlaştırılması konusunda yardımcı olmayı, kendi görev alanları dahilinde muhasebe kural ve uygulamalarını belirleyebilen otoritelere yardımcı olmayı, finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları’ na göre hazırlayanlara, karşılıklarına çıkan ve henüz bir Türkiye Muhasebe Standardı belirlenmemiş olan

konularla ilgili olarak yardımcı olmayı, bağımsız denetçilere finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları' na uygun olup olmadığı konusundaki görüşlerini belirlemelerinde yardımcı olmayı, finansal tabloları kullananların Türkiye Muhasebe Standartları' na uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarda yer alan bilgileri yorumlamalarına yardımcı olmayı, TMSK' nin çalışmaları konusuna ilgi duyanlara TMSK' nin Türkiye Muhasebe Standartları' nı belirlemedeki yaklaşımı konusunda bilgi sağlamağı amaç edinmiştir.

Ancak, Kavramsal Çerçeve bir muhasebe standardı değildir. Dolayısıyla herhangi bir ölçüm veya kamuyu aydınlatma konusunda standart belirlememektedir. Kavramsal Çerçeve' de Türkiye Muhasebe Standartları' nin herhangi birinin yerini alacak hiç bir husus yer almamaktadır. Uygulamada, Türkiye Muhasebe Standartları ile Yorumlarında hüküm bulunmayan hallerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Yorumlarına uyulur. Kavramsal Çerçeve ile Türkiye Muhasebe Standartları' ndan biri arasında uyumsuzluk söz konusu olduğunda Türkiye Muhasebe Standardı Kavramsal Çerçeve' den önce gelir.

Kavramsal Çerçeve; finansal tabloların amacını, finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikleri, finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esaslarını ve sermaye ve sermayenin devamlılığı (Korunması) konularını düzenler.

Kavramsal Çerçeve, konsolide finansal tabloları da içermek üzere genel amaçlar için hazırlanan finansal tabloları dikkate almaktadır. Özel amaçlı finansal tablolar, Kavramsal Çerçeve' nin kapsamı dışındadırlar. Bununla birlikte, özel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasındaki şartların elvermesi halinde de Kavramsal Çerçeve esas alınabilir.

Kavramsal Çerçeve, halka açık olsun veya olmasın finansal raporlama yapan bütün ticari, sınai ve diğer işletmelerin finansal tablolarına uygulanır. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması, hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmaları, bu yükümlülüğü yerine getirmelerine engel teşkil etmez. Türkiye Muhasebe Standartları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki kuruluşlara uygulanmaz.

Kavramsal Çerçeve' ye göre, kendilerinden beklenen amaca cevap vermek için, finansal tablolar muhasebenin tahakkuk esasına ve işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanır.

Sonuç olarak; finansal tablolardaki bilgilerin; anlaşılabilir, geçmiş değerlendirmeye olanak veren, gelecekle ilgili tahminlerde bulunmayı sağlayan, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Aşağıda özet olarak değineceğimiz standartların, vergi mevzuatı ile ilişkisi genelde değerlendirme farklılıklarından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle standartlar ile vergi ilişkisine her başlık altında ayrı ayrı değinilmemiş sadece değerlendirme farklılıkları dışındaki etkilere değinilmiştir.

### **1.3.2. TMS - 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı**

Bu standardın amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları' na uyumlu olarak açıklamaktır (Özdemir, 2008:33). Bu amaca ulaşmak için standart, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyar (Deloitte, 2008:44).

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, vergi matrahını direkt etkileyecek düzenlemelerle ilişkili bir standart değildir. Dolaylı olarak, değerlendirme esaslarındaki farklılıklar ve ihtiyatlılık ilkesinin uygulanması gibi konularda vergi mevzuatı ile farklılık yaratacak durumlar ortaya çıkabilmektedir (Akdoğan, 2004:32).

### **1.3.3. TMS - 2 “Stoklar” Standardı**

Bu standardın amacı, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek,

nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.

Değerleme farklılıklarının yanında stok değer düşüklüğü karşılığının ayrılması konusunda standart ile vergi mevzuatının farklı hükümler içermesi nedeniyle ticari kâr ile mali kâr arasında farklılıklar ortaya çıkabilecektir.

#### **1.3.4. TMS - 7 “Nakit Akımların Tablosu” Standardı<sup>1</sup>**

Bu standardın amacı, işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden dönem boyunca elde edilen nakit akışlarını sınıflandıran nakit akış tablosu vasıtasıyla, bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki tarihi değişikliklere ilişkin bilgi sağlaması hususunu düzenlemektir.

Nakit Akımların Tablosu Standardı, vergi matrahını etkileyen bir düzenlemeyi kapsamamaktadır. Sadece işletmelerin nakit hareketleri hakkında bilgi vermektedir (Akdoğan, 2004:35).

#### **1.3.5. TMS - 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı**

Bu standardın amacı, muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.

Geçmiş dönem hatalarının ve muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan geçmişe dönük düzeltmelerin vergi etkileri, TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve açıklanır.

---

<sup>1</sup> “Nakit Akım Tabloları” başlığı 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere “Nakit Akımların Tablosu” olarak değişmiştir (Deloitte, 2008:48).

### **1.3.6. TMS - 10 “Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar” Standardı<sup>1</sup>**

Bu standardın amacı, bir işletmenin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve finansal tabloların yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların, işletmenin sürekliliği varsayımının yapılmasını engellemesi durumunda, finansal tablolar, işletmenin sürekliliği varsayımı yapılarak düzenlenemez.

Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan hususların düzeltilmesiyle ilgili olarak, muhasebe kârı ile vergi matrahı arasında farklılık ortaya çıkabilecektir (Akdoğan, 2004:37).

### **1.3.7. TMS - 11 “İnşaat Sözleşmeleri” Standardı**

Bu standardın amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’ de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır. Ayrıca standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir.

Standarda göre maliyetlerin ve hak edişlerin muhasebeleştirilmesi ile ülkemiz vergi mevzuatında yer alan uygulamaların farklı olması nedeniyle ticari kâr ile mali kâr arasında farklılıklar ortaya çıkabilecektir.

---

<sup>1</sup> TMS-10 “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” Standardı’ nın adı 1.1.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere TMS-10 “Raporlama Döneminden (*Bilanço Tarihinden*) Sonraki Olaylar” şeklinde değiştirilmiştir (110 Sıra Numaralı Tebliğ , 28.11.2008 Tarih 27068 Sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır).



### **1.3.8. TMS - 12 “Gelir Vergileri” Standardı**

Bu standardın amacı, gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Bu standart, bazı istisnai durumlar dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar.

Bu standart, kapsadığı hükümler itibariyle mali kârı etkilememekte, sadece gelir tablosunda sunulan vergi karşılığı tutarını, ödenecek vergi tutarını farklılaştırmadan değiştirmektedir (Akdoğan, 2004:38).

### **1.3.9. TMS - 16 “Maddi Duran Varlıklar” Standardı**

Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümleri uygulanır.

### **1.3.10. TMS - 17 “Kiralama İşlemleri” Standardı**

Bu standardın amacı, gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir.

### **1.3.11. TMS - 18 “Hasılat” Standardı**

Bu standardın amacı, malların satışı, hizmet sağlanması ve isim hakları, faiz ve temettülerden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilme yöntemlerinin belirlenmesidir (Deloitte, 2008:60). Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk konu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir. Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz

konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir. Bu standart, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hasılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklar. Ayrıca, bu standart söz konusu kriterlerin uygulamasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlar.

Standart uygulamaları ile vergi mevzuatı hükümleri arasındaki farklılıklar nedeniyle ticari kâr ile mali kâr farklılaşabilmektedir. Örneğin standarda göre hasılatın muhasebeleştirileceği zaman ile vergi mevzuatı açısından gelir kabul edileceği zamanların farklı olması durumunda vergi matrahı etkilenecektir.

### **1.3.12. TMS - 19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardı**

Bu standardın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Standart, bir işletmenin, sunmuş oldukları hizmetler karşılığında gelecekte çalışanlara sağlayacağı faydalara ilişkin olarak borç ve çalışanlara sağlanan faydalar karşılığında çalışanların sunmuş olduğu hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydanın işletme tarafından kullanılması durumunda, gider muhasebeleştirilmesini gerekli kılar. Bu standarttaki hükümler, işverenler tarafından, TFRS-2 “Hisse Bazlı Ödemeler” Standardı kapsamı dışında çalışanlara sağlanan her türlü faydanın muhasebeleştirilmesine uygulanır.

Çalışanlara sağlanacak faydaların hesap edilip ödeme yapılmadan önce dönemlere dağıtılarak gider yazılması (Kıdem Tazminat Karşılıkları gibi), vergi matrahı açısından farklılık yaratmaktadır. Çünkü vergi mevzuatına göre çalışanlara sağlanan faydaların gider yazılabilmesi için dönemin gelmiş olması ve ödemenin yapılmış olması koşulu aranmaktadır (Akdoğan, 2004:46).

### **1.3.13. TMS - 20 “Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı**

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu standart uygulanır. Devlet teşvikleri; işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri

kapsamaz.

Standart kapsamındaki devlet teşviklerinin vergi mevzuatı karşısındaki durumlarının farklı olması nedeniyle muhasebe kârı ile mali kâr farklılaşabilecektir. Örneğin sağlanan devlet teşvikinin vergiden istisna olması durumunda vergi matrahı etkilenecektir.

#### **1.3.14. TMS - 21 “Kur Değişiminin Etkileri” Standardı**

Bu standardın amacı, yabancı para işlemlerinin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır.

#### **1.3.15. TMS - 23 “Borçlanma Maliyetleri” Standardı**

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir. İşletmeler, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygularlar. Borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular bu standardın kapsamında değildir. İki tip muhasebe modeline izin verilir:

1-Giderleştirme Modeli<sup>1</sup>: Bütün borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde giderleştirilir.

2- Aktifleştirme Modeli: Bir özellikli varlığın elde edilmesi veya inşası ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ancak söz konusu varlığın işletmeye gelecekte ekonomik bir fayda getireceğinin belirlenmesi ve ilgili borçlanma maliyetlerinin güvenilir bir biçimde hesaplanabilmesi koşuluyla varlık maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Bu şartları yerine getirmeyen tüm borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak kaydedilir (Deloitte, 2008:65).

---

<sup>1</sup> Bu yöntem 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren kaldırılacaktır (Deloitte, 2008:65)

### **1.3.16. TMS - 24 “İlişkili Taraf Açıklamaları” Standardı**

Bu standardın amacı, bir işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının, ilişkili tarafların mevcudiyeti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için, işletmenin finansal tablolarının gerekli açıklamaları içermesini sağlamaktır.

### **1.3.17. TMS - 26 “Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama” Standardı**

Bu standardın amacı emeklilik fayda planlarına ilişkin değerlendirme esasları ve ilgili mali tablo dipnotlarının hazırlanması ile ilgili ilkelerin belirlenmesidir.

Bu Standart; kıdem tazminatları, ertelenmiş ücret/kazanç düzenlemeleri, uzun süreli çalışanlara sağlanan faydalar, özel erken emeklilik veya işten çıkarılma planları, sağlık ve refah planları veya ikramiye planları gibi çalışanlara sağlanan diğer faydaları kapsamaz. Ayrıca, devlet sosyal güvenlik uygulamaları şeklindeki sözleşmeler de bu Standart kapsamı dışındadır.

### **1.3.18. TMS - 27 “Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardı**

Bu standart, bir ana ortaklığın kontrolü altında bulunan bir grup işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin esasları belirler. İşletme birleşmeleri sırasında ortaya çıkan şerhiye de dahil olmak üzere, işletme birleşmeleri ile ilgili muhasebeleştirme yöntemleri ve bunların konsolidasyon üzerindeki etkileri bu standart kapsamında değildir. Bu standart, herhangi bir işletmenin yerel mevzuat gereği ya da kendi isteği ile bireysel finansal tablo düzenlemesi söz konusu olduğunda; bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde de uygulanır.

### **1.3.19. TMS - 28 “İştiraklerdeki Yatırımlar” Standardı**

Bu standardın amacı, bir işletmenin, üzerinde önemli etkiye sahip olduğu bir iştirakteki yatırımının hangi şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiğinin belirlenmesidir (Deloitte, 2008:70). Bu standart, iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Ancak; risk sermayesi (girişim sermayesi) kuruluşları ve yatırım fonları ve yatırım amaçlı sigorta fonlarını kapsayan benzer

işletmeler tarafından elde bulundurulmuş ve TMS-39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek, ilk muhasebeleştirmeyi takiben gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilip kâr veya zararlarla ilişkilendirilen veya alım-satım amaçlı elde bulundurulmuş iştirak yatırımları bu standart kapsamında değildir.

### **1.3.20. TMS - 29 “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Standardı**

Bu standart, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında uygulanır.

Bu standart kârın ölçümünü etkilediğinden vergi matrahını etkileyici değişiklikleri içermektedir. Normal koşullarda kâr; dönem sonunda, dönem başı özsermayenin nominal değerini koruduktan sonra geriye kalan artı değer olarak tanımlanırken, bu standartta kâr, dönem başı özsermayenin satın alma gücünü koruduktan sonra geriye kalan artı değer olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2004:48).

### **1.3.21. TMS - 31 “İş Ortaklıklarındaki Paylar” Standardı**

İş ortaklıklarındaki payların muhasebeleştirilmesi ve iş ortaklıklarının yapılarına ve faaliyetlerinin gerçekleştirilme şekline bağlı olmaksızın; iş ortaklığının varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların finansal tablolarında raporlanması bu standart hükümlerine göre yapılır.

Bu standart yapısına ve hukuki şekline bağlı olmaksızın iş ortaklığı yatırımlarının hangi şekilde muhasebeleştirileceğini açıklar (Deloitte, 2008:73).

### **1.3.22. TMS - 32 “Finansal Araçlar: Sunum” Standardı**

Bu standardın amacı, finansal araçların borç veya özkaynak olarak sunulmaları ile finansal varlık ve borçların netleştirilmelerine ilişkin ilkeleri belirlemektir. Bu standart, ihraç eden (ihraççı) açısından finansal araçların, finansal varlık, finansal borç ve özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılması, bunlara ilişkin faiz, temettü, kayıp ve kazançların sınıflandırılması ve finansal varlık ve borçların netleştirilmeleri gereken durumlara uygulanır.

### **1.3.23. TMS - 33 “Hisse Başına Kazanç” Standardı**

Bu standardın amacı, hem aynı raporlama dönemi içinde farklı işletmelerin, hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, hisse başına kazancın belirlenmesine ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir. Hisse başına kazanç verilerinin, “kazanç”ın farklı muhasebe politikalarına göre saptanması nedeniyle sınırlı kullanıma sahip olmasına karşın, tutarlı bir biçimde belirlenen bir payda, finansal raporlamanın kalitesini artırıcı bir etkiye sahip olacaktır. Bu standardın odaklandığı nokta, hisse başına kazancın hesaplamasına ilişkin paydanın belirlenmesidir.

### **1.3.24. TMS - 34 “Ara Dönem Finansal Raporlama” Standardı**

Bu standardın amacı, ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlar.

### **1.3.25. TMS - 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı**

Bu standardın amacı, bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin, kullanımını ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler.

Ülkemiz vergi mevzuatının karşılık ayırma konusundaki sınırlayıcı hükümleri nedeniyle, bu standarda göre ayrılan ancak VUK’ a göre kabul edilmeyen karşılıklar mali kârın tespitinde matraha ilave edilecek unsurlar olacak, dolayısıyla ticari kâr ile mali kâr arasında farklılıklar oluşacaktır.

### **1.3.26. TMS - 37 “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı**

Bu standardın amacı, uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır.

Bir işletme, belirli türden bir karşılık, koşullu borç veya koşullu varlık için başka bir standartta hüküm bulunması durumunda, bu standart yerine ilgili standardı uygular. Örneğin, TMS-12 ”Gelir Vergileri” Standardın’ da yer alan karşılık türleri için TMS-12 uygulanır.

### **1.3.27.TMS - 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı**

Bu standardın amacı, başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir.

Bu standart, sözleşme tarihi 31 Mart 2004 veya bu tarihten sonra olan işletme birleşmeleri vasıtasıyla elde edilen maddi olmayan duran varlıklar ve 31 Mart 2004 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemlerindeki maddi olmayan duran varlıkların tamamı için geçerlidir (Deloitte, 2008:84).

Standartta göre belirlenen itfa süreleri ile vergi mevzuatına göre tespit edilen itfa süreleri arasında farklılık ortaya çıkması vergi matrahını etkileyecek durumlara örnek olarak gösterilebilir.

### **1.3.28. TMS - 39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı**

Bu standardın amacı, finansal varlıkların, finansal borçların ve finansal olmayan kalemlerin alım veya satımına ilişkin sözleşmelerin muhasebeleştirme ve ölçülmesine yönelik ilkeleri belirlemektir.

### **1.3.29. TMS - 40 “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardı**

Bu standardın amacı, tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar ve petrol, doğal gaz ve benzeri geri kazanılması mümkün olmayan kaynaklara ait maden hak ve rezervleri dışında kalan yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla, elde tutulan (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesi sonucu kiracı tarafından) arazi ve binalardır. TMS-40, geleceğe yönelik yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanmak amacıyla inşa edilmekte olan veya işin normal gidişatında satılmak amacıyla elde tutulan veya sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere uygulanmaz (Deloitte, 2008:92).

### **1.3.30. TMS - 41 “Tarımsal Faaliyetler” Standardı**

Bu standardın amacı, tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir. Bu standart, işletmenin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanır. Bunun sonrasında, TMS-2 “Stoklar” Standardı veya diğer uygun olan bir standart uygulanır. Dolayısıyla bu standart, hasat sonrası söz konusu ürünlerin işlenmesini düzenlemez (örneğin üzümü yetiştiren bir şarap tüccarının, söz konusu üzümü şaraba dönüştürmesi işlemi). Söz konusu işlemler tarımsal faaliyetin mantıklı ve doğal bir uzantısı ve gerçekleştirilen faaliyetler biyolojik dönüşüme benzerlik gösterir nitelikte dahi olsa, bu tür işleme faaliyetleri bu standartta yer alan tarımsal faaliyet kapsamına alınmamıştır.

### **1.3.31.TFRS - 1 “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardı**

Bu standardın amacı, TFRS’lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporlarının; şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir nitelikte olan, Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir başlangıç sağlayan ve faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamaktır.



Bu standart, TFRS' lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolara ve TFRS' lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı dönemlere ilişkin olarak TMS-34 "Ara Dönem Finansal Raporlama" Standardı çerçevesinde ara dönem finansal raporlama yapıldığı durumlarda, söz konusu raporların her birine uygulanır. TFRS' lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar; ilk kez TFRS' lere uygun olarak düzenlenen ve TFRS' lerle uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır.

### **1.3.32. TFRS - 2 "Hisse Bazlı Ödemeler" Standardı**

Bu standardın amacı, işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarına karşılık mal veya hizmet aldığı, veya hisse senedi veya diğer finansal araçların fiyatına göre belirlenmiş bir tutarda borç yüklendiği işlemler için uygulanacak muhasebe kurallarının açıklanmasıdır (Deloitte, 2008:33). Diğer bir ifadeyle bu standardın amacı, hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken finansal raporlamaya ilişkin hususların düzenlenmesidir.

Bu standart açısından hisse bazlı ödeme, bir işletmenin ya özkaynakları ile ya da hisse senetleri veya diğer özkaynak enstrümanları ile ödeme yaparak mal veya hizmet alması veya iktisap etmesi işlemidir (Özdemir, 2008:39). En yaygın uygulaması hisse senedi opsiyon planı gibi çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlerdir. Ancak, işletmeler mesleki ücret gibi bazı diğer giderlerini ya da mal alımlarını da bazen hisse bazlı ödemeler ile gerçekleştirmektedirler (Pwc, 2008:30).

İşletme, hisse bazlı ödeme işlemlerinden elde edilen veya devralınan mal veya hizmetleri, mallar teslim alındıkça ya da hizmetler sağlandıkça muhasebeleştirir. İşletme, mal veya hizmetlerin özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda özkaynaklarda, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borçlarda, anılan işlemler karşılığı meydana gelen artışları muhasebeleştirir.

### **1.3.33. TFRS - 3 "İşletme Birleşmeleri" Standardı**

Bu standardın amacı, işletme birleşmesi gerçekleştiren bir teşebbüs veya işletmenin finansal raporlamasına ilişkin esasları belirlemektir. Standarda göre, tüm şirket birleşmeleri, satın alma yöntemi kullanarak raporlanır. Bu kapsamda;

iktisap edilen (elde edilen, devralınan) işletmenin, edinme( birleşme) tarihi itibariyle tanımlanabilir varlıkları, yükümlülükler, ve koşullu yükümlülükleri gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilir ve şerefiye finansal tablolara alınır. Ancak şerefiye için amortisman ayrılmaz. Bunun yerine şerefiye her dönem itibariyle değer düşüklüğü testine tabi tutulur (Örten ve diğ., 2009 :693).

#### **1.3.34. TFRS - 4 “Sigorta Sözleşmeleri” Standardı**

Bu standardın amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, sigorta sözleşmelerine ilişkin projesinin ikinci bölümünü tamamlayana kadar, sigorta sözleşmesi düzenleyen herhangi bir işletmenin sigorta sözleşmelerine ilişkin finansal raporlamasını belirlemektir.

Sigorta kontratları, sigorta konusu olayın sigorta ettireni olumsuz bir şekilde etkilemesi halinde oluşacak zararı tazmin etmeyi kabul ederek, bir tarafın (sigortacı) diğer bir taraftan (sigorta ettiren) kaynaklanan önemli bir sigorta riskini kabul ettiği kontratlar olarak tanımlanır. Kontratlardaki risk, finansal risk haricinde herhangi bir risk olarak tanımlanan bir sigorta riski olması gerekir. TFRS-4, işletmenin yasal olarak bir sigorta şirketi olup olmadığına bakılmaksızın sigorta kontratı ihraç eden tüm işletmeler tarafından uygulanır. Sigorta ettirenler, sigorta kontratlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak bu standardı uygulamaz (Pwc, 2008:21).

#### **1.3.35. TFRS - 5 “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı**

Duran varlıklar işletmenin esas faaliyetlerinde devamlı bir surette kullanılacak, eskidikçe yenilenecek, izleyen 1 yıllık faaliyet döneminde paraya dönüşmesi beklenmeyen varlıklardır. İşletmenin gerçek anlamda yatırımlarıdır. Bunlardan bazıları bu amacın dışına çıktıklarında, örneğin satışlarına karar verildiğinde kendisi dışındaki duran varlıklardan farklı bir özellik kazanırlar. Çünkü izleyen hesap döneminde paraya dönüşmesi beklenmekte ve artık belki de üretime temel destek olma özelliklerini yitireceklerdir. Bu nedenle bilançoda ayrı bir kalem olarak gösterilmeleri, bilanço okuyucularının bilgi gereksinimini daha iyi karşılayacaktır. Diğer taraftan bu varlıklar bir grup olarak bir faaliyet alanını oluşturuyorlar ve işletmenin önemli bir nakit üreten birimi özelliğini taşıyorlar ise,

bundan sonra işletmenin faaliyetlerinin kapsamı daralacak, işletmenin nakit elde etme gücü, performansı değişecektir. Belki de zarar eden bir faaliyet bölümü ise, zarar azalacak ve/veya kâra geçecektir. İşte bu durumda bu faaliyet bölümünün gelirleri, giderleri, varlıkları, borçları diğer faaliyetine devam eden faaliyet bölümleri ile karşılaştırmalı bir şekilde raporlanır ise, finansal tablo okuyucuları bu bölümün toplam finansal duruma etkisini, dolayısıyla işletmenin gelecekteki performansını daha iyi değerleyebileceklerdir (Örten ve diğ., 2009:737).

Bu bağlamda standardın amacı, satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir. Standarda göre, satış amaçlı elde tutulan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur ve satış amaçlı elde tutulan varlıklar bilançoda ayrı olarak sunulur. Durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise gelir tablosunda ayrı olarak sunulur.

### **1.3.36. TFRS - 6 “Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi” Standardı**

Bu standardın amacı, işletmelerin, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar ve bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar dışında kalan maden kaynaklarının araştırılma ve değerlendirilme harcamaları ile ilgili mevcut muhasebe uygulamalarına yönelik sınırlı gelimse sağlanması ve bunlara ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektir. Bu standart, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetinde bulunan işletmelerin diğer muhasebe uygulamalarını kapsamaz (Özdemir, 2008:99).

### **1.3.37. TFRS - 7 “Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardı**

Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının; finansal araçların işletmenin finansal durumu ve performansı açısından önemini ve işletmenin dönem içerisinde ve raporlama dönemi sonunda finansal araçlar nedeniyle maruz kaldığı risklerin niteliği ve düzeyi ile işletmenin sözü edilen riskleri yönetme şeklini

değerlendirebilmeleri için gerekli olan bilgilerin işletme finansal tablolarında kamuoyuna açıklanmasını sağlamaktır. Bu nedenle finansal araçların işletmenin mali durumu ve performansı için olan önemine ilişkin bilgilerin dipnotlarda açıklanmasını gerektirir (Deloitte, 2008:41).

### **1.3.38. TFRS - 8 “Faaliyet Bölümleri” Standardı**

Menkul kıymetleri borsalar veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören işletmeler ile menkul kıymetlerini ihraç etme aşamasında olan işletmeler bölümlere göre raporlama yapmakla yükümlüdür. Faaliyet bölümleri bir işletmenin, hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu ve bu bilgilerin, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği kısımdır. Faaliyet bölümleri, eğer raporlanabilir bölüm tanımına uyuyorsa, ayrı ayrı raporlanır. Faaliyet bölümü ya da faaliyet bölümü grubu, standartta belirtilen sayısal alt sınırları aştığında raporlanabilir bölüm olur. İşletme, eğer isterse, bunlara ek diğer faaliyet bölümlerini de açıklayabilir (Pwc, 2008:25).

Bu standart, yukarıda da değinildiği üzere, borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma süreci kapsamında finansal tablolarını düzenleyen bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları ile borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda herhangi bir finansal aracının işlem görmesini teminen, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınma süreci kapsamında konsolide finansal tablolarını düzenleyen bir grubun ana ortaklığı ile konsolide edilmiş finansal tablolarına uygulanır.

## **BÖLÜM 2: TMS - 12 “GELİR VERGİLERİ” STANDARDI İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR**

Çalışmamızın bu bölümünde öncelikle standartta yer alan kavramlar açıklanacaktır. Daha sonra ertelenmiş vergilerin oluşumuna neden olan geçici farklılıklara değinilecektir. Son olarak ise ertelenmiş vergilerle ilgili özellikli durumlar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Ancak, bu bölüme başlamadan önce; çalışmamızın yöntemi ve gerekçesinin kısaca hatırlatılması ihtiyacı duyulduğundan aşağıdaki açıklamanın yapılması uygun görülmüştür.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); UMS (IAS), UFRS (IFRS) ve Yorumlar olmak üzere; TMSK ise bu düzenlemelerle uyumlu olarak TMS, TFRS ve TMS/TFRS Yorumları olarak düzenleme yapmaktadır. Bu düzenlemeler eşit yaptırım gücüne sahip standart hükmünde düzenlemelerdir. Aralarındaki fark çıkarıldıkları zamanla ilgili olup, IASB’ nin yaptığı ilk standart düzenlemeleri UMS (IAS); TMSK’ nın yaptığı ilk düzenlemeler TMS olarak yapılmıştır (TMSK Faaliyet Raporu, 2007:26),

1973- 2001 arası dönemde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeleri "Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)" adıyla oluşturmuş, Nisan 2001’de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) muhasebe standartlarını "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)" olarak oluşturacağını ve daha önce IASCF tarafından yayımlanmış olan UMS’ leri de benimseyeceğini duyurmuştur. Bu tarihten sonra çıkan muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler UFRS olarak yayımlanmaktadır (TMSK Faaliyet Raporu, 2007:26).

Diğer bir ifadeyle, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca iki farklı kod (IAS-IFRS) muhafaza edilmekle birlikte, bu standartlar literatürde artık Uluslararası Finansal Raporlama Standartları–UFRS (IFRS) adıyla anılmaktadır.

Bu nedenle ve standartların paragraflar halinde olması nedeniyle, standartlara atıf yapılan hallerde; standartlar önce TMS numarası daha sonra da paragraf numarası verilmek suretiyle kaynak gösterilmiştir. Örneğin 12.21 şeklinde yapılan bir atıf TMS-12 “Gelir Vergileri Standardı” nın 21. paragrafına yapılan bir atıf

olarak dikkate alınmalıdır. Aynı şekilde 16.42 şeklindeki bir atıf da TMS-16 “Maddi Duran Varlıklar Standardı” nın 42. paragrafına yapılan bir atıf olarak dikkate alınmalıdır. Türkiye Finansal Raporlama Standartları’ na atıf yapılan hallerde ise yine aynı şekilde atıf yapılmakla birlikte standardın Türkiye Finansal Raporlama Standardı olduğunun anlaşılması için TFRS kısaltması kullanılacaktır. Örneğin TFRS-3.51 şeklinde yapılan atıf TFRS-3 “İşletme Birleşmeleri Standardı” nın 51. paragrafına yapılan bir atıf olarak dikkate alınmalıdır.

## **2.1. Standardın İçeriği ve Getirdiği Yenilikler**

Kavramsal çerçeve ile ilgili olarak yayımlanan Tebliğ’ de; “Türkiye Muhasebe Standartları ve Yorumları ile Kavramsal Çerçeve’ de yer alan kavram ve ilkeler doğrultusunda düzenlenecek finansal tablolar ticari bilançonun oluşumu ile ilgilidir. Vergi Usul Kanunu’ ndaki iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümler vergi matrahının hesaplanması ile ilgilidir. Bu itibarla, mükellefler Türkiye Muhasebe Standartları’ na göre düzenledikleri tek tip finansal tablolarında oluşan ticari kârdan hareketle, Vergi Usul Kanunu’ ndaki 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 veya kurumlar vergisi matrahlarını hesaplayacaklardır.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre ülkemizdeki işletmeler TMS/TFRS’ lerin uygulanmasının zorunlu hale gelmesiyle mali tablolarını bu kural ve esaslara göre düzenleyeceklerdir. Zira bu standartların ülkemizde de aynen kabul edilmesinin amacı uluslararası düzeyde geçerli finansal tabloları kullanıma sunmaktır. Ancak Tebliğ’ de geçen ifadeye dikkat edildiğinde bu kuralların ticari bilançoyla ilgili olduğu, işletmelerin mali kârlarını hesaplarken vergi kanunlarını göz önünde bulundurarak hareket edecekleri diğer bir ifadeyle kurumlar vergisi matrahlarını hesaplarken vergi kanunlarına uygun hareket etmek zorunda oldukları dile getirilmiş, “Maliye Bakanlığının, Türkiye Muhasebe Standartları’ na uygun olmak koşuluyla ihtiyatlı ve sınırlayıcı düzenlemeler yapma ve mükelleflerden ek mali tablolar ile raporlar isteme hakkının saklı olduğu” hüküm altına alınarak bir bakıma ülkemizde şu andaki uygulamaya paralel bir düzenlemeye yer verilmiştir.

Ancak TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı geleneksel muhasebe uygulamalarına

göre yeni sayılabilecek birçok düzenlemeyi ihtiva etmektedir.

TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’ nın amacı gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Diğer bir ifadeyle; işletmelerin ticari kârlarının vergisel etkilerden arındırılıp, daha net bir ticari kâr raporlanabilmesi için yapılması gerekenleri düzenlemektedir.

Standartta göre; gelir vergileri (kurum kazançları üzerinden hesaplanan) vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergiler ile bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarını raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynaktan kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsamaktadır (12.2). Standart bu vergilerin cari ve ilerideki dönemlerdeki vergisel sonuçlarını belirleyerek, finansal tablolarda gösterilmesini düzenlemektedir.

Bu standart, işletmenin, işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kâr veya zararlar içerisinde muhasebeleştirilmeyen işlemlerin ve diğer olayların ilgili vergi etkileri de kâr veya zararlar içerisinde muhasebeleştirilmez.

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

TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’ nın bir kurum için herhangi bir dönemde oluşan vergi giderine bakış açısı Türkiye’de yıllardır vergi kanunları, eski Türkiye Muhasebe Standartları ve tekdüzen hesap planı tarafından şekillendirilen alışlagelmiş uygulamadan oldukça farklıdır. UMS ya da yeni TMS’ ye göre raporlama yapmayan herhangi bir Türk şirketi için bir dönemin vergi gideri o dönemde fiilen ödenen net vergi miktarına eşittir. Başka bir ifade ile beyanname ile bildirdiği ve ödediği miktardır (Tunç, 2009:559). Oysa standarta göre vergi gideri dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

Bu vergi gideri tutarının hesabında, vergi yasalarına göre hesaplanan mali kâr

tutarının mı baz alınacağı, yoksa dönemsellik ilkesine dayalı olarak mali kâr ile ticari kâr arasında ortaya çıkan vergilendirilebilir veya indirilebilir geçici farklarında göz önüne alınarak ertelenen vergi etkilerini de hesaplamak suretiyle cari dönem muhasebe (ticari) kâr tutarının mı baz alınacağı konusu önemlidir (Akdoğan, 2006a:2). Ülkemizdeki uygulamanın aksine standart verginin hesaplanmasında ticari kârı esas almaktadır (Örten ve diğ., 2009:155).

TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı ticari kârın hesaplanmasında söz konusu olan gelirlerden gelecekte vergi yükü oluşturmayacak gelirler ile gelecekte indirim söz konusu olmayan giderler gibi sürekli farkları nazara almaz. Cari dönemde vergiye tabi olmamakla beraber gelecek dönem veya dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirler ile cari dönemde indirim kabul edilmeyen ancak gelecek dönem veya dönemlerde indirim kabul edilecek giderleri yani geçici farkları dikkate alır (Örten ve diğ., 2009:155).

Standardın amacı, verginin bir gider kalemi olarak dikkate alınmak suretiyle ilgili olduğu gelir ve gider unsurları ile birlikte değerlendirilmesi ve bunlara ait vergi etkilerinin, tahakkuk esas ve muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince aynı dönemde muhasebeleştirilmesi ve cari dönem ve izleyen dönemlere ait finansal tablolara yansıtılmasıdır (Demir, 10.04.2009). Diğer bir ifadeyle gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi borcunun (yükümlülüğünün) gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi alacağının (varlığının) kayıtlara alınması ve finansal tablolarda gösterilmesidir (Örten ve diğ., 2009:156).

## **2.2. Standartta Kullanılan Temel Kavramlar**

Bu başlık altında, çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde sıkça kullanacağımız, geleneksel muhasebe literatürüne göre yeni sayılabilecek, standartta yer alan bazı kavramların açıklanmasına ihtiyaç duyulmuştur.

### **2.2.1. Vergiye Esas Değer**

Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eden (12.5) vergiye esas değer, vergi düzenlemeleri çerçevesinde bir varlık veya yükümlülükle ilgili gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek tutardır. Diğer bir ifadeyle, bir varlık veya yükümlülük unsurunun vergi yasalarınca kabul edilen ve vergi matrahının tespitinde esas alınacak değeridir (Örten ve diğ., 2009:156).



### **2.2.1.1. Varlığın Vergiye Esas Değeri**

Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir (12.7).

Örneğin, bir makinenin maliyeti 100 TL'dir. Vergi açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 30 TL'dir. Makinenin kalan maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayırmak suretiyle ya da satış sırasında kalan maliyet olarak düşülebilecektir. Bu makineyi kullanarak elde edilen gelir vergiye tabidir, satış sonucu oluşan kâr da vergiye tabidir. Satışın zararlı sonuçlanmasında da zarar vergi açısından indirilebilir durumdadır. Halihazırda makinenin vergiye esas değeri 70 TL'dir (12.7).

Finansal alacak olarak muhasebeleştirilmiş olan verilmiş bir borcun defter değeri 100 TL'dir. Verilen borç geri alındığında bunun herhangi bir vergisel sonucu olmayacaktır. Bu alacağın vergiye esas değeri 100 TL'dir (12.7).

### **2.2.1.2. Borcun Vergiye Esas Değeri**

Bir borcun vergiye esas değeri, onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır. (12.8).

Örneğin, kısa vadeli borçlar, defter değeri 100 TL olan, tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, vergi açısından nakit olarak ödendiğinde gider yazılabilecektir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri sıfırdır (12.8).

Bir kredi borcunun defter değeri 100 TL'dir. Kredinin geri ödemesi yapıldığında herhangi bir vergisel sonuç doğmamaktadır. Kredinin vergiye esas değeri 100 TL'dir (12.8).

Ancak bazı kalemlerin vergiye esas değeri olmakla birlikte bunlar bilançoya varlık ve borç olarak yansıtılmazlar. Örneğin, araştırma giderleri oluştukları dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınırlar, ancak daha sonraki bir döneme kadar vergiye tabi kârın (mali zararın) belirlenmesinde gider olarak kabul

edilmeyebilirler. Araştırma giderlerinin gelecek dönemlerde vergi otoritelerinin vergi hesabında gider olarak indirimine izin verdiği tutardan<sup>1</sup> oluşan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir bir geçici farktır (12.9).

Konsolide finansal tablolarda geçici farklar, varlık ve borçların konsolide finansal tablolardaki defter değerlerinin bunların uygun vergiye esas değerleri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin verilmesinin yasal olarak mümkün olduğu durumda vergiye esas değer, konsolide vergi beyannamesi esas alınarak belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin sözü konusu olmadığı durumlarda vergiye esas değer, gruba ait işletmelerin her birinin vergi beyannamesi dikkate alınarak tespit edilir (12.11).

Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin olup olmadığının açık olmadığı durumlarda bu standardın dayandığı temel ilkenin dikkate alınması yardımcı olacaktır. Bu ilke şudur, bazı belirli sınırlamaların dışında, bir varlığın defter değeri geri kazanıldığı veya bir borcun defter değeri ödendiğinde, bu varlığın defter değerinin kazanılması veya borcun defter değerinin ödenmesinin hiç bir vergi etkisi doğurmayacağı duruma nazaran, işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olarsa ertelenmiş vergi borcu, daha az olarsa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir (12.10).

### **2.2.2. Vergi Gideri / Vergi Geliri**

Vergi gideri; dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder (12.5). Dönem vergisi ise vergiye tabi kâr / (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini / (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder (12.5).

Standardın temel varsayımı şudur; şirketlerin kârları üzerinden ödedikleri kurumlar vergisi işletme açısından bir giderdir. Çünkü bu dağıtıma tabi net kârı azaltmaktadır. O halde dönemsellik vergilerde de uygulanmalıdır. Vergi gideri; vergi yasalarının ödenmesini talep ettiği tutar olarak değil, ticari kâr üzerinden

---

<sup>1</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 10/1-a hükmüne göre, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik AR-GE harcamalarının % 100' ünün kurumlar vergisinin saptanmasında kurum kazancından indirimi kabul edilmiştir.

hesaplanan vergi gideri kadar olmalıdır (Örten ve diğ., 2009:158).

Diğer bir ifadeyle vergi gideri; gelir tablosunda, dönem kârı / (zararı) kaleminden düşülen / (eklenen) ve böylece dönem net kârı / (zararı) tutarının hesaplandığı; vergi mevzuatına göre hesaplanan yasal vergi tutarı ile finansal raporlama standartlarına göre hesaplanan ertelenmiş vergi gideri / (ertelenmiş vergi geliri) tutarlarını (İbiş, 2009:237) ya da kısaca, cari dönem için hesaplanan vergiler ile ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder (Dinç, 2007:28).

### **2.2.3. Muhasebe Kârı / (Muhasebe Zararı)**

Standarda göre muhasebe kârı, vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder (12.5). Türkiye uygulamasında ise ticari kâr / (ticari zarar) olarak adlandırılmaktadır (İbiş, 2009:237). Vergi yasalarının kabul etmediği giderler ile vergilendirilmeyen kazançları da kapsar (Örten ve diğ., 2009:156).

Bu kavram, ülkemizde kurumlar vergisine tabi işletmelerin kayıtlarında 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabının bakiyesi olarak karşımıza çıkar (Dinç, 2007:28). Aynı zamanda Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi'nin 29/30 numaralı satırlarında gösterilen Ticari Bilanço Kâr/ Zararıdır (Demir, 10.04.2009).

### **2.2.4. Vergiye Tabi Kâr / (Mali Zarar)**

Standarda göre vergiye tabi kâr, vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı / (zararı) ifade eder (12.5). Türkiye uygulamasında, mali kâr / (zarar) olarak adlandırılmaktadır (İbiş, 2009:237).

Vergi yasalarının kabul etmediği giderler ile vergilendirilmeyen kazançların düşüldüğü kârdır (Örten ve diğ., 2009:156). Ayrıca ülkemiz uygulamasında yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin 68 numaralı satırında gösterilen dönem safi kurum kazancı (matrah) dır (Demir, 10.04.2009).

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı üzere ticari kâr ve mali kârı oluşturan unsurların birbirinden farklı olması nedeniyle bir döneme ait ticari kâr ile mali kâr birbirinden farklı olabilmektedir. Ticari kâr ile mali kâr arasında farklılığa neden unsurlar ise sürekli (kalıcı) veya geçici olarak ortaya çıkarlar (Akdoğan, 2006a:2)

### **2.2.5. Sürekli Farklar**

Sürekli farklar, ticari ve mali kârın sadece birinin hesaplamasında dikkate alınan, diğerinde hesaplamaya dahil edilmeyen ve izleyen dönemlerde de dikkate alınmayarak, kâr hesabında ticari ve mali yönden sürekli farklılık yaratan istisna kazançlar ve kanunen kabul edilmeyen giderler gibi gelir ve gider kalemlerinden oluşan ve dönemsiz olmayan kesin farklardır (Demir, 10.04.2009).

Başka bir anlatımla süreklilik arz eden farklar, vergi mevzuatına göre mali kârın tespitinde hiçbir zaman kabul edilmeyen giderler ile hiçbir zaman vergilendirilmeyecek gelirlerden kaynaklanır (Kavak, 2008:46). Sürekli farklar, işletmenin sonraki hesap dönemlerinde ortadan kalkmazlar; mali tablolara olan etkileri de ortaya çıktıkları dönem için kesin ve nihaidir. Bu farklar sadece cari dönem vergi matrahını etkileyerek cari dönem toplam vergi giderinin tutarını etkiler. Sürekli farklar ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde işletme için ertelenmiş vergi varlığı ya da borcu yaratmazlar (Arslan, 2009:307). Bu nedenle sürekli fark yaratan unsurların vergisel etkileri için herhangi bir muhasebe işlemi yapılmaz.

### **2.2.6. Geçici Farklar**

Bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi mevzuatı açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder (12.5). Diğer bir ifade ile, ticari ve mali kârın hesaplanmasında dikkate alınan ancak iki hesaplamanın farklı zamanlarda yapılmasından kaynaklanan (Akdoğan, 2006a:3) ve TMS/TFRS ve vergi mevzuatındaki değerlendirme ilkelerinde mevcut bulunan farklılıklardan dolayı ortaya çıkan farklardır (Mısırlıoğlu, 2005:52).

Bu farklar, sonraki dönemlerde matrahtan indirilebilecek veya matraha ilave edilebilecek niteliktedir (Akdoğan, 2006a:3). Sürekli farklılıkların aksine geçici farklılıklar gelecek yıllarda vergiye tabi veya indirilebilir geçici farklara neden olacak sonuçlar doğurur (Demir, 10.04.2009).

#### **2.2.6.1. Zamanlama Farklarından Kaynaklanan Geçici Farklar**

Standarda göre bazı geçici farklar gelir veya giderin bir dönemin muhasebe kârına dahil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi kârın hesabında farklı bir dönemde

dikkate alınmış olmasından kaynaklanabilir. Bu tür farklar, zamanlama farkı olarak adlandırılır (12.17).

Bu açıdan bakıldığında geçici farklara neden olan gelir ve giderler hem ticari açıdan hem de vergi yasaları açısından gelir ve gider olarak kabul edilmektedirler. Ancak, doğma zamanları ile mali kârın hesabında dikkate alınma zamanları arasında farklılıklar vardır. Bunların gelir ve gider olduklarından şüphe yoktur. Ancak muhasebeleştirilme ve mali kâr (zarar) hesabına alınma zamanları muhasebe anlayışına ve vergi anlayışına göre farklı zamanlara düşer. Bu nedenle bu farklara zamanlama farkları denilebilir (Kaval, 1994). Bu farklar gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleşmesi veya borcun ödenmesi ya da gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkarlar (Kavak, 2008:47).

Örneğin, kıdem tazminatı karşılığı, ayrıldığı dönemde ticari kârın tespitinde gider olarak dikkate alınmasına rağmen mali kârın tespitinde ancak ödendiği dönemde gider olarak kabul edilir. Bu nedenle karşılık, ayrıldığı dönemde mali kârın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır. Ancak cari dönemde ticari kâr ile mali kâr arasında ortaya çıkan bu geçici fark kıdem tazminatının ödendiği dönemde ortadan kalkacaktır. Önceki dönemde indirimi kabul edilmediği için matraha ilave edilen karşılık gideri bir vergi varlığı yaratmakta, vergi yasalarınca indirilebilir duruma geldiğinde matrahtan düşülmektedir. Bir başka deyişle matraha ilave edildiği dönemde ödenen vergi, matrahtan indirildiği dönemde mahsup edilmektedir.

Konuyla ilgili, standartta yer alan diğer bir örnekte; faiz gelirlerinin muhasebe karının tespitinde faiz işleyen zaman esasına göre belirlendiği, vergi mevzuatına göre ise nakit tahsil edilen tutarların gelir yazılabileceği ifade edilmiştir. Bunun sonucunda da finansal durum tablosuna (bilanço) yansıtılmış ancak tahsil edilmemiş bu tür faiz alacaklarının vergiye esas değerinin sıfır olacağı, çünkü bu gelirlerin nakit olarak tahsil edilmedikleri için vergiye tabi geliri etkilemeyeceği belirtilmiştir (12.17-a).

Ancak bu örnekte bahsedilen eğer, VUK' un 281. maddesi hükmünde atıf yapılan mevduat veya kredi sözleşmeleriyle ilgili faiz gelirleri ise, VUK' ta yapılan değişiklik sonucunda artık, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar ve borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate

alınacaktır (VUK Md. 281,285). Bu nedenle, VUK' un ilgili maddelerinde bahsi geçen alacak ve borçlara ilişkin faiz gelirleri veya giderlerinin muhasebe değerleri ile vergi değerleri arasında bir fark olmayacaktır.

Zamanlama farkından söz edebilmek için vergisel etkinin bir sonraki dönemde ortaya çıkması gerekir (Mısırlıoğlu, 2005:53). Zamanlama farkından kaynaklanan geçici farklar 4 farklı biçimde ortaya çıkar (Arslan, 2009:311).

- Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gelir olmayan fakat vergi mevzuatına göre mali kâra dahil edilen kalemler,
- Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gelir olan fakat vergi mevzuatına göre mali kâra dahil edilmeyen kalemler,
- Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gider olmayan fakat vergi mevzuatına göre mali kârın saptanmasında indirilen giderlere dahil edilen kalemler ve
- Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gider olan fakat vergi mevzuatına göre mali kârın saptanmasında indirilen giderlere dahil edilmeyen kalemler, nedeniyle ortaya çıkarlar.

#### **2.2.6.2. Değerleme Hükümlerindeki Farklılıklardan Kaynaklanan Geçici Farklar**

Zamanlama farklarının yanında, geçici farklar, varlığın veya yükümlülüğün muhasebede kayıtlı değeri (defter değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değerinin farklı oluşundan da kaynaklanabilir (Akdoğan 2006a:3). Diğer bir ifadeyle, bilançodaki varlıklar ve borçların, vergi mevzuatının öngördüğü ilkelere farklı olarak değerlendirildiği durumlarda ortaya çıkar (Mısırlıoğlu, 2005:53).

Buna göre; aktif kalemlerde, vergi değerinin muhasebe değerinden büyük olduğu durumlarda indirilebilir geçici farklar, muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olduğu durumlarda ise vergilendirilebilir geçici farklar ortaya çıkacaktır. Pasif kalemlerde ise; vergi değerinin muhasebe değerinden büyük olduğu durumlarda vergilendirilebilir geçici farklar, muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olduğu durumlarda indirilebilir geçici farklar oluşacaktır (Arslan, 2009:323).

Geçici fark yaratan durumlar aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

**Tablo 1: Aktif ve Pasif Kalemlerde Geçici Fark Yaratan Durumlar**

İndirilebilir Geçici Fark Yaratan Durumlar	Aktif Kalemlerin	Vergi Değeri > Muhasebe Değeri
	Pasif Kalemlerin	Muhasebe Değeri > Vergi Değeri
Vergiye Tabi Geçici Fark Yaratan Durumlar	Aktif Kalemlerin	Muhasebe Değeri > Vergi Değeri
	Pasif Kalemlerin	Vergi Değeri > Muhasebe Değeri

Somut örnek vermek gerekirse;

**a-**Varlıkların yeniden değerlendirildiği ancak, vergisel açıdan buna eşit bir değerlemenin yapılmadığı bir durumda (12.18-b),

**b-** Bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin ve iş ortaklıklarındaki yatırımların defter değerlerinin bunların vergiye esas değerlerinden farklı olması durumunda (12.18-e), bağlı ortaklardaki, şubelerdeki, iştiraklerdeki yatırımlar ile iş ortaklıklarındaki payların defter değeri ile vergi değeri arasındaki farklılık ise; bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin veya iş ortaklıklarının dağıtılmamış kârlarının bulunması, ana ortaklığın ve yatırımın farklı ülkelerde olduğu durumlarda döviz kurlarında değişiklik olması ve iştirakteki yatırımın defter değerinin daha düşük olan geriye kazanılabilir tutara indirilmek suretiyle azaltılması durumunda (12.38) ortaya çıkabilir.

**c-** İşletme birleşmelerinde şerefiye oluşması durumunda (12.18-c),

**d-** Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesindeki vergiye esas değerinin başlangıç defter değerinden farklı olması durumunda (12.18-d), geçici farklar ortaya çıkar.

Geçici farklar neden kaynaklanmış olursa olsun belli bir zaman dilimi içerisinde kendiliğinden ortadan kalkarlar (Kavak, 2008:48).

Geçici farklar yarattıkları vergi etkisi dikkate alınarak indirilebilir geçici farklar ve vergiye tabi geçici farklar olarak iki grupta toplanır. İndirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi varlığı vergiye tabi geçici farklar ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmasına neden olur.

### **2.2.7. Ertelenmiş Vergi Varlıkları (Alacakları)**

Ertelenmiş vergi varlıkları; indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden

kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları sonucunda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi (kurum kazancı üzerinden ödenecek vergi) tutarlarını ifade eder (12.5). Diğer bir ifadeyle ertelenmiş vergi varlığı (alacağı); indirilebilir geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının ileriye doğru taşınması nedeniyle gelecek dönemde geri kazanılabilir vergi tutarıdır (Örten ve diğ., 2009:157).

İndirilebilir geçici farklar ise; gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilecek olan tutarlar olarak ifade edilebileceği gibi (12.5) aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinde daha düşük olması nedeniyle ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden daha fazla olması nedeniyle ortaya çıkan geçici farkların toplamı şeklinde de ifade edilebilir (Akdoğan, 2006a:3).

Bir borcun muhasebeleştirilmesi bu borcun defter değeri tutarında bir ekonomik fayda içeren kaynakların gelecek dönemlerde işletmeden çıkacağını ve borcun böylece kapatılacağını gösterir. Kaynaklar işletmeden çıkarken, bunların tutarlarının tamamı veya bir kısmı borcun muhasebeleştirildiği dönemden sonra gelen, çıkışların olduğu dönemlerin vergiye tabi kârının tespitinde gider olarak indirilebilir. Böyle durumlarda, bir borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında geçici bir fark doğar. Buna bağlı olarak da, ileriki dönemlerde bu farka ilişkin borç tutarının vergiye tabi kârın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde geri kazanılacak vergileri ifade eden bir ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Benzer şekilde, eğer bir varlığın defter değeri vergiye esas değerinden daha az ise, aradaki fark ilerideki dönemlerde geri kazanılacak vergileri belirten ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur (12.25).

Örneğin, emeklilik tazminatlarının maliyeti çalışanların hizmet verdikleri sürece muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilir, ancak vergisel açıdan ya bir fona yatırıldığında ya da emeklilik halinde çalışana ödendiğinde gider yazılabilmesi mümkün olabilir. Bu durumda borcun defter değeri ile genellikle sıfır olan vergiye esas değeri arasında bir indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Bu indirilebilir geçici fark da, gelecek dönemlerde emeklilik fonlarına ya da emeklilere



doğrudan ödeme yapıldığında vergiye tabi kârdan indirilmek suretiyle bir ekonomik fayda olarak geri dönecek olan bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmasına yol açar. Aynı şekilde, araştırma giderleri muhasebeleştirildikleri dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilirler; ancak vergiye esas kârın (mali zararın) tespitinde daha sonraki bir dönemde gider olarak indirilmeleri söz konusu olabilir. Araştırma giderlerinin vergi mevzuatının gelecek dönemlerde gider olarak yazılmasına izin verdiği tutar olan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir bir geçici farktır (12.26).

Standarda göre; oluşmaları ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zarar) etkilemeyen işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar ve işletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar hariç vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir (12.24). Ayrıca, eğer cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler bu dönemlere ait vergiden fazla ise aşan kısım varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirilir (12.12).

Dikkat edileceği üzere indirilebilir geçici farkların muhasebeleştirilmesi için yeterli tutarda vergiye tabi gelir elde edilmesi gerekmektedir. Çünkü indirilebilir geçici farklar ilerideki dönemlerde iptal edildiğinde o dönemlerin vergiye tabi kârlarından indirilecek giderler oluşur. Ödenecek vergide meydana gelecek azalmalar şeklinde işletmeye geri dönecek olan ekonomik fayda ancak işletmenin indirimlerin yapılabileceği tutarlarda vergiye tabi gelir elde etmesine bağlıdır. Bu nedenle bir işletmenin ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi için indirilebilir geçici farkların düşülebileceği kadar vergiye tabi gelir elde edeceğinin muhtemel olması gerekir (12.27).

Eğer bir işletmenin aynı vergi idaresi ile ilgili olarak indirilebilir geçici farkların indirilmesine yetecek kadar, indirilebilir geçici farkların tersine dönmesi beklenen dönemde veya ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle oluşan mali zararın geriye veya ileriye taşınmasının mümkün olduğu dönemlerde tersine dönmesi beklenen vergiye

tabi geçici farkları bulunuyorsa, indirilebilir geçici farkların kullanılabilmesine yeterli vergiye tabi gelirin olduğu olası demektir (12.28). Bu durumlarda indirilebilir geçici farkların doğduğu dönemlerde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

Sonraki dönemlerde indirilebilir geçici farkların bir kısmının mali kârdan düşülmesine olanak verecek ölçüde mali kârın oluşması bekleniyorsa, sadece kullanılacak kısma ilişkin ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur (Gücenme ve Arsoy, 2007:10).

Örneğin<sup>1</sup> B işletmesinin 2009 yılında 60.000 TL tutarında indirilebilir geçici farkı vardır. Vergi oranı % 20' dir. Kanıtlara göre, işletmenin gelecekte mali kârının indirilebilir geçici farkın % 25' inden (15.000 TL) fazla olamayacağına karar verilmiştir. Bu durumda ertelenen vergi varlığı 15.000 TL' nin % 20' si yani 3.000 TL olarak hesaplanır (Gücenme ve Arsoy, 2007:11).

Taşınan mali zararlar ile vergi indirim ve istisnalarından yararlanılabilecek düzeyde mali kâr elde edilmesinin öngörülememesi halinde ertelenmiş vergi aktifi oluşturulmaz (Gücenme ve Arsoy, 2007:11).

Eğer bir işletmenin aynı vergi idaresi ile ilgili olan vergiye tabi geçici farkları indirilebilir geçici farkların indirilmesine yetecek tutarda değilse (12.29), işletmenin indirilebilir geçici farklarının tersine döneceği dönemde geçici farklara yetecek tutarda, aynı vergi idaresi tarafından vergilenebilecek yeterince gelirin olması halinde (12.29-a) veya işletmenin söz konusu dönemlerde vergilendirilebilir gelir yaratacak vergi planlaması olanaklarının<sup>2</sup> olması halinde (12.29-b) ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

İşletme gelecek dönemlerde yeterli vergiye tabi kârının olup olmayacağını değerlendirirken gelecek dönemlerde ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farkları dikkate almaz. Çünkü gelecekte ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıklarının kullanılabilmesi için söz konusu dönemlerden sonra gelen dönemlerde yeterli tutarda vergiye tabi kârın bulunması gerekir (12.29-a).

---

<sup>1</sup> Örnek, yürürlükteki vergi oranları kullanılmak suretiyle güncellenmiştir.

<sup>2</sup> Vergi planlaması olanakları, çalışmamızın "Mali Zararlar ve Vergi Avantajlarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler" başlığı altında ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

### 2.2.8. Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri (Borçları)

Ertelenmiş vergi yükümlülükleri, vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder (12.5). Başka bir tanımlamayla, vergiye tabi geçici farklar nedeniyle oluşan vergi farkı (Mısırlıoğlu, 2005:72) ya da gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamına ilave edilecek tutar olarak da ifade edilebilir (Örten ve diğ., 2009:157). Bilançonun pasifinde yer alırlar (İbiş, 2009:237).

Vergiye tabi geçici farklar ise, gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluşturan farklardır (12.5).

Diğer bir ifadeyle; farkları yaratan nedenler ortadan kalktığı dönemde/dönemlerde vergi matrahında artışa neden olacak tutarlar ile (Örten ve diğ., 2009:157) aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha fazla olduğu durumlarda ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha düşük olduğu durumlarda ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır (Akdoğan, 2006a:3).

TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’ na göre işletmeler:

- 1- Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar,
- 2- Oluşmaları ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zarar) etkilemeyen işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar ve
- 3- İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar hariç, bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirir (12.15).

Bunun yanında, cari dönemin ve önceki dönemlerin vergileri, henüz ödenmemiş kısımla sınırlı olmak üzere, borç olarak muhasebeleştirilir (12.12).

Bir varlığın muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın defter değerinin bir ekonomik yarar olarak işletmeye gelecek dönemlerde geri kazanılacağını gösterir. Eğer varlığın defter değeri onun vergiye esas değerini aşarsa, bu varlık nedeniyle

ileride muhasebe kârının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşıyor demektir. Bu fark, vergiye tabi bir geçici farktır ve sonuçta oluşan gelir vergilerini gelecek dönemlerde ödeme yükümlülüğü ise bir ertelenmiş vergi borcudur. İşletme bu varlığın defter değerini geri kazandıkça vergilendirilebilir geçici fark tersine dönecek ve vergiye tabi kâr ortaya çıkacaktır. Bu durumda, işletmeden vergi ödemeleri şeklinde ekonomik fayda çıkışı olacaktır. Bu nedenle, yukarıda açıklanan istisnalar dışındaki bütün durumlarda ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir (12.16).

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

Varlığın vergiye esas değeri 60 TL (maliyet 150 TL–birikmiş amortisman 90 TL)' dir. Defter değeri 100 TL'nin geri kazanılabilmesi için, işletme 100 TL vergiye tabi gelir elde etmelidir. Ancak vergi mevzuatına göre indirebileceği amortisman tutarı 60 TL'dir. Sonuç olarak, işletmenin bu varlığın defter değerini geri kazandığında ödeyeceği vergi 10 TL'dir (40 TL'nin % 25'i). Defter değeri 100 TL ve vergiye esas değeri 60 TL arasındaki fark, 40 TL vergiye tabi bir geçici farktır. İşletme, varlığın defter değerini geri kazandığında geliri üzerinden ödeyeceği vergi 10 TL'yi (40 TL'nin % 25'i) ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirir (12.16).

### **2.2.9. Kamuoyuna Açıklanacak Bilgiler**

Standardın, "Açıklamalar" başlığı altında değindiği konuların, anlaşılmasını açısından maddeler halinde düzenlenmesi uygun görülmüştür.

1- TMS-12 "Gelir Vergileri" Standardı' na göre işletmeler vergi giderinin (gelirinin) ana unsurlarını kamuoyuna açıklamak zorundadır (12.79). Vergi giderinin ana unsurları ise aşağıdakilerden oluşabilir (12.80).

a- Dönem vergi gideri (geliri),

b- Dönem vergisinin ilgili olduğu dönemde önceki dönem vergileri ile ilgili olarak yapılan düzeltmeler,

c- Bu dönemde meydana gelen veya bu dönemde tersine dönen zamanlama farklarının ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları,

d- Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni konulan vergiler nedeniyle

meydana gelen ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları,

**e-** Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmemiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemde muhasebeleştirilmesinin dönem vergi giderinde yarattığı vergi azalması tutarı,

**f-** Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemin ertelenmiş vergi giderinde yarattığı vergi azalmasının tutarı,

**g-** İşletmelerin ertelenmiş vergi varlıklarından yararlanacak düzeyde kâr elde edememeleri nedeniyle bu varlıkların defter değerlerinde yapılan azaltmalar (12.56) veya önceki defter değeri azaltmalarının bu dönem geri alınması nedeniyle meydana gelen değişikliklerin yarattığı ertelenmiş vergi giderinin tutarı,

**h-** TMS-8 Standardı uyarınca muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve hataların düzeltilmesi sonucunda geriye dönük olarak muhasebeleştirilemedikleri için dönem gelir veya giderinde gösterilen tutarlarla ilgili ertelenmiş vergi gideri (gelir) tutarları.

**2-** Özkaynağa doğrudan borç veya alacak olarak kaydedilen dönem vergisi ve ertelenmiş verginin toplam tutarı (12.81-a), örneğin, dağıılmamış kârların dönem başı bakiyesinde, muhasebe politikalarında yapılan ve geçmişe yönelik olarak uygulanan bir değişiklik ya da bir hatanın düzeltilmesi sonucunda yapılan düzeltme tutarı ile bileşik finansal araçların ilk muhasebeleştirilmelerinde özkaynak kısmı olarak belirlenen tutarlar doğrudan özkaynaklara kaydedilir (12.62-a,c).

**3-** Yeniden değerlendirme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerlerinde meydana gelen değişiklikler ve yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının çevrilmesinde, kurlardaki değişikliklerden kaynaklanan farklarla ilgili gelir vergisi tutarı (12.81-a).

**4-** Vergi gideri (geliri) ile muhasebe kârı arasındaki ilişkiyi; vergi gideri (geliri) tutarı ile muhasebe kârının vergi oranı ile çarpılması sonucunda bulunan tutarın, uygulanan vergi oranı (oranları) da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı sağlanacak şekilde veya ortalama etkin vergi oranı ile normal vergi oranının, uygulanan vergi oranları da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı

sağlanacak şekilde açıklar (12.81-c). İşletme vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişkiyi açıklarken geçerli olan vergi oranlarını kullanır (12.85).

Çünkü açıklanması zorunlu tutulan bu bilgiler finansal tabloları kullananların vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişkinin alışılmışın dışında olup olmadığını ve bu ilişkiyi ileride etkileyecek etkenlerin neler olduğunu anlamalarına imkan verecektir. Vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişki vergiden istisna edilmiş gelirler, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen giderler, mali zararların sonuçları ve yabancı ülkelerdeki vergi oranları gibi etkenler tarafından etkilenebilir (12.84).

**5-** Önceki hesap dönemi ile karşılaştırıldığında vergi oranlarında meydana gelen değişiklikler (12.81-d).

**6-** Finansal Durum Tablosunda (Bilançoda) ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmemiş olan indirilebilir geçici farkların, kullanılmamış birikmiş mali zararların ve birikmiş vergi avantajlarının tutarları (ve varsa zaman aşımı tarihleri) (12.81-e).

**7-** Bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili, henüz ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmemiş geçici farkların toplam tutarı<sup>1</sup> (12.81-f).

**8-** Her bir çeşit geçici fark, kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları için; bilançoya yansıtılmış olan ertelenmiş vergi varlığı ile borcunun sunumu yapılan dönemler itibarıyla tutarları ve bilançolardaki değişikliklerden açıkça anlaşılıyorsa, gelir tablosuna yansıtılmış olan ertelenmiş vergi gelirinin (giderinin) tutarı (12.81-g).

**9-** Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak, vergi giderinin ilgili olduğu; faaliyete son verme kârı veya zararı ve durdurulan olağan faaliyetlerinden hesap döneminde ve sunumu yapılan diğer dönemlerde elde edilen kâr veya zarar tutarı (12.81-h).

**10-** İşletmenin ortaklarına dağıtılması finansal tabloların yayımının onaylanmasından önce önerilen veya açıklanan, ancak finansal tablolarda borç olarak muhasebeleştirilmemiş olan temettülerin gelir vergisi açısından

---

<sup>1</sup> Ancak standarda göre ertelenmiş vergi borcunun açıklanması zorunlu değildir (12.87).

sonuçlarının tutarı (12.81-i).

**11-** Edinen işletmenin, birleşme öncesi muhasebeleştirilmiş olduğu ertelenmiş vergi varlıklarında, birleşme nedeniyle oluşan değişiklik tutarı (12.81-j).

**12-** İşletme birleşmesinden elde edilen ertelenmiş vergi faydalarının elde etme tarihinde değil de bu tarihten sonra muhasebeleştirilmesi durumunda ,ertelenmiş vergi faydalarının muhasebeleştirilmesine neden olacak olan bir olay tanımını veya koşullardaki değişiklik (12.81-k).

**13-** Bir işletme, ertelenmiş vergi varlığının kullanılmasının gelecekte mevcut vergilendirilebilir geçici farkların tersine dönmesinin yaratacağı geliri aşacak tutarlarda gelir elde edilmesine bağlı olması halinde ve işletmenin ertelenmiş vergi varlığının ilgili olduğu vergi idaresinin bulunduğu yerdeki faaliyetlerinin cari hesap döneminde veya bir önceki hesap döneminde zararlı olması halinde ertelenmiş vergi varlığının tutarını ve muhasebeleştirilmesini destekleyen karineleri de kamuoyuna açıklar (12.82).

**14-** Bir işletmenin temettü dağıtması halinde kurum kazancına uygulanacak vergi oranının değişmesi durumunda ya da işletmenin temettü dağıtımına bağlı olarak vergi iadesi aldığı veya ilave vergi ödemesiyle karşılaştığı durumlarda dönem vergileri ile ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarının hesabında dağıtılmamış kârlar için geçerli olan vergi oranı kullanılır (12.52-A). İşletme böyle bir durumla karşı karşıya kaldığı zaman temettü dağıtımının vergi etkisini kamuoyuna açıklar (12.82-A). İşletme ayrıca vergi sisteminin önemli özelliklerini ve temettü dağıtımındaki olası gelir vergilerinin tutarını etkileyen unsurları da kamuoyuna açıklar (12.87-A). Buna ek olarak, işletme, belirlenmesi mümkün olan olası gelir vergilerinin tutarını ve belirlenmesi mümkün olmayan gelir vergilerinin olup olmadığını da açıklar (12.82-A).

Bir işletmenin yukarıdaki açıklamaları yapması gerekiyorsa bağlı ortaklıkları, iştirakleri, şubeleri ve iş ortaklıklarındaki yatırımları ile ilgili geçici farklara ilişkin açıklamaları da yapması gerekir. Bu durumda işletme yukarıdaki açıklamayı yaparken bu durumu dikkate alır (12.87-C).

**15-** İşletmeler vergi ile ilgili koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını da kamuoyuna açıklar. Ancak bu zorunluluk TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı

uyarınca değil TMS-37 “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı uyarınca yerine getirilecektir (12.88).

**16-** İşletmeler; bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, finansal tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltmekle yükümlüdür (10.8). Ancak işletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılacağına duyurulması dipnotlarda açıklanması gereken bir olaydır ve bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir durumdur (10.22-h).

Bu nedenle TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’ na göre vergi oranlarında veya vergi kanunlarında yapılmış olan ve bilanço tarihinden sonra yürürlüğe giren ya da yürürlüğe gireceği açıklanan değişiklikler olması halinde, işletme, bu değişikliklerin dönem vergisi ile ertelenmiş vergi varlıklarına ve ertelenmiş vergi borçlarına olan önemli etkilerini de kamuoyuna açıklanır (12.88).

### **2.3. Ertelenmiş Vergilerle İlgili Özel Durumlar**

Standardın, IAS-12 “Income Taxes” Standardı’ nın birebir çevirisi olmasından kaynaklanan anlaşılma zorluğu nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı veya borcu yaratan özellikli durumların ayrı başlıklar altında incelenmesi uygun görülmüştür. Özellikle şerefiyeden kaynaklanan ve işletme birleşmeleri sırasında ortaya çıkan ertelenmiş vergi konusu standart hükümleri çerçevesinde ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

#### **2.3.1. İlk Muhasebeleştirme Sırasında Ortaya Çıkan Ertelenmiş Vergiler**

TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’ na göre bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farkların muhasebeleştirme yöntemi söz konusu varlığın ilk muhasebeleştirilmesine yol açan işlemin niteliğine bağlıdır (12.22).

Standarda göre şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi yükümlülüğü, oluşmaları ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zarar) etkilemeyen işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici



farklar ve işletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar için ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilemeyecektir (12.15,24).

Eğer işlem bir işletme birleşmesi değilse ve ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı etkilemiyorsa, işletme, standartta belirtilen istisnai durum<sup>1</sup> haricinde oluşan ertelenmiş vergi borcunu veya varlığını muhasebeleştirir ve varlık veya borcun defter değerini de aynı tutar kadar düzeltirse bu tür düzeltmeler finansal tabloların şeffaflığını olumsuz olarak etkilerler. Bu nedenle standart, bir işletmenin, ilk muhasebeleştirmede veya sonraki değişikliklerde ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirmesine izin vermez. Buna ek olarak, daha önceden muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcu veya varlığında, bir varlığın amortismanına tabi tutulması nedeniyle daha sonra meydana gelen değişiklikler de muhasebeleştirilmez (12.22-c).

Örneğin<sup>2</sup>, bir işletme maliyeti 1000 TL olan bir varlığı beş yıllık ekonomik ömrü boyunca kullanmayı, bu sürenin bitiminde de sıfır olan kalıntı değeri ile elden çıkarmayı planlamıştır. Vergi oranı %20' dir. Amortisman, vergi mevzuatına göre gider yazılamamaktadır. Elden çıkarma sonucunda oluşacak satış kârı veya zararı da vergiye tabi kâr veya mali zararın tespitinde dikkate alınamayacaktır. İşletme bu varlığın defter değerini geri kazanmaya başladığında 1000 TL tutarında vergiye tabi kâr elde edecek ve 200 TL tutarında da vergi ödeyecektir. İşletme varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı için 200 TL tutarındaki ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmez. Bir sonraki yıl, varlığın defter değeri 800 TL' dir. İşletme 800 TL tutarında vergiye tabi kâr elde ettiğinde 160 TL tutarında vergi ödeyecektir. İşletme, varlığın ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olduğu için 160 TL için de ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmez (12.22).

Bu noktada işletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemlerden ne anlaşılması gerektiği önem arz etmektedir. TMS/TFRS' lere göre bir işletmenin, ticari işletme olmayan bir veya birden fazla işletmenin kontrolünü elde etmesi, bu işletmelerin bir araya gelmesi işletme birleşmesi olarak nitelendirilmez. Aynı şekilde işletme

---

<sup>1</sup> Bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki hisseler ve yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan ertelenmiş vergiler muhasebeleştirilir (12.15,24).

<sup>2</sup> Örnek, yürürlükteki vergi oranları kullanılmak suretiyle güncellenmiştir.

tarafından varlık veya net varlık gruplarının elde edilmesi halinde bu işlemlerde işletme birleşmesi kapsamında değerlendirilmez (Alagöz ve Kağıtçı, 2009:1197). Ancak standart hükümleri bir bütün olarak dikkate alındığında işletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemlerden anlaşılması gereken yukarıda bahsedilenler değildir. Kanımızca işletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemlerden anlaşılması gereken, işletmenin, işletme birleşmesi niteliğinde olmayan diğer tüm faaliyetlerinden kaynaklanan işlemlerdir.

Bu tespitlere göre ilk muhasebeleştirme sırasında meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü/varlığı muhasebeleştirilemeyeceğinin iki istisnası vardır. Bunlardan birincisi işletme birleşmeleridir. Standarttaki hükümler dikkate alındığında işletme birleşmeleri sırasında meydana gelen geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi borcu veya varlığının muhasebeleştirilmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır.

İkincisi ise şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici bir fark için eğer bu fark ertelenmiş vergi borcuna neden oluyorsa muhasebeleştirilmeyecek ertelenmiş vergi varlığına neden oluyorsa muhasebeleştirilecektir.

### **2.3.2. Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler**

Şerefiyeye ilişkin pek çok tanımlama yapılması mümkündür. Şöyle ki; maliyet değeri, alınan işletmenin tanımlanabilir varlık ve kaynaklarından yüksek ise iki tutar arasındaki fark şerefiye olarak adlandırılır. Şerefiye, bir satın alma sırasında ödenen satış fiyatının, satın alınan işletmenin özsermayesini aşan kısmını ifade etmektedir. Alıcı işletme, edinilen işletmenin varlıklarının defter değerinden daha yüksek bir değere sahip olduğuna inandığı için bu primli fiyatı ödemektedir (Ersoy ve Buruk, 2005:20).

Uluslararası yazında, şerefiye edinme şekline göre ikiye ayrılmaktadır. Bunlar şirket bünyesinde geliştirilen şerefiye ve satın alma esnasında bedeli ödenerek edinilen şerefiyedir (Göğüş ve Yolsal, 2006:36).

Satın alma nedeniyle bedeli ödenerek edinilen şerefiye de pozitif veya negatif olmak üzere ikiye ayrılır. Edinilen işletmenin alış fiyatı, net varlıklarının değerinden fazla ise, bu fark pozitif şerefiye olarak adlandırılır. Ters durumda,

yani satın alınan işletmenin alış fiyatının söz konusu işletmenin net varlıklarının değerinden az olduğu durumlarda ise, negatif şerefiye meydana gelir (Gögüş ve Yolsal, 2006:37).

Ancak, IFRS-3' te pozitif ve negatif şerefiye ayrımı kaldırıldığından (Ersoy ve Buruk, 2005:21) sadece satın alma yolu ile bedeli ödenerek edinilen pozitif şerefiye bilançoda varlık kalemi olarak aktifleştirilip, sonraki dönemlerde değerlemeye tabi tutulur (Gögüş ve Yolsal, 2006:37).

IFRS-3, birleşme sırasında ele geçirilen özkaynakların makul değerlerinin iktisap maliyetini aşan kısmının (negatif şerefiye) gelir yazılacağını hükme bağlamıştır (Ersoy ve Buruk, 2005:21). Dolayısıyla negatif şerefiye gelir tablosuna alındığı için varlık kalemi olarak kabul edilmemektedir (Gögüş ve Yolsal, 2006:37).

İşletme içinde oluşan şerefiye de aynen satın alma sonucu oluşan şerefiye gibi işletmeye gelecekte ekonomik bir fayda sağlayabilir ve işletme açısından bir katma değer yaratabilir. Fakat bu faydanın ve katma değer maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmaması şerefiyenin bir bedel ödenerek elde edilmemiş olmasından yani işletme faaliyetlerinin doğal bir sonucu olarak oluşmasından kaynaklanmaktadır (Kurt, 2003:93). Bu nedenle, şirket bünyesinde geliştirilen şerefiyenin mali tablolara alınması TFRS-3 "İşletme Birleşmeleri" Standardı' na göre mümkün değildir.

TFRS-3 "İşletme Birleşmeleri" Standardı' nda tanımlanan şekliyle şerefiye; tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen, bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik faydadır (TFRS-3 Ek A Tanımlar).

TMS-12 "Gelir Vergileri" Standardı' nda ise şerefiye; TFRS-3 "İşletme Birleşmeleri" Standardı' na göre hesaplanmış transfer bedeli, TFRS-3 "İşletme Birleşmeleri" Standardı' na uygun olarak muhasebeleştirilmiş edinilen işletmedeki herhangi bir azınlık payının (kontrol gücü olmayan payın) tutarı ve aşamalı olarak gerçekleşen işletme birleşmesinde, daha evvelden edinen işletmenin elinde tuttuğu edinilen işletmedeki özkaynak tutarlarının toplamının, yine TFRS-3 "İşletme Birleşmeleri" Standardı' na uygun olarak hesaplanmış elde edilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen borçların birleşme tarihindeki net tutarlarını aşan kısım

(12.21) olarak tanımlanmıştır.

Örneğin, A işletmesi B işletmesinin tamamını 300 TL bedelle satın almıştır. Bu bedelin işletmenin gerçeğe uygun değeri olmadığı yönünde hiçbir gösterge yoktur. B işletmesinin, satın alma tarihi itibarıyla özkaynaklarının defter değeri 190 TL' dir. İşletmenin varlıklarının gerçeğe uygun değeri 600 TL, borçlarının gerçeğe uygun değeri ise 350 TL' dir. Bu durumda şerefiye tutarı şöyle olacaktır (Karapınar, 2006:199).

İşletmenin Gerçeğe Uygun Değeri	300 TL
Net Belirlenebilir Varlıklar (600-350)	250 TL
Şerefiye Tutarı	50 TL

Eğer vergi mevzuatı şerefiyenin defter değerini (defter değerindeki azalmaları) vergiye tabi kârın belirlenmesinde gider olarak kabul etmezse şerefiyenin vergiye esas değeri sıfır olacaktır. Şerefiyenin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark vergilendirilebilir bir geçici farktır. Ancak standart, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesine izin vermez. Çünkü şerefiye bir kalan tutar olarak hesaplanır ve ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesi şerefiyenin defter değerinin artmasına neden olur (12.21).

Şerefiye, fiziksel bir varlığın karşılığını teşkil etmediğinden ve sübjektiflik niteliği taşıdığından vergi mevzuatı genellikle işletme içinde oluşmuş şerefiyenin bir değer olarak aktifleştirilmesine izin vermez. Şerefiyeler, vergi mevzuatına göre işletme satın almalarında ancak bir kıymet olarak ödeme konusu yapıldığında aktifleştirilebilir. Sonuçta, vergi mevzuatımız şerefiyenin defter değerini vergiye tabi kârın belirlenmesinde doğrudan gider olarak kabul etmemektedir. Buna ek olarak, vergi mevzuatına göre edinilen bağlı ortaklık veya iştirak, faaliyetlerini durdurursa şerefiyenin gider olarak yazılması da mümkün olmayabilir (Arslan, 2009:327). Ülkemiz vergi mevzuatına göre, her yıl yeniden tespit edilen ve belli bir haddi<sup>1</sup> aşmayan şerefiye tutarı doğrudan gider yazılabilirken (VUK Md. 313), bu haddin üzerindeki şerefiye tutarı ise doğrudan gider yazılamamakta, amortisman ayırmak suretiyle 5 yıl içinde eşit yüzdelerle itfa edilmektedir (VUK Md.326).

---

<sup>1</sup> Her yıl yeniden belirlenen bu tutar 2009 yılı için 670 TL' dir. (VUK Md. 313). Bu tutarın üzerindeki peştemallıklar doğrudan gider yazılamayacak amortisman ayırmak suretiyle itfa olunacaktır.

Bunun yanında TFRS-3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı uyarınca şerefiye bir varlık olarak muhasebeleştirilir. Ancak şerefiyelerden amortisman ayrılması mümkün değildir (Ersoy ve Buruk, 2005:21). Bunun yerine işletme birleşmeleri sonucunda oluşan şerefiye her dönem sonu itibariyle veya gerekiyorsa daha sık olarak TMS-36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümlerine göre değer düşüklüğü testine tabi tutulur (Karapınar, 2006:194).

Ancak şerefiye diğer varlıklardan bağımsız nakit akımı yaratamadığından tek başına değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz. Değer düşüklüğü testi yapılabilmesi için, şerefiyenin elde edildiği tarihten itibaren birleşmenin sinerjisinden yarar sağlaması beklenen nakit yaratan birim veya birimlere dağıtılması gerekir. Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimler ile ilgili değer düşüklüğü zararı tespit edildiğinde, zarar öncelikle şerefiyeden düşülür, kalan kısım nakit yaratan birimlere defter değerleri oranında dağıtılır. Buna göre değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinde; öncelikle şerefiyenin defter değeri azaltılır, geriye kalan değer düşüklüğü zararı ilgili birim (veya birim grubunun) diğer varlıklarına birimdeki her bir varlığın defter değeri oranında dağıtılır. Eğer söz konusu varlıklara ilişkin önceden bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, değer düşüklüğü zararı öncelikle söz konusu hesaptan düşülür, kalan tutar gelir tablosu ile ilişkilendirilir (Dursun ve Kurt, 04.07.2009).

Standarda göre ise şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı için muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcunda sonraki dönemlerde meydana gelen azalmalar da, ertelenmiş vergi borcu şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi nedeniyle ortaya çıktığı için muhasebeleştirilmez. Örneğin, işletme birleşmesinde bir işletmenin kaydettiği şerefiye 100 TL, vergiye esas değeri ise sıfırsa, işletme ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştiremez. Eğer işletme daha sonra şerefiye için 20 TL değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirirse, şerefiye ile ilgili geçici fark 100 TL den 80 TL'ye düşer, muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcunun tutarında da azalma meydana gelir. Muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borcunun tutarındaki bu azalma da, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili sayılır ve bu nedenle muhasebeleştirilmez (12.21-A).

Örneğin<sup>1</sup> tespit edilen 1000 TL' lik şerefiye bir sonraki sene 900 TL' ye düşmüşse ve bu azalışın varlıklarda meydana gelen azalıştan kaynaklandığını varsayarsak bu durumda şerefiyede (1000-900) 100 TL' lik azalış olacaktır. Bu nedenle şerefiyede düzeltme yapılması gerekmektedir. Bu durumda değer düşüklüğü için yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (Ersoy ve Buruk, 2005:25).

689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR 261 ŞEREFİYE	100	100
---	-----	-----

Ancak bu değer düşüklüğü ülkemiz vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmemektedir. Söz konusu değer düşüklüğü nedeniyle ticari kâr ile mali kâr arasında geçici değil sürekli bir fark oluşacaktır. Bu durumda şerefiye değer düşüklüğü nedeniyle ertelenmiş vergi oluşması söz konusu değildir. Diğer bir ifadeyle, cari dönemde ticari kârın hesabında dikkate alınan bu değer düşüklüğü mali kârın hesabında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alındığından vergi matrahında bir artışa neden olacak ve cari dönemde bu artış nedeniyle ödenen vergi müteakip dönemlerde indirimine konu olamayacaktır. Kaldı ki TMS-36 “ Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı' na göre şerefiye değer düşüklüğü karşılığının iptali mümkün değildir. Bu nedenle TMS/TFRS' ler açısından bakıldığında da şerefiye değer düşüklüğü karşılığı nedeniyle geçici değil sürekli bir fark oluşacaktır. Sonuçta hangi açıdan bakılırsa bakılsın şerefiye değer düşüklüğü sürekli fark yaratan bir unsurdur.

Şerefiye ile ilgili vergilenebilir geçici farkların ertelenmiş vergi borçları şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında doğmamış olmaları koşuluyla muhasebeleştirilir. Örneğin, eğer bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin maliyeti 1000 TL ve vergi açısından elde etme yılından başlamak üzere yıllık %20 amortismanına tabi ise, şerefiyenin ilk muhasebeleştirme sırasındaki vergiye esas değeri 1000 TL, devralınan ilk yılın sonundaki vergiye esas değeri ise 800 TL' dir. Şerefiyenin defter değerinin, edinilen yılın sonunda 1000 TL olarak değişmeden kalmış olması durumunda, anılan yılın sonunda 200 TL vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır. Bu vergilendirilebilir fark, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi

<sup>1</sup> Örnekte yer alan rakamlar konunun anlaşılmasında kolaylık sağlanması için değiştirilmiştir.

ile ilgili olmadığı için, meydana gelen ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir (12.21-B).

VUK' ta peştemallıkların (şerefiye) mukayyet değeri ile değerlendirileceği (VUK Md.282) ve mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunacağı (VUK Md.326) hüküm altına alınmıştır. Yukarıdaki örnekte de görüleceği üzere şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında hem muhasebe değeri hem de vergiye esas değeri 1000 TL olacaktır. Ancak vergi mevzuatı bu tutarın doğrudan gider yazılmasına izin vermemekte amortisman ayırmak suretiyle 5 yıl içinde itfa olunmasını öngörmektedir.

Standartta yer alan hükümler dikkate alındığında şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkan geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilemez. Ancak işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyenin defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olması durumunda, söz konusu fark bir ertelenmiş vergi varlığına neden olur. Kullanılabilir geçici farklara karşı vergilendirilebilir mali kâr kullanılabilir olduğu sürece, şerefiyenin daha önceki muhasebeleştirilmesinden ortaya çıkan söz konusu ertelenmiş vergi varlığı işletme birleşmesinin bir parçası olarak muhasebeleştirilir (12.32-A).

Standardın bu konuda getirmiş olduğu hükümlerin net olmaması nedeniyle konunun anlaşılması bir hayli zor olmaktadır. Yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan uygulamaları özetlersek;

- Standarda göre, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilemeyecek ancak işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyenin defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olduğu durumlarda ertelenmiş vergi varlığı işletme birleşmesinin bir parçası olarak muhasebeleştirilecektir.
- TMS/TFRS' lere göre, şerefiye doğrudan gider yazılabilirken, VUK belli bir tutarın üzerindeki şerefiyelerin doğrudan gider yazılmasına izin vermemekte 5 yıl boyunca eşit yüzdelerle itfasını öngörmektedir.
- TMS/TFRS' lere göre, doğrudan gider yazılıp aktifleştirilen şerefiyelerden amortisman ayrılması mümkün değildir. Bunun yerine

şerefiyeler değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Ancak bu değer düşüklükleri vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olacaktır.

- Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilemeyeceğinden, şerefiyede meydana gelen değer düşüklüğü nedeniyle ertelenmiş vergi borcunda meydana gelebilecek azalmalarda muhasebeleştirilemeyecektir.

- Şerefiyenin defter değerinin ilk muhasebeleştirildiği gibi kalması yani herhangi bir değer düşüklüğüne uğramaması durumunda, şerefiyenin defter değeri ile amortisman ayırmak suretiyle itfa olunan vergi değeri arasında meydana gelen geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesi mümkündür.

### **2.3.3. İşletme Birleşmeleri Sırasında Ortaya Çıkan Ertelenmiş Vergiler**

TFRS-3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı, bir işletme birleşmesini, edinen bir işletmenin bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü eline geçirdiği bir işlem veya diğer bir olay olarak tanımlar. Edinen işletme, edinilen işletmenin kontrolünü; nakit, nakit benzeri veya diğer varlıklar (bir işletme oluşturan net varlıklar da dahil olmak üzere) transfer ederek, borç altına girerek, özkaynak payları ihraç ederek, birden fazla değişik şekilde bedel transfer ederek veya bedel transfer etmeden, yalnızca sözleşme yolu ile elde edebilir (TFRS-3/ Ek B5).

Bir işletme birleşmesi, bir veya daha fazla işletmenin, edinen işletmenin bağlı ortaklığı (ortaklıkları) haline gelmesi ya da bir veya daha fazla işletmenin net varlıklarını yasal olarak edinen işletmeye dahil etmesi, birleşen işletmelerden birinin net varlıklarını veya bu işletmenin sahiplerinin kendi özkaynak paylarını birleşen diğer işletmeye veya onun sahiplerine transfer etmesi, birleşen işletmelerin tümünün net varlıklarını veya bu işletmelerin sahiplerinin kendi özkaynak paylarını yeni kurulan işletmeye devretmeleri ya da birleşen işletmelerden birinin önceki sahiplerinden oluşan bir grubun, birleşen işletmenin kontrolünü ele geçirmesi suretiyle gerçekleşebilir (TFRS-3 Ek B6). Bunun yanında bir işletme tüm işletme birleşmelerini satın alma yöntemini kullanarak muhasebeleştirir (TFRS-3.4).



Nasıl gerçekleşirse gerçekleşsin birleşmede, bağlı ortaklıkların varlık ve borçlarının gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilmeleri esastır. Bağlı ortaklığın, kendi bünyesinde gerçeğe uygun değerle değerlemesi mümkün olmayan birçok kalem gerçeğe uygun değerine getirilmelidir. Bağlı ortaklıkların varlık ve borçları kendi bilançosunda defter değerleri ile konsolide bilançoda ise gerçeğe uygun değerleri ile yer almaktadır. Ortaya çıkan bu farklılık geçici nitelikte olduğundan ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğünün birleşmede dikkate alınması gerekir (Karapınar, 2006:199).

Örneğin, 100 TL kayıtlı değeri olan bir stokun, gerçeğe uygun değeri 120 TL ise, konsolide bilançoda stoklar 120 TL olarak yer alır. Ancak varlığın vergiye esas değeri 100 TL' dir. Varlığın muhasebe değeri vergi değerinden 20 TL fazla olmaktadır. Bu 20 TL üzerinden henüz ödenmesi gerekmeyen ancak ileride ödenmesi gerekli olan vergi tutarı, vergi oranı % 20 kabul edilirse 4 TL olacaktır. Bir başka ifade ile gelecekte bu stok satıldığında ödenecek olan 4 TL, ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak konsolide bilançoya alınır (Örten ve diğ., 2009:718).

Edinen işletme, bir işletme birleşmesinde edindiği varlıklardan ve üstlendiği borçlardan kaynaklanan ertelenmiş bir vergi varlığını ya da borcunu, edinilen işletmenin birleşme tarihinde var olan veya edinme nedeniyle ortaya çıkan geçici farkların potansiyel vergi etkilerini ve gelecek dönemlere devretmiş vergiye ilişkin unsurlarını TMS-12 "Gelir Vergileri" Standardı uyarınca muhasebeleştirir (TFRS-3.24,25).

İşletme birleşmelerinde devralınan belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçlar, sınırlı istisnai durumlar haricinde, devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilir. Eğer devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların vergiye esas değerleri işletme birleşmesinden etkilenmemişse veya farklı bir şekilde etkilenmişse, geçici farklar ortaya çıkar. Örneğin, eğer bir varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine yükseltilmiş ancak vergiye esas değeri önceki sahiplerine olan maliyeti ile kalmışsa ertelenmiş vergi borcu doğuran bir geçici fark ortaya çıkar (12.19). Bir işletme birleşmesinin maliyeti, edinilen belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçların elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerlerinden muhasebeleştirilmeleri suretiyle bunlara dağıtılır. Elde etme tarihinde üstlenilen bir borçla ilgili maliyet, eğer vergi mevzuatı açısından sonraki

bir döneme kadar gider olarak indirilemiyorsa, ertelenmiş vergi varlığı yaratan bir indirilebilir geçici fark oluşur. Edinilen bir belirlenebilir varlığın gerçeğe uygun değeri o varlığın vergiye esas olan değerinden daha az olması durumunda da ertelenmiş vergi varlığı oluşur (12.26-c). Oluşan bu ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları şerefiyeyi etkilemektedir (12.19,26-c).

Örneğin, A işletmesi B işletmesinin tamamını 300 TL bedelle satın almıştır. Bu bedelin işletmenin gerçeğe uygun değeri olmadığı yönünde hiçbir gösterge yoktur. B işletmesinin, satın alma tarihi itibarıyla özkaynaklarının defter değeri 190 TL’ dir. İşletmenin varlıklarının gerçeğe uygun değeri 600 TL, borçlarının gerçeğe uygun değeri ise 350 TL’ dir. İşletmenin aktifinde 340 TL bedelle kayıtlı binanın gerçeğe uygun değeri 400 TL olarak tahmin edilmektedir.

Bağlı ortaklığın, varlık ve borçlarının gerçeğe uygun değeri ile konsolide bilançoda yer alması gereklidir. Bu nedenle binalar hesabı 60 TL artırılarak gerçeğe uygun değerine getirilir. Böylece B işletmesinin özkaynakları 250 TL’ ye çıkmış olur. A işletmesi 250 TL’ lik net varlık için 300 TL ödemiştir. Bu farkta şerefiye olarak kaydedilir (Karapınar, 2006:178). Ertelenmiş vergi dikkate alınmadan hesaplanan şerefiye tutarı şöyle olacaktır;

İşletmenin Gerçeğe Uygun Değeri	300 TL
Net Belirlenebilir Varlıklar (600-350)	250 TL
Şerefiye Tutarı	50 TL

**Ertelenmiş Vergi etkisi dikkate alınmadan hazırlanan bilançodur.**

BİRLEŞME SONRASI BİLANÇO <sup>1</sup>	A İşletmesi	B İşletmesi	Eliminasyon		Birleşme Sonrası Tutarlar
Binalar		340	60		400
Bağlı Ortaklıklar	300			300	
Şerefiye			50		50
Diğer Varlıklar	700	200			900
TOPLAM	1000	540			1350
Ticari Borçlar		350			350
Sermaye	800	150	150		800
Dağıtılmamış Kârlar	200	40	40		200
TOPLAM	1000	540	300	300	1350

<sup>1</sup> Yazar, örnekte Konsolide Bilanço ifadesini kullanmıştır. “Birleşme Sonrası Bilanço” ifadesi kanımızca daha uygun bir ifade olduğundan Konsolide Bilanço ifadesi bu şekilde değiştirilmiştir.

Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

252 BİNALAR	60	
261 ŞEREFİYE	50	
500 SERMAYE	150	
540 DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR	40	
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR		300

Ancak, bu hesaplama ertelenmiş vergi etkisinin de dahil edilmesi gerekir. Ertelenmiş vergi, belirlenebilir varlık ve kaynakların defter değerleri ile gerçeğe uygun değerleri arasındaki farktan meydana gelir. Ertelenmiş vergi etkisi ise aşağıdaki gibi olacaktır (Örten ve diğ., 2009:719).

	Gerçeğe Uygun Değer	Defter Değeri	Geçici Farklılık
Net Belirlenebilir Varlıklar ve Geçici Farklılıklar	250	190	60
Kurumlar vergisi Oranı			% 20
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü			12

İşletmenin net belirlenebilir varlıkları, ertelenmiş vergi yükümlülüğü kadar düşecek ve 238 TL olacaktır. Bu durumda şerefiye, işletmenin gerçeğe uygun değerinden (300 TL) net belirlenebilir varlık tutarı (238 TL) düşüldükten sonra kalan tutar (62 TL) olarak hesaplanacaktır. Bu hesaplamalara göre işletmenin konsolide bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

**Ertelenmiş Vergi etkisi dikkate alınarak hazırlanan bilançodur.**

BİRLEŞME SONRASI BİLANÇO	A İşletmesi	B İşletmesi	Eliminasyon		Birleşme Sonrası Tutarlar
Binalar		340	60		400
Bağlı Ortaklıklar	300			300	
Şerefiye			62		50
Diğer Varlıklar	700	200			900
TOPLAM	1000	540			1350
Ticari Borçlar		350			350
Sermaye	800	150	150		800
Dağıtılmamış Kârlar	200	40	40		200
Ertelenmiş Vergi Yük.				12	
TOPLAM	1000	540	312	312	1350

Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

252 BİNALAR	60	
261 ŞEREFİYE	62	
500 SERMAYE	150	
540 DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR	40	
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR		300
383/483 ERTLENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		12

Yukarıda açıklandığı üzere, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi ortaya çıkabilir. TFRS-3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı uyarınca, bir işletme, elde etme tarihinde, belirlenebilen varlık olarak TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardın’ da yer alan muhasebeleştirme kriterlerinin yerine gelmesi koşuluyla ertelenmiş vergi varlığı veya belirlenebilen borç olarak ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirir. Sonuç olarak, bu ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları şerefiyeyi, bir başka deyişle, elde etmenin maliyetinin devralınan şirketin tanımlanabilen varlıklarının net gerçeğe uygun değerlerinin, borçlarının ve koşullu borçlarının toplamını aşan kısmını etkiler. Ancak, bir işletme şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmez (12.66).

Burada ifade edilmek istenen kanımızca; işletme birleşmelerinde oluşan şerefiyenin muhasebeleştirilmesi sırasında (şerefiyenin defter değeri ile vergi değeri arasındaki farklılık nedeniyle) ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilemeyeceğidir. Zira yukarıda açıklandığı ve örnekte de görüldüğü üzere işletme birleşmelerinde; varlıkların veya borçların defter değerleri ile konsolide bilançoda yer alan gerçeğe uygun değerleri arasında meydana gelen geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi borcu veya varlığının muhasebeleştirileceği gayet açıktır. Bunun yanında standart ilk muhasebeleştirilmeden kaynaklanan ve muhasebeleştirilmesine izin vermediği işlemler arasında işletme birleşmelerini saymamıştır.

İşletme birleşmesi niteliğinde olmasa da ana ortaklık, yatırımcı veya iş ortaklığındaki ortak olarak işletme; geçici farkların tersine dönme zamanlarını kontrol edebildiği ancak geçici farkların öngörülebilir bir sürede tersine dönmesinin söz konusu olmadığı durum hariç bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve iş ortaklarındaki hisseleri ile ilgili

tüm vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilecektir (12.39). Bunun yanında işletme ancak; geçici farkların öngörülebilir bir gelecekte tersine dönmesi söz konusu ise ve geçici farkların kullanılmasına yetecek tutarda vergilendirilebilir gelir elde etmesi durumunda bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerdeki yatırımları ile iş ortaklıklarındaki paylarından kaynaklanan indirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilebilecektir (12.44).

Bir işletmede iştirakçi olan bir yatırımcı o işletmenin kontrolüne sahip değildir ve genellikle o iştirakin yatırım politikasını belirleyebilecek pozisyonda değildir. Bu nedenle, iştirakin öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde kâr dağıtımını yapmayacağına dair bir anlaşmanın olmaması halinde yatırımcı, iştirakteki yatırımı ile ilgili olarak ortaya çıkan vergilendirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirir. Bazı durumlarda bir yatırımcı iştirakteki yatırımının maliyetini geri kazanması halinde ödemesi gereken verginin tutarını belirlemekten yoksun olabilir, ancak verginin eşit olacağı veya aşacağı bir asgari tutarı belirleyebilir. Böyle durumlarda ertelenmiş vergi borcuna ölçü olarak bu asgari tutar dikkate alınır (12.42).

Ana ortaklık, bağlı ortaklığın temettü dağıtım politikasını kontrol ediyorsa, bu yatırımla ilgili geçici farkların (sadece dağıtılmamış kârlarla ilgili farkları değil, başka para birimine çevrim nedeniyle ortaya çıkan çevrim farklarından kaynaklanan geçici farkları da içerir) tersine dönmesinin zamanlamasını da kontrol eder. Öte yandan, geçici farkların tersine döndüğü zaman ödenmesi gerekecek olan vergi tutarının belirlenmesi çoğunlukla pek kolay değildir. Bu nedenle, ana ortaklık, bağlı ortaklığın dağıtılmamış kârlarının öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde dağıtılmayacağını belirlemişse, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmez. Bu durum şubelerdeki yatırımlar için de geçerlidir (12.40).

Bir iş ortaklığında iş ortakları arasındaki anlaşma genellikle kâr dağıtımının nasıl yapılacağını düzenler ve bütün iş ortaklarının onayı ile veya iş ortaklarının belli bir çoğunluğunun onayı ile alınabilecek kararları belirler. Bir iş ortağı kâr dağıtımını kontrol edebiliyorsa ve öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde kâr dağıtımını yapılmayacağı olasılığı varsa, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez (12.43).

#### **2.3.4. Hisseye Dayalı Ödeme İşlemlerinden Doğan Ertelenmiş Vergiler**

Şirketler, hisseye dayalı ücretlendirme uygulayarak çalışanlarını gelecekteki beklentilerinin artması yönünde teşvik etmektedirler. Bu beklenti hisse senedi fiyatının artışıdır ve bu artış şirketin elde edeceği yüksek kârlarla ilişkilidir (Gücenme ve Arsoy, 2006:136).

Hisse senetleri, hisse senedi opsiyonları veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçlar, çalışanlara, genellikle, nakit maaşları ve sağlanan diğer faydalara ek olarak ücret paketlerinin bir unsuru olarak verilir (TFRS-2.12).

Şirketler çalışanlarına hisse senetlerini doğrudan veya hisse senedi opsiyonları kullanarak verebilmektedir. Çalışanlara doğrudan hisse senedi sağlanması kâra katılımın bir şekli olarak düşünülebilir. Çalışanlara sağlanan hisse senedi opsiyonları ise çalışanlara hak kazanma tarihinde işletmenin hisse senedini kullanım fiyatından satın alma hakkı veren anlaşmalardır (Gücenme ve Arsoy, 2006:136). Diğer ifadeyle hisse senedi opsiyonu; hamiline, belirli bir dönem için işletmenin hisse senetlerini sabit ya da belirlenebilir bir fiyattan elde etme yükümlülüğünü değil, fakat hakkını veren sözleşmedir (TFRS-2 Ek-A). Hisse senedinin sağlandığı ve kullanıldığı tarihler arasındaki dönem hak kazanma dönemi olarak ifade edilir (Gücenme ve Arsoy, 2006:136).

Vergi mevzuatının uygun düzenlemeler içermesi halinde, bir işletme çalışanlarına işletmenin kendi hisseleri, hisse opsiyonları veya özkaynaklarını temsil eden diğer araçları vermek suretiyle yapmış olduğu ödemeleri vergiye tabi kârın hesabında gider olarak dikkate alabilir. Bazen gider olarak dikkate alınacak tutar ilgili ödemelerin birikmiş toplam tutarından farklı olabilir veya ticari muhasebe açısından daha sonraki bir hesap döneminde giderleştirilebilir. TFRS-2 “Hisse Bazlı Ödemeler” Standardı uyarınca bir işletme çalışanlarının hizmetlerine karşılık nakit ödeme yerine hisse senedi opsiyonu verirse personel gideri muhasebeleştirir (12.68-A).

Vergi mevzuatı bu tür ödemelere izin veriyorsa, ancak gider kaydetmeyi opsiyonların kullanılması koşuluna bağlamışsa, işletme hisse opsiyonlarını verdiği tarihte bir gider muhasebeleştirmez. Gider, opsiyonların kullanıldığı tarihte ve o tarihteki hisse değerleri üzerinden hesaplanarak muhasebeleştirilir (12.68-A).

Ülkemiz vergi mevzuatı da, opsiyonların kullanılmasına kadar gider kaydına izin vermemektedir. Giderleştirilecek tutar ise opsiyonların kullanıldığı tarihteki tasarruf değeri olacaktır (Arslan, 2009:347).

Bu durumda çalışanların belirli bir tarihe kadar olan hizmetlerinin vergiye esas değeri -vergi yönünden geçmiş hizmetlerle ilgili olarak gelecekte giderleştirilmesi mümkün olan tutar (Arslan, 2009:347)- (vergi mevzuatının gelecek dönemlerde gider olarak indirimine izin vermesi halinde) ve sıfır olan defter değeri arasındaki fark ertelenmiş vergi varlığı doğuran geçici bir farktır. Eğer hesap dönemi sonunda vergi mevzuatına göre gelecekte gider yazılacak tutar bilinmiyorsa, tutar mevcut bilgilere göre hesaplanır. Örneğin, vergi mevzuatına göre ilerideki dönemlerde gider yazılabilecek tutar işletmenin hisselerinin gelecekte belli bir tarihteki fiyatına bağlı ise, indirilebilir geçici fark işletmenin hisse senedinin hesap dönemi sonundaki fiyatına dayandırılır (12.68-B). Bu nedenle, ertelenmiş vergi varlığının ölçümü için opsiyonların dönem sonundaki tasarruf değerleri kullanılmalıdır (Arslan, 2009:347).

Vergisel açıdan gider yazılacak tutarın, bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden farklı olduğu durumlarda; dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, verginin aynı veya farklı bir dönemde doğrudan özkaynakta meydana gelen bir işlem veya olaydan kaynaklanması veya bir işletme birleşmesinden kaynaklanması halleri dışında gelir veya gider olarak o dönemin kâr veya zararına dahil edilmelidir. Eğer vergiden indirilecek tutar (veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden fazla ise bu durum vergisel gider indiriminin sadece çalışma karşılığı hizmet bedellerini değil özkaynak kalemini de içerdiğini gösterir. Bu durumda söz konusu dönem vergisi ve ertelenmiş vergi toplamını aşan kısmın doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi gerekir (12.68-C).

### **2.3.5. Mali Zararlar ve Vergi Avantajlarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler**

Bir mali zararın önceki dönemin dönem vergisine mahsup edilebilir bir şekilde geriye taşınabildiği hallerde, faydalanılabilecek tutar bir varlık olarak muhasebeleştirilir (12.13). Bir mali zararın önceki dönemin ödenecek vergisine mahsup edilebildiği ve bu mahsubun yapıldığı durumda mali zararın ortaya çıktığı dönemde, işletmenin bu faydadan yararlanacağını olası olması ve faydanın da

güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi nedenleriyle, işletme, bu faydayı bir varlık olarak muhasebeleştirir (12.14).

Ülkemiz uygulamasına bakıldığında ise 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun " Zarar Mahsubu " başlığını taşıyan ve 1.1.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 9. maddesine göre kurumların kendilerine ait geçmiş dönem mali zararlarının izleyen beş döneme ait kurum kazancından mahsup edilmesine imkan tanınmıştır. Ancak bir hesap döneminde oluşan zararı, geçmiş yılların kârlarından mahsup ederek, bu kârlara ilişkin daha önce ödenmiş olan vergiyi iade alma imkanı yoktur.

Henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajları için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yeterli olacak tutarda vergilendirilebilir gelir elde edileceğinin muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir (12.34).

Geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajlarının ileriye taşınması nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları ile indirilebilir geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları arasında bir farklılık yoktur (12.35).

Ancak burada dikkat edilmesi gereken konu şudur. Bir işletmenin mali zararının olması, işletmenin gelecek dönemlerde yeterli vergilendirilebilir gelirinin olmayabileceğinin de bir göstergesidir. Bu risk göz önüne alındığında; işletmenin mali zararı veya vergi avantajı üzerinden ayırabileceği vergi varlığı tutarı indirilebilir geçici farklarının tutarı (bu geçici farkları aşmamak kaydıyla) ve diğer geçerli güçlü karinelere dayanmak kaydıyla, işletmenin bu zarar veya avantajları mahsup edeceği varsayılan vergilendirilebilir gelirin tutarı ile sınırlıdır (12.35).

İşletme bu durumda muhasebeleştireceği ertelenmiş vergi varlığı tutarını destekleyen karineleri kamuoyuna açıklamak zorundadır (12.35,82).

Burada üzerinde durulması gereken başka bir konuda işletmenin birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanmasının olanaklı olup-olmadığı konusudur. Daha açık bir ifadeyle işletme birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanabilmesinin olanaklı olup-olmadığını neye göre belirleyecektir.

İşletme birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanmasının olanaklı



olup-olmadığını belirlerken; aynı vergi idaresi ile ilgili olarak aynı vergi mükellefinin henüz kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramadan önce kullanılmasına yetecek tutarlarda vergiye tabi tutarlar oluşmasına neden olacak vergilendirilebilir geçici farklarının oluşup-oluşmayacağını, işletmenin, kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramasından önce vergiye tabi kâr elde etmesinin mümkün olup-olmayacağını, kullanılmamış mali zararları oluşturduğu belirlenebilen koşulların tekrarlanıp-tekrarlanmayacağını ve işletmenin birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanmak istediği dönemlerde vergiye tabi kâr yaratabilecek vergi planlaması olanaklarının olup-olmadığını göz önünde bulundurur (12.36).

Vergi planlaması olanakları, işletmenin; mali zararının veya vergi avantajının kullanımını zamanaşımına uğramasından önceki dönemde yapabileceği ve vergilendirilebilir gelir yaratabileceği veya bu gelirini artırabileceği eylemlerdir. Vergilendirilebilir gelir yaratmaya veya bu geliri artırmaya; vergi idaresince bir borcun vergilendirilebilir gelirden indirilmesinin ertelenmesi veya amortismanı tabi tutulmuş ancak vergiye esas değeri bu amortismanı yansıtmayan maddi varlıkların satılması örnek olarak gösterilebilir (12.30).

Vergi planlama olanakları kullanılarak daha sonra oluşacak vergiye tabi gelirin önceki bir döneme çekilmesi suretiyle geçmiş dönemlerden gelen mali zararın veya vergi avantajının söz konusu döneme taşınabilmesi için de ilerideki dönemde oluşacak vergilendirilebilir gelirin o dönemde ortaya çıkacak geçici farklar dışındaki kaynaklardan oluşması gerekir (12.30).

Sonuç olarak; kullanılmamış mali zararların veya vergi avantajlarının kullanılmasına yetecek tutarlarda vergilendirilebilir gelir elde etme olanağı olmadığı durumlarda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez (12.36).

### **2.3.6. Kur Farklarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler**

Bir işletmenin parasal olmayan varlıkları ve borçları o işletmenin geçerli para birimi ile ölçülür (12.41). Geçerli para birimi; mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimi olabileceği gibi rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para

birimi de olabilir. Ayrıca mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimi de geçerli para birimi olabilir (21.9). Eğer işletmenin vergiye tabi kârı veya mali zararı (ve dolayısıyla parasal olmayan varlık ve borçlarının vergiye esas değerleri) farklı bir para birimi ile belirleniyorsa, kurlardaki değişiklikler ertelenmiş vergi borcu veya varlığının muhasebeleştirilmesi sonucunu doğuran geçici farkların doğmasına neden olur. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi, kâr veya zarar hesabına gider veya gelir kaydedilir (12.41).

### **2.3.7. Bileşik Finansal Araçlardan Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler**

TMS-32 “Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum” Standardı uyarınca, bileşik finansal araçları (örneğin hisse senedine dönüştürülebilir tahvilleri) çıkaran işletme finansal aracın borç kısmını borç, özkaynak kısmını da özkaynak olarak sınıflandırır. Eğer vergi mevzuatına göre, borç kısmının ilk muhasebeleştirmedeki vergiye esas değeri borç ve özkaynak kısımlarının ilk defter değerlerinin toplamına eşit sayılıyorsa, vergilendirilebilir geçici fark ticari muhasebedeki ilk muhasebeleştirmede özkaynak kısmının borç kısmından ayrı olarak muhasebeleştirilmesi sonucunda ortaya çıkacaktır. Bu durumda, Paragraf 15 (b)’de belirtilen istisna<sup>1</sup> geçerli değildir ve işletme ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirir (12.23). Ertelenmiş vergi doğrudan özkaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilmiş olan kalemlerle ilgili olduğundan (12.62-A) özkaynak kısmının defter değerinden mahsup edilir. Ertelenmiş vergi borcunda meydana gelen sonraki değişiklikler ise gelir tablosunda ertelenmiş vergi geliri (gideri) olarak muhasebeleştirilir (12.23).

### **2.3.8. Yeniden Değerlemeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler**

TMS/TFRS’lere göre bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle gösterilir ya da bunlar için yeniden değerlendirme yapılır. Bazı durumlarda bir varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulması veya diğer şekillerde değerinin yeniden belirlenerek gerçeğe uygun değerine yükseltilmesi cari dönemin vergiye tabi kârını (mali zararını) etkileyebilir. Bu durumda varlığın vergiye esas değeri de artırılır ve

---

<sup>1</sup> İşletme Birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler ve oluşmasının ne muhasebe karını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilemediği işlemler nedeniyle meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez (12.15-b).

herhangi bir geçici fark doğmaz (12.20).

Ancak bazı durumlarda varlığın yeniden değerlendirilmesi veya değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez ve varlığın vergiye tabi değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Söz konusu bu varlıkların defter değerleri<sup>1</sup> gelecekte geri kazanıldığında<sup>2</sup> işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olur. Bu durumda, vergi açısından indirilebilir tutar ile bu ekonomik fayda birbirinden farklı olacağı gibi yeniden değerlendirilmiş defter değeri, vergi mevzuatına göre ileriki yıllarda gider yazılabilecek olan amortisman tutarından da fazla olacaktır. Yeniden değerlendirilen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark geçici bir farktır ve geçici vergi borcu veya geçici vergi alacağı doğurur (12.20).

Örneğin<sup>3</sup> C işletmesinin binasının vergi değeri 100.000 TL' dir. Binanın gerçeğe uygun değeri 150.000 TL olarak tespit edilmiştir. Vergi oranı % 20' dir. (Amortisman ihmal edilmiştir) Yeniden değerlemeden dolayı ortaya çıkan vergilendirilebilir geçici fark  $150.000 - 100.000 = 50.000$  TL' dir. Bu tutarın % 20' si yani 10.000 TL ise ertelenen vergi yükümlülüğüdür (Gücenme ve Arsoy, 2007:13).

Yeniden değerlendirme ve ertelenen vergi yükümlülüğünün kayda alınmasında Tekdüzen Hesap Planındaki sermaye yedekleri hesap grubundaki hesaplar kullanılabilir.

252 BİNALAR 522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI Bina Değer Artışı	50.000	50.000
526 ERTELENEN VERGİ FONU Bina Değer Artışı 484 ERTELENEN VERGİ BORCU	10.000	10.000

Binaların kayıtlı değeri ile makul değeri arasındaki fark, binanın satılması ile ya da binanın amortisman yoluyla itfa edilmesi sonucunda ortadan kalkacaktır. Ya da

<sup>1</sup> Defter değeri bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır (16.6-38.8).

<sup>2</sup> Geri kazanılabilir tutar bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olandır (16.6).

<sup>3</sup> Örnek, yürürlükteki vergi oranları kullanılmak suretiyle güncellenmiştir.

makul deęerle deęerlenmiř bu binanın satıřı dūřunūlme se dahi kullanımı sonucunda řirkete gelir yaratacaęı ve Ődeneceęi dūřunūldūęunde fark ũzerinden ertelenmiř vergi hesaplanması gerektięi açıktır. İzleyen yılda binanın gerçeęe uygun deęeri 130.000 TL olarak tespit edilmiřse, ortaya çıkan 20.000 TL' lik deęer azalıřı 522 numaralı hesaptan, bunun vergi etkisi ise 526 numaralı hesaptan mahsup edilir. Dolayısıyla izleyen yılda 20.000 TL' nin vergi etkisi ertelenen vergi varlıęı olarak muhasebeleřtirilir (Gücenme ve Arsoy, 2007:14).

522 MDV YENİDEN DEğERLEME ARTIşLARI MDV Değer Azalışı 252 BİNALAR	20.000	20.000
284 ERTELENEN VERGİ VARLIğI 526 ERTELENEN VERGİ FONU	4.000	4.000

Ancak, yeniden değerlenmiş varlığın satışı halinde satıştan elde edilen tutar benzer bir varlığın satın alınmasında kullanılırsa, değer artışından elde edilen kazancın vergisi ertelenmiş olacaktır. BÖyle durumlarda, satın alınan benzer varlığın satışı veya işletmede kullanımı sonucunda, vergi Ödenecek hale gelecektir (12.20).

TMS-16 "Maddi Duran Varlıklar" Standardı' na göre de maddi duran varlıkların yeniden değerlenmesinden kaynaklanan gelir vergilerinin etkileri TMS-12 "Gelir Vergileri" Standardın' a uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır (16.42).

TMS-16 "Maddi Duran Varlıklar" Standardı' nda, bir işletmenin vergi kanunlarında ŐngŐrūlmeyen<sup>1</sup> bir yeniden değerleme yapmış olması halinde, varlıklarının yeniden değerlenmiş tutarları ũzerinden ayrılan amortismanı veya itfa payları ile bunların maliyet bedelleri ũzerinden ayrılmış olan amortisman ve itfa payları arasındaki farka eřit olan yeniden değerleme fonunun her yıl dağıtılmamış kârlara aktarıp-aktarmayacağı konusunda bir dūzenleme yer almamaktadır. Eęer işletme bŐyle bir aktarma yaparsa, aktarılan tutar bu tutarla ilgili ertelenmiş vergi hariç olarak belirlenir. Maddi duran varlıkların elden

<sup>1</sup> 5024 Sayılı Kanun' un 2. maddesiyle yapılan değişiklikle, Yeniden Değerleme uygulaması 1.1.2004 tarihi itibariyle yũrũrlükten kaldırılmıştır.

çıkarılmasında dağıtılmamış kârlara yapılan aktarımlarda da aynı şekilde hareket edilir (12.64).

### **2.3.9. Mahsuplar**

TMS-32 “Finansal Araçlar: Sunum” Standardı’ na göre; bir finansal varlık ve borcun birbirine mahsup edilerek (netleştirilerek) net tutarın bilançoda gösterilmesi, işletmenin; muhasebeleştirilen tutarları netleştirme<sup>1</sup> konusunda yasal bir hakkının bulunması ve net esasa göre ödemede bulunma ya da varlığı elde etme ve borcu ödeme işlemlerini eş zamanlı olarak gerçekleştirme niyetinde olması durumunda mümkündür (32.42-a,b).

Netleştirme ile ilgili bu genel hükme istinaden TMS-12 “Gelir Vergileri Standardı” nda da mahsuplar konusunda bu hükümler benimsenmiş ve “İşletme, bilançosunda ayrı ayrı hesaplayıp ayrı ayrı muhasebeleştirdiği dönem vergi varlığı ve vergi borcunu TMS-32 “Finansal Araçlar: Sunum” Standardı’ ndaki kriterlere uymak koşulu ile mahsup edebilir” (12.72) hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre bir işletmenin, net tutar üzerinden ödeme ve tahsilat yapması veya ödeme ve tahsilatı ayrı ayrı ancak aynı zamanda yapması ve muhasebeleştirdiği tutarları birbirine mahsup etmek için yasal bir hakkı olması durumunda dönem vergi varlığı ve dönem vergi borcunu birbirine mahsup edebilir (12.71). Muhasebeleştirilmiş tutarları yasal olarak mahsup etmesi ise, dönem vergi varlığı ve dönem vergi borcunun aynı vergi idaresi ile ilgili olması ve bu vergi idaresinin tek bir net ödeme almaya veya yapmaya imkan tanınması halinde mümkündür (12.72).

Bir işletme ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi borcunu ise, yasal olarak dönem vergi varlıklarını dönem vergi borçlarına mahsup etme hakkının olması halinde ve ertelenmiş vergi varlığı ve vergi borçlarının aynı vergi mükellefiyetiyle ilgili olması halinde mahsup edebilir (12.74). Bunun yanında farklı işletmeler, ertelenmiş vergi borçlarının ve varlıklarının önemli bir miktarının ödeneceği veya geri kazanılacağı tahmin edilen gelecek her dönem itibariyle, vergi borçlarını ve

---

<sup>1</sup>Netleştirme hakkı, borçlunun alacaklıya olan borcunu ilgili alacaklıdan olan alacağıyla takas etme veya alacaklıdan olan alacağının tamamından ya da bir kısmından mahsup etme imkanı veren sözleşmeden veya başka bir sebepten kaynaklanan yasal bir haktır (32.45).

vergi alacaklarını net esasa göre yerine getireceklerse ya da tahsilat ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı zamanda yapacaklarsa ve dönem vergi varlıklarını dönem vergi borçlarına mahsup etme hakkı da olması halinde ertelenmiş vergi varlıklarıyla ertelenmiş vergi borçlarını birbirine mahsup edebileceklerdir. (12.74).

Ancak, ertelenmiş vergi varlığı ve vergi borcu, eğer aynı işletmeye aitse ve aynı vergi idaresi tarafından konulan gelir vergileriyle ilgili ise, işletmenin dönem vergi varlığını ve dönem vergi borcunu birbirlerine mahsup etme hakkı olması durumunda bu mahsubu yapması zorunludur (12.75)

Konsolide finansal tablolarda, ancak ve ancak konsolidasyona tabi tutulmuş işletmelerin yasal olarak tek bir net ödeme alma veya net ödeme yapma hakları varsa ve işletmeler net tutar üzerinden ödeme ve tahsilat yapacaksa ya da tahsilatı ve ödemeyi ayrı ayrı ancak her ikisini de aynı anda yapacaksa grup içindeki bir işletmenin dönem vergi varlığı diğer bir işletmenin dönem vergi borcu ile mahsup edilir (12.73).

Eğer bir işletme mahsup hakkına sahipse, ancak bu mahsup işlemi bazı dönemlerde uygulayıp bazı dönemlerde uygulamıyorsa, ertelenmiş vergi borcunun vergi ödemelerinde artış meydana getirdiği dönem ile ikinci işletmenin ertelenmiş vergi alacağıının vergi ödemelerinde azalma meydana getireceği dönemin aynı dönem olup-olmadığını güvenilir bir şekilde tespit edebilmek için detaylı çizelgeler hazırlamak durumunda kalabilir (12.76).

Sonuç olarak, bireysel bilançolarda vergi oranları değişmediği sürece ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıklarının netleştirilmesi suretiyle gösterilmesi ve muhasebeleştirilmesi mümkündür. Ancak farklı vergi mevzuatına tabi uygulamaların olması durumunda ertelenmiş vergi borcu ile ertelenmiş vergi varlıklarının ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi gerekir (Gücenme ve Arsoy, 2007:6).

## **BÖLÜM 3: ERTELENMİŞ VERGİLERİN HESAPLANMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Çalışmamızın bu bölümünde ertelenmiş vergilerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konularına değindikten sonra TMS/TFRS ve VUK' ta yer alan değerlemeye ilişkin hükümler karşılaştırılacaktır. Böylelikle ertelenmiş vergi konusunun daha iyi anlaşılması için oluşturulmuş olan örnek uygulamamızın daha iyi anlaşılacağı düşünülmüştür.

### **3.1. Ertelenmiş Vergilerin Hesaplanması**

UMS-12, işletmelerin ertelenmiş vergi tutarının hesaplanmasında geçici farklara odaklanan bilanço yükümlülük yönteminin kullanılmasını istemektedir (Akdoğan, 2006a:1).

Yükümlülük yöntemi; geçici farkların ileride doğan vergi etkisini fiilen ödenecek vergi tutarını artıran/azaltan nitelikte görmektedir. Bu anlayışın doğal sonucu olarak gelecekte ortaya çıkan vergi etkisi, mali tabloda izlenen bir varlık/yükümlülük olarak algılanmaktadır ki bu itibarla fiilen ödenecek ya da mahsup edilecek dönemde uygulanan vergi oranlarına göre ayarlanması gerekir. Sonuçta ilgili dönem vergi tutarı, erteleme yönteminde olduğu gibi, sadece “dönem kârı vergi yükümlülüğü karşılığı ile diğer dönemlere ertelenen veya diğer dönemlerden gelen geçici farkların vergi etkilerinden oluşmamakta” ayrıca vergi oranı değişimlerinden kaynaklanan vergi bakiyelerinin düzeltilmesinden doğan farkları da içermektedir (Arslan, 2009:336). Özetle, yükümlülük yönteminde ertelenen vergi varlıkları ile ertelenen vergi yükümlülükleri değişen vergi oranlarına göre düzeltilmektedir.

Ülkemizde vergi yasalarının sıkça değiştiği düşünülürse, muhasebenin kendisinden beklenen işlevi icra edebilmesi için yükümlülük yönteminin benimsenmesi gerekir (Arslan, 2009:336).

Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek (veya mahsup edilecek) dönem vergi borçlarının (varlıklarının) tutarı, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları (ve vergi kanunları) dikkate alınarak, ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları ise bu oranlara (ve vergi kanunlarına) dayanılarak

varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır (12.46,47).

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü = vergilendirilebilir geçici fark x vergilendirme döneminde beklenen vergi oranı; ertelenmiş vergi varlığı = indirilebilir geçici farklar x indirme döneminde beklenen vergi oranı şeklinde hesaplanabilir (Akdoğan, 2006a:5).

Ancak standardın konuya ilişkin düzenlemesinde cari dönemde yürürlükteki vergi oranları ile ertelenmiş vergilerin kullanılacağı dönemde uygulanması beklenen vergi oranlarının kullanılması konusunda ikilem söz konusudur. Kuşkusuz, cari dönemde hesaplanacak ertelenmiş vergi varlık ve borçlarında kullanılacak vergi oranları yürürlükteki vergi oranlarıdır, gelecekteki vergi oranlarının ne olacağı konusunda ise bilinmezlik vardır. Bu nedenle, gelecek dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları dikkate alınarak ertelenmiş vergi varlık ya da borcunun hesaplanması eşyanın tabiatına aykırıdır. Çözüm, hesaplamada yürürlükte olan vergi oranlarının uygulanması, gelecek dönemlere ilişkin uygulanacak yasal vergi oranlarının belirlenmiş olması halinde yapılmış hesaplamaların bu duruma göre düzeltilmesidir (Arslan, 2009:337).

Ertelenmiş vergiler hesaplanırken öncelikle bilanço tarihi itibarıyla mevcut tüm geçici farklar belirlenir. Vergilendirilebilir geçici farklar ve vergiden indirilebilir geçici farklar ayırt edilir. Ayırt edilen farkların artı eksi farkları toplandıktan sonra, bilanço tarihi itibarıyla geçerli vergi oranı ile çarpılarak ertelenen vergi varlığı ya da ertelenen vergi yükümlülüğü saptanır (Mısırlıoğlu, 2005:54).

Cari ve ertelenmiş vergi varlıkları ile borçları genellikle yürürlükteki vergi oranları ve vergi kanunları kullanılarak ölçülmesine rağmen, vergi oranlarına ve vergi kanunlarına ilişkin yasalaşması muhtemel hükümet açıklamaları olduğu durumlarda vergi varlığı ve borcu açıklanan vergi oranları (veya kanunları) dikkate alınarak hesaplanır (12.48).

Eğer farklı gelir seviyelerine farklı vergi oranları uygulanması söz konusu ise, geçici farkların tersine döneceği beklenen dönemlerin vergiye tabi kârına (mali zararına) ortalama vergi oranları uygulanarak ertelenmiş vergi borcu ve varlığı hesaplanır (12.49). Örneğin, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' na (KVK) göre



kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır. (KVK Md.32/1) Ülkemizde kurumlar vergisi tek oranlı bir vergi olduğundan ortalama vergi oranı uygulanarak ertelenmiş vergi borcu ve varlığı hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

İşletme, ertelenmiş vergi borçlarını ve ertelenmiş vergi varlıklarını, varlıklarının defter değerlerini ne şekilde geri kazanacağı ve borçlarını defter değerleri ile ne şekilde ödeyeceği ile ilgili bilanço tarihindeki beklentilerinin vergisel sonuçlarıyla tutarlı bir şekilde hesaplar (12.51). Varlığın veya borcun, defter değerinin geri kazanılacağı veya ödeneceği zaman uygulanacak olan vergi oranı ve vergiye esas değerlerinin yasal düzenlemelerden etkilenmesinin muhtemel olması halinde işletme, ertelenmiş vergi borcunu ve ertelenmiş vergi varlığını beklenen durumla tutarlı olarak hesaplar (12.52).

Örneğin, bir varlığın defter değeri 100 TL, vergiye esas değeri 60 TL'dir. Varlık satışından elde edilen kâra uygulanan vergi oranı %20, normal şirket kârına uygulanan vergi oranı %30'dur. İşletme varlığı daha fazla kullanmayacağını ve satacağını bekliyorsa 8 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu (40 TL'ye %20 oranı uygulanacaktır), varlığı elde tutacağını ve kullanım nedeniyle amortisman ayırmak suretiyle varlığın defter değerini geri kazanacağını bekliyorsa 12 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu (40 TL'ye %30 oranı uygulanacaktır) muhasebeleştirir.

İşletmenin temettü dağıttığı durumlarda, kurum kazancına uygulanacak vergi oranlarının farklılaştığı ya da işletmenin kurum kazancı üzerinden ödenen vergilerden iade alabilmesi veya ilave vergi ödemesi yönünde yasal bir düzenlemenin bulunduğu durumlarda dönem vergileri ile ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarının hesabında dağıtılmamış kârlar için geçerli olan vergi oranı kullanılır (12.52-A). Temettü ödemelerine ilişkin olarak yapılan tevkifatlar dağıtılacak kârın bir parçası olarak özkaynaktan düşülür (12.65-A). Ancak temettülerin vergisel sonuçları ise kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Çünkü temettülerin vergisel sonuçları kâr dağıtımından ziyade geçmiş işlemlerle ve olaylarla doğrudan ilişkilidir (12.52-B).

Örneğin, dağıtılmamış kârların daha yüksek bir oranda (%50) vergilendirildiği ve kâr dağıtımını yapıldığında vergi iadesi yapıldığı bir yasal ortamda dağıtılan kârlara

uygulanan vergi oranı %35'tir. Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) olan 31 Aralık 20X1 de, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki bir tarihte önerilen veya ödeneceği açıklanan temettü için işletme bir borç muhasebeleştirilmemiştir. Sonuç olarak, 20X1 yılı için temettü muhasebeleştirilmemiştir. 20X1 yılının vergiye tabi geliri 100.000 TL'dir. 20X1 yılındaki vergilendirilebilir geçici fark 40.000 TL'dir. İşletme 50.000 TL tutarında dönem vergi borcu ve dönem vergi gideri muhasebeleştirir. İlerideki dönemde temettü dağıtımı halinde vergi iadesi alınma olasılığı olan tutar için herhangi bir varlık muhasebeleştirilmez. İşletme aynı zamanda, varlıklarının veya borçlarının defter değerlerini geri kazandığı veya ödediği ilerideki dönemlerde ödeyeceği vergileri, dağıtılmamış kârlar için geçerli olan vergi oranını kullanarak, hesaplar ve 20.000 TL (40.000 TL'nin %50'si) tutarında ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi gideri muhasebeleştirir. Bilanço tarihinden sonra, 15 Mart 20X2 de önceki dönem faaliyet kârından 10.000 TL tutarında dağıtılacak temettü borcu muhasebeleştirir. 15 Mart 20X2 de işletme temettü dağıtımı halinde geri kazanacak olduğu 1500 TL (borç olarak muhasebeleştirdiği temettünün %15'i) tutarında gelir vergisini 20X2 vergi giderinden indirmek suretiyle dönem vergi varlığı olarak muhasebeleştirir (12.52-B).

Geçici farkların geri dönüşüm zamanlarını tespit edilebilmenin zor ve karmaşık olması nedeniyle standart ertelenmiş vergi varlıklarının ve vergi borçlarının iskontoya tabi tutulmasını zorunlu kılmamakta, iskonto yapılabilmesine de izin vermemektedir (12.53,54). Diğer bir ifadeyle ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin bugünkü değeri hesaplanmaz (Örten ve Diğ., 2009:163). Geçici farklar bir varlık veya borcun defter değeri esas alınarak belirlenir. Bu prensip defter değerinin kendisinin iskontoya tutulmuş olduğu hallerde de geçerlidir (12.55).

Ayrıca, ertelenmiş vergi varlıklarının defter değerleri her bilanço tarihinde gözden geçirilir. Bir işletme ertelenmiş vergi varlığının tamamından veya bir kısmından yararlanmasına yeterli tutarda vergiye tabi kâr elde etme olasılığı yoksa, ertelenmiş vergi varlığının defter değerini buna paralel olarak azaltır. Bu tür azaltmalar yeterli vergiye tabi kâr olasılığının tekrar ortaya çıkması halinde artışla sınırlı olmak üzere tersine döndürülebilir (12.56).

### 3.2. Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi

Bir işlemin veya diğer olayın dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından muhasebeleştirilmesi, ilgili işlem veya diğer olayın muhasebeleştirilmesi ile tutarlı olmalıdır (12.57). Standardın bu konuda getirdiği temel ilke dönem vergisinin ve ertelenmiş verginin dönemin kâr veya zararında muhasebeleştirilmesidir. Buna göre; doğrudan özkaynaklarda veya diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş bir işlem veya olay nedeniyle ve işletme birleşmeleri nedeniyle ortaya çıkan vergiler dışında, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi gelir veya gider olarak dönemin kâr veya zararına dahil edilir (12.58).

Çünkü ertelenmiş vergi borçlarının ve ertelenmiş vergi varlıklarının çoğu, bir gelir veya bir giderin bir dönemin muhasebe kârının hesabında dikkate alınmış olması ancak vergiye tabi kâr açısından o dönemden farklı bir dönemde dikkate alınmış olması nedeniyle oluşur. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi gelir tablosunda muhasebeleştirilir (12.59).

Örneğin; oluşmalarını takiben tahsil edilen faiz, isim hakkı, ve temettü gelirleri muhasebe kârına, TMS-18 “Hasılat” Standardı uyarınca zaman orantılı esasa göre dahil edilir; fakat vergi mevzuatı nakit esasına göre gelir yazmayı öngörüyorsa, tahsil edildiklerinde vergiye tabi kâra (mali zarara) gelir yazılabilmeleri söz konusu olabilir. Ya da maddi olmayan duran varlıkların maliyeti TMS-38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca aktifleştirilir ve kâr ya da zarar içerisinde amortismanına tabi tutulur. Ancak vergi mevzuatının izin vermesi durumunda, bu maliyetlerin oluştuklarında gider yazılabilmeleri söz konusu olabilir (12.59).

Ayrıca, vergi oranlarında veya vergi kanunlarında değişiklikler olması, ertelenmiş vergi varlığının gözden geçirilerek geri kazanılabilecek tutarının yeniden belirlenmesi ve varlığın ne şekilde geri kazanılacağına ilişkin beklentilerin değişmesi nedeniyle ertelenmiş vergilerde meydana gelecek değişiklikler, daha önce kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili değişiklikler hariç olmak üzere kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (12.60).

Kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi ise aynı dönemde veya farklı dönemlerde kar veya zarar dışında

muhasebeleştirilir (12.61-A).

Buna göre, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi de aynı dönemde veya farklı dönemlerde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir (12.61-A-b).

Geçmiş dönem hatalarının ve muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan geçmişe dönük düzeltmelerin vergi etkileri, TMS-12 “Gelir Vergileri “ Standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve açıklanır (8.4) TMS-32 “Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum” Standardı uyarınca bileşik finansal araçları (hisse senedine dönüştürülebilir tahviller gibi) çıkaran işletme finansal aracın borç kısmını borç, özkaynak kısmını da özkaynak olarak sınıflandırır (12.23).

Dağıtılmamış kârların dönem başı bakiyesinde, muhasebe politikalarında yapılan ve geçmişe yönelik olarak uygulanan bir değişiklik ya da bir hatanın düzeltilmesi işlemi ve bileşik finansal araçların ilk muhasebeleştirilmelerinde özkaynak kısmı olarak belirlenen tutarlar doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirildiğinden (12.62-A), bu kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergiler de doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi de aynı dönemde veya farklı dönemlerde diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir( 12.61-A-a).

Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme artışı, aynı varlığın daha önce kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (16.39). Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır (16.40). Maddi duran varlıkların

yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’ na uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır (16.42).

İşletme, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde sunabilir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin işletmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir (21.38). Bu durumda ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir (21.39-c). Ayrıca, yabancı para işlemlerinden doğan kazanç ve kayıpları ile işletmenin (yurtdışındaki işletme dahil) faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun farklı para birimine çevrilmesinden doğan kur farklarından kaynaklanabilecek vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesinde TMS-12 “Gelir Vergileri “ Standardı hükümleri uygulanır (21.50).

Yeniden değerlendirme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerlerinde meydana gelen değişiklikler ile yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının çevrilmesinde, kurlardaki değişikliklerden kaynaklanan farklar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirildiğinden (12.62), bu kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergiler de diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.

Ancak, vergi oranında veya vergi düzenlemelerinde, daha önce özkaynağa gider veya gelir yazılmış ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcuna neden olmuş bir kalemin tamamını veya bir kısmını etkileyen bir değişikliğin olduğu durumda (12.63-b) ya da bir işletme daha önce özkaynağa borç veya alacak kaydetmiş olduğu bir kalemin tamamı veya bir kısmı ile ilgili olarak önceden muhasebeleştirmemiş olduğu ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirmeye veya önceden tamamını muhasebeleştirmiş olduğu durumda tamamının değil bir kısmının muhasebeleştirilmiş olması gerektiğine karar verdiği bir durumda (12.63-c) kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilen dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarının belirlenmesi zor olabilir. Ayrıca verginin artan oranlı olması halinde vergiye tabi kârın (mali zararın) içinde yer alan belirli bir kaleme hangi vergi oranının uygulanacağını belirlenmesinin mümkün olmadığı bir durumda da kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilen kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarını belirlemek zordur (12.63-a). Bu durumlarda dönem vergisi ve

ertelenmiş vergi yürürlükteki vergi kanunlarına göre makul olacak bir orantılı dağıtım yöntemiyle veya içinde bulunulan koşullarda kullanımı daha makul olan bir başka yöntemle dağıtılmak suretiyle bulunur (12.63).

Vergisel açıdan yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan bir varlık daha önce ticari muhasebede yeniden değerlemeye tabi tutulmuşsa veya bu varlık daha sonraki bir dönemde ticari muhasebe açısından da yeniden değerlemeye tabi tutulacaksa, hem yeniden değerlemenin hem de vergiye esas değerdeki düzeltmenin vergisel etkisi bu işlemin olduğu dönemin özkaynağına borç veya alacak olarak kaydedilir. Ancak, vergisel açıdan yapılan yeniden değerlendirme ticari muhasebe açısından daha önce yapılan bir yeniden değerlendirme ile ilgili değilse veya ticari muhasebede ileride bir yeniden değerlendirme yapılması beklenmiyorsa, vergiye esas değerde yapılan düzeltmenin vergi etkisi kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (12.65).

TMS-21 “Kur Değişiminin Etkileri” Standardı, kur değişikliklerinin bazı etkilerinin gider veya gelir olarak muhasebeleştirilmesini gerekli kılar, ancak bu değişikliklerin etkilerinin gelir tablosunda nerede gösterileceğini özel olarak belirlemez. Bu nedenle, ertelenmiş yabancı vergi borçları veya varlıklarında kur değişiklikleri nedeniyle meydana gelen farkların gelir tablosuna yansıtılmaları durumunda, anılan değişiklikler, bu sunumun finansal tablo kullanıcıları açısından en yararlı şekil olduğu düşünülüyorsa, ertelenmiş vergi gideri (geliri) olarak sınıflandırılabilir (12.78).

Standartta yer alan, dönem vergisinin ve ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesiyle ilgili yukarıda değindiğimiz konulara bakıldığında, ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve varlıklarının muhasebeleştirilmesi konusunda işletmelerin hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapların bilançonun neresinde ve ne şekilde raporlanacağı konularında açıklık getirilmemiştir (Örten ve diğ., 2009:163).

TMS/TFRS' lere göre; dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar ve ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları finansal durum tablosunda (bilançoda) gösterilir (1.54-n,o). Vergi gideri ise gelir tablosunda gösterilir (1.82-d). Olağan faaliyet kârı (zararı) ile ilgili vergi gideri (geliri) kapsamlı gelir tablosunda sunulur (12.77). Bir işletmenin kâr veya zarar kalemlerini bireysel gelir tablosunda sunması durumunda, söz konusu işletme vergi giderlerini (gelirlerini) bu bireysel gelir

tablosunun olağan faaliyetlerden kar veya zararlar kısmında gösterecektir (12.77-A). Bunun yanında eğer işletme dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı ayrı sınıflandırıyorsa, ertelenmiş vergi varlıklarını (borçlarını) dönen varlıklar (kısa vadeli borçlar olarak) olarak sınıflandıramaz (1.56). Buna göre ertelenmiş vergi varlıklarının duran varlık, yükümlülüklerin ise uzun vadeli yabancı kaynak olarak raporlanması gerekmektedir (Akdoğan, 2006a:5).

Ancak ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğüne neden olan geçici farkların doğrudan muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Buna göre yıl sonu itibari ile envanter döneminde vergi karşılıkları hesaplanırken, geçici farklara neden olan varlık ve borçlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri (borçları) hesaplanır. Hesaplanan ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) ve yükümlülükleri (borçları), dönem net kârını düzelterek şekilde kaydedilir (Dinç, 2007:37).

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin raporlanması için en uygun hesap gruplarının Tekdüzen Hesap Planında dönem ayırıcı hesaplar olarak bilinen 18,28,38,48 numaralı hesap grupları olduğu söylenebilir. Çünkü ertelenen vergi varlıkları nitelikleri itibariyle peşin ödenmiş giderlerden, ertelenen vergi yükümlülükleri ise peşin tahsil edilmiş gelirlerden farklı değildir. Bu gruptaki hesaplar dönemi geldiğinde sonuç hesaplarına devredilmekte, gerçekten bir giderin ödenmesini veya gelirin tahsilini gündeme getirmemektedir. Bu hesaplar dönemsellik kavramı gereği dönem kârını doğru göstermek amacıyla kullanılmaktadır. Geçici farklara ait ertelenen vergi etkilerinin hesaplanma nedeni de gerçek ticari kârı göstermektir. Ayrıca bir sonraki dönem ortadan kalkacak geçici farkların uzun vadeli hesaplardan cari aktif veya pasife aktarılması gerekir (Gücenme ve Arsoy, 2007:6).

Ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin gelir tablosuyla ilişkilendirilmesinde ise ortak görüş 691 numaralı Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabının alt hesaplar açılarak kullanılmasıdır.

Ertelenen Vergi Alacakları ve Ertelenen Vergi Borçları hesaplarına farkın türüne ve kaynağına göre alt hesaplar açmak mümkündür. Buna ilişkin öneri aşağıda

verilmiştir<sup>1</sup> (Ayanoglu, 2002:32) .

183-283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları

183/283.00 Kıdem Tazminat Karşılıkları

183/283.10 Farklı Amortisman Uygulamaları

183/283.20 Geçmiş yıl mali zararları

183/283.30 Şüpheli Alacak Karşılıkları

183/283.40 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları

183/283.50 Vade Farkı İçeren Satışlar

383-483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri

383/483.00 Finansal Kiralama Giderleri

383/483.10 Faiz Gelir Tahakkukları

Ayrıca bu varlık ve yükümlülükler diğer varlık ve yükümlülüklerden ayrı olarak gösterilecektir. Dolayısıyla Tekdüzen Hesap Planı' na uygun bilançoda olduğu gibi diğer dönem ayırıcı hesaplarla topluca da gösterilemezler (Örten ve diğ., 2009:164).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere ertelenmiş vergilerin bilançodaki gösterimiyle ilgili iki farklı görüş mevcuttur. Bazı yazarlar standartlarda yer alan hükümlere paralel olarak; ertelenmiş vergi varlıklarının duran varlık, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin ise uzun vadeli yabancı kaynak olarak raporlanmasını öngörmekte, bazı yazarlar ise bu görüşe katılmakla birlikte bir sonraki dönem ortadan kalkacak geçici farkların uzun vadeli hesaplardan cari aktif veya pasife aktarılması gerektiğini savunmaktadır. Ayrıca, ülkemiz mali kesim işletmelerinin<sup>2</sup> bilançoları incelendiğinde, iki farklı uygulamaya da yer verildiği görülmüştür.

Standart hükümlerine aykırılık teşkil etmediği sürece, bir sonraki dönem ortadan kalkacak geçici farkların uzun vadeli hesaplardan cari aktif veya pasife aktarılmasının ülkemiz muhasebe sistemi göz önüne alındığında yerinde bir

---

<sup>1</sup> Yazarın örneğinde yer alan alt hesap gruplarının tamamına yer verilmemiştir.

<sup>2</sup> Ülkemizde, Standartlar şu anda sadece mali kesim (SPK ve BDDK mevzuatına tabi işletmeler) tarafından uygulanmaktadır.



uygulama olacağı düşünülmektedir. Ayrıca bu durum kanımızca UFRS' ler ile uyumlu TMS/TFRS' lerin uluslararası olma özelliklerini kaybetmeden yerelleşebileceğinin de güzel bir örneğidir.

Bu açıklamalar çerçevesinde muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır. (Yasal vergi karşılığının 100 TL, ertelenmiş verginin 20 TL olduğu varsayımı ile) (Akdoğan, 2006a:5).

**Ertelenmiş vergi yükümlülüğü olması durumunda;**

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	120	
691.10 Yasal Vergi Karşılığı	100	
691.20 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Gider Etkisi	20	
370 DÖN.KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK.KARŞ.		100
483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		20

**Ertelenmiş vergi varlığı olması durumunda;**

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	100	
691.10 Yasal Vergi Karşılığı	100	
283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	20	
370 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK.KARŞ.		100
691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK. KARŞ.		20
691.30 Ertelenmiş Vergi Varlığı Gelir Etkisi	20	

**3.2.1. Önceden Muhasebeleştirilmemiş Ertelenmiş Vergi Varlıkları**

İşletme her raporlama döneminin sonunda (bilanço gününde), önceki dönemlerde muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlıklarını tekrar gözden geçirmelidir. Bir işletme ileriki dönemde vergiye tabi kâr elde etmesinin olası olması halinde bu tutarlarla sınırlı olmak üzere önceden muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirebilir. Örneğin, piyasa koşullarındaki olumlu gelişmeler nedeniyle, gelecekte işletmenin önceden muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlığını kullanmasına yetecek tutarlarda vergiye tabi kâr elde edebileceği öngörülüyorsa standardın belirlediği muhasebeleştirme koşulları sağlanmış olur (12.37).

İşletme birleşmesinin bir sonucu olarak, edinilen işletmenin birleşme öncesi ertelenmiş vergi varlıklarının gerçekleşme olasılığı değişebilir. Edinilen işletme, birleşme tarihi öncesinde muhasebeleştirilmemiş olduğu kendi ertelenmiş vergisini geri kazanmasının mümkün olduğunu düşünebilir. Örneğin, edinen işletme henüz kullanmamış olduğu geçmiş yıl mali zararlarını birleşme sonrasında edinilen işletmenin faaliyetlerinden gelecekte elde edeceği vergiye tabi kârlardan düşebilecek durumda olabilir. Alternatif olarak, işletme birleşmesi sonucunda gelecekte vergilendirilebilir kârın ertelenmiş vergi varlığının yeniden kazanılmasına izin vermemesi muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, edinen işletme ertelenmiş vergi varlığındaki değişikliği işletme birleşmesi döneminde muhasebeleştirir, fakat bunu işletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesinin bir parçası olarak dahil edemez. Dolayısıyla; edinen işletme, işletme birleşmesinde muhasebeleştirdiği şerefiyenin veya pazarlıklı satın alma kazancının belirlenmesinde söz konusu değişikliği dikkate alamaz (12.67).

Bir işletme birleşmesinin başlangıçta muhasebeleştirilmesi, ancak birleşmenin daha sonra gerçekleşmesi halinde, eğer devralınanın birikmiş mali zararlarının veya diğer ertelenmiş vergi varlıklarının kullanılması TFRS-3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı’ndaki ayrı olarak muhasebeleştirilme kriterlerini yerine getirmiyorsa, devralan gelir tablosunda ertelenmiş vergi geliri muhasebeleştirir (12.68).

Devralan ayrıca, şerefiyenin defter değerini, birleşmenin gerçekleştiği tarihte ertelenmiş vergi varlığı belirlenebilir bir varlık olarak muhasebeleştirilmiş olsaydı şerefiye ne değerde olacaksa o değere düşürür (12.68-a) ve şerefiyenin defter değerinden düşülen tutarı gider olarak muhasebeleştirir (12.68-b).

### **3.3. TMS/TFRS ve VUK Hükümlerinin Değerleme Açısından Karşılaştırılması**

Bu başlık altında yapılacak karşılaştırmalar sonucunda ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğüne neden olan geçici farkların ortaya çıkış nedenleri ve örnek uygulamamız daha iyi anlaşılacaktır. Ayrıca Karşılıklar, Reeskontlar ve Amortisman konularının özellikleri itibariyle ayrı başlıklar altında incelenmesi uygun görülmüştür.

### **3.3.1. TMS/TFRS ve VUK Hükümlerinin Varlıkların Değerlemesi Açısından Karşılaştırılması**

Çalışmamızın amacı göz önünde bulundurularak, değerlendirme hükümlerindeki farklılıklar konusunda çok fazla ayrıntıya yer verilmemiş, sadece bütün işletmeler açısından ortak sayılabilecek hususlar dikkate alınarak bir karşılaştırma yapılmıştır. Karşılaştırmaktan maksat; TMS/TFRS' ler ve VUK' ta yer alan konuyla ilgili hükümlerin ortaya konmasıdır. Diğer bir ifadeyle; bu başlık altında değindiğimiz hususlarda TMS/TFRS' ler ve VUK' ta yer alan değerlemeye ilişkin hükümlerin tespit edilmesidir.

#### **3.3.1.1. Kasa**

VUK' a göre; TL itibari değerle ( VUK Md.284) yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa borsa rayici yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa , değerlemeye uygulanacak kur maliye bakanlığınca tespit olunur. (VUK Md.280) Dönem içinde işlem tarihindeki kur, dönem sonunda T.C Merkez Bankası efektif alış kuru değerlemeye esas alınır.

TMS-32 “Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum” Standardı’ na göre “nakit” finansal araç olarak kabul edilmektedir. “Nakit” gerek ilk muhasebeleştirmede gerekse izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Türk Lirası nakit mevcudunun gerçeğe uygun değerinin tespitinde itibari değer esas alınmaktadır. Yabancı paraların değerlemesinde ise bilanço tarihi itibariyle döviz alış kuru dikkate alınır (Akbulut, 2008:23).

#### **3.3.1.2. Alınan/Verilen Çekler**

VUK' a göre; TL çekler itibari değerle değerlendirilir (VUK Md. 266). Yabancı para cinsinden çekler, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kurlar üzerinden değerlemeye tabi tutulur (VUK Md.280). Dönem içi işlemlerde, Türk Lirasına çevirmede T.C Merkez Bankası tarafından ilan edilen döviz alış kurları dikkate alınır (Şimşek ve Özkök, 2009:17).

TMS/TFRS' lere göre ise alınan ve verilen çekler gerçeğe uygun değer (İskonto Edilmiş Maliyet) ile değerlendirilir (Akbulut, 2008:23). Alınan ve Verilen Çekler TMS-

39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı kapsamında finansal varlık olarak değerlendirildiklerinden iskonto edilip makul değerleri ile izlenmek zorundadır (Şimşek ve Özkök, 2009:17).

### **3.3.1.3. Bankalar**

VUK’ a göre banka mevcudu mukayyet değerle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerinde müstenit alacaklar ve borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faiziyle birlikte dikkate alınır (VUK Md. 281,285).

TMS/TFRS’ lere göre bankadaki mevduat gerçeğe uygun değer (İskonto Edilmiş Maliyet) ile değerlendirilir (Akbulut, 2008:23). Banka bakiyeleri TMS-39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı kapsamında finansal varlık olarak değerlendirildiklerinden iskonto edilip makul değerleri ile izlenmek zorundadır. Bu bağlamda mevduat veya kredi sözleşmelerine ilişkin alacaklar ve borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faiziyle birlikte dikkate alınır (Şimşek ve Özkök, 2009:17).

### **3.3.1.4. Menkul Kıymetler**

VUK’ a göre hisse senetleri ile fon portföyünün % 51’i Türkiye’ de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir (VUK Md. 279).

TMS/TFRS’ lere göre; Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar gerçeğe uygun değer (borsa değeri) ile değerlendirilir ve değerlendirme farkı gelir tablosunda raporlanır (Akbulut, 2008:26). Diğer bir ifadeyle, alım-satım amaçlı finansal varlıklar, gerçeğe uygun değeri ile yani borsa fiyatı ile değerlendirilir. Borsa fiyatındaki artış veya azalışlar doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:79). Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar gerçeğe uygun değer

(borsa değeri) ile değeri ve değerlendirme farkı özkaynaklarda raporlanır. Vadeye Kadar Elde Tutulacak Finansal Varlıklar gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet) ile değeri. Değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir. Karşılık tutarı, gelecekteki tahmini nakit akışlarının, finansal varlığın orijinal faiz oranına göre iskonto edilecek bugünkü değeri ile defter değeri arasındaki fark kadardır. Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak tespit edilemediği durumlarda maliyet bedeli ile değeri (Akbulut, 2008:26).

### **3.3.1.5. Alıcılar /Alacak Senetleri (Borçlar/Borç Senetleri)**

VUK' a göre gerek alacaklar gerek borçlar genel olarak mukayyet değerle değeri. Bu şekilde değeri olacak ve borçların senetli veya senetsiz olmalarının bir önemi yoktur. Ancak bu kapsama giren alacak ve borçların Türk Lirası cinsinden olması gerekir. Çünkü yabancı para cinsinden olan alacak ve borçlar VUK' un 280. maddesi uyarınca borsa rayici (borsa rayici bulunmadığı için Maliye Bakanlığınca belirlenecek kurlara göre) ile değeri (Özyer, 2008:566).

TMS/TFRS' lere göre; hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (18.9). Finansal bir varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür (39.43). Değerleme gününde ise tüm alacak ve borçlar etkin faiz yöntemine<sup>1</sup> göre hesaplanan itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülür (39.46,47). Diğer bir ifadeyle, tüm alacaklar senetli veya senetsiz olduğuna bakılmaksızın bilanço günündeki değerine yani gerçeğe uygun değerine indirgenir (Akbulut, 2008:23). VUK' a göre ise, sadece vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacak ve borçlar istenirse değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir.

### **3.3.1.6. Stoklar**

VUK' a göre; emtia maliyet bedeli ile değeri. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine, emsal bedeli ölçüsünü (maliyet bedeli esas hariç) tatbik edebilir. Bu hüküm imal edilen emtia için de geçerlidir

---

<sup>1</sup> Etkin faiz yöntemi: Finansal varlık veya borcun (veya bir finansal varlık veya borç grubunun) itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir. Etkin faiz oranı: finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır (39.9).

(VUK Md. 274). Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmıyan hurda ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedelle (takdir esas) değeri (VUK Md. 278).

TMS/TFRS' lere göre stoklar ilk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde maliyet ve net gerçekleşebilir değeri düşük olanı ile değeri (Akbulut, 2008:17).

### **3.3.1.7. Mali Duran Varlıklar**

VUK' a göre hisse senetleri alış bedeli ile değeri (VUK Md. 279). Bu nedenle, hisse senetleri ile temsil edilen iştirak payları ve "Bağı Menkul Kıymetler" bölümünde izlenen tahviller alış bedeliyle değeri. Hisse senedi ile temsil edilmeyen iştirak paylarının değeri VUK' ta özel olarak düzenlenmemiştir. Söz konusu iştirak paylarının borsa rayici de olamayacağından bu payların kayıtlı değeri ile değeri gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:295).

TMS/TFRS' lere göre iştirakler ilk edinmede maliyet bedeli ile değeri. İzleyen dönemlerde (konsolidasyon kapsamında olanlar için) özkaynak yöntemi uygulanır. Konsolidasyon kapsamına alınmayanlar maliyet bedeli veya aktif bir piyasanın olması şartı ile borsa değerine göre değeri (Akbulut, 2008:27).

### **3.3.1.8. Maddi Duran Varlıklar**

VUK' a göre iktisadi işletmelere dahil bilimum gayrimenkuller maliyet bedeli ile değeri. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğeri taşıtlar, gayrimaddi haklar da gayrimenkuller gibi değeri (VUK Md.269).

TMS/TFRS' lere göre; Maddi Duran Varlıklar, ilk edinmede maliyet bedeli ile değeri (Akbulut, 2008:27). Maddi Duran Varlıkların muhasebeleştirilmesinden sonraki finansal tablolarda sunumunda yapılacak ölçümde maliyet modeli veya yeniden değeri modeli seçilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:328).

### **3.3.1.9. Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

VUK' a göre Gayrimaddi Haklar maliyet bedeli ile (VUK Md.269) Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ve Peştemallıklar (Şerefiye) mukayyet değerleri ile (VUK Md.282) Özel Maliyetler ve Araştırma ve Geliştirme Giderleri maliyet bedeli (Md.272) ile değerlendirilir.

TMS/TFRS' lere göre; Maddi Olmayan Duran Varlıklar, ilk edinmede maliyet bedeli ile değerlendirilir. İzleyen dönemlerde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli seçilir (Akbulut, 2008:13).

### **3.3.1.10. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

VUK' ta gayrimenkullerin yatırım amaçlı veya kullanım amaçlı şeklinde sınıflandırılması söz konusu değildir. İşletmelerin sahip olduğu tüm gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir (Akbulut, 2008:12).

TMS/TFRS' lere göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, ilk edinmede maliyet bedeli ile değerlendirilir (Akbulut, 2008:11). İzleyen dönemlerde maliyet modeli veya gerçeğe uygun değer yöntemi seçilir (Akbulut, 2008:12).

### **3.3.1.11. Şerefiye**

VUK' a göre; Şerefiye mukayyet değeri ile değerlendirilir.(Md.282) İzleyen dönemlerde amortismanına tabi tutularak 5 yıl içinde eşit yüzdelerle itfa edilir (VUK Md.326).

TMS/TFRS' lere göre; Şerefiye, ilk edinmede maliyet bedeli (mukayyet değer ile aynı) değerlendirilir (Akbulut, 2008:27). Şerefiyenin değer düşüklüğü testine tabi tutulması ve değeri düştüğünde değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:355). Şerefiyede ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı doğrudan gelir tablosunda raporlanmakta, izleyen dönemlerde değer düşüklüğü karşılığının iptaline de izin verilmemektedir (Akbulut, 2008:14).

### **3.3.2. TMS/TFRS ve VUK Hükümlerinin Karşılıklar Açısından Karşılaştırılması**

Türk Ticaret Kanunu (TTK) işletmeleri, meydana gelen ve gelmesi beklenen fakat kesin miktarı tahmin edilemeyen belli değer azalışları veya zararları karşılamak için karşılık ayrılması konusunda zorunlu tutmaktadır. TMS/TFRS' lere göre

muhasebe ilkelerinden “ihtiyatlılık” kavramı gereği de işletmelerin karşılık ayırması zorunludur.

Karşılıklar işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerde meydana geldiği halde, miktarı kesin olarak saptanamayan değer azalışları ile bir zarar meydana getirmesi olasılığı bulunan riskleri karşılamak üzere ayrılan fonlar olarak tanımlanmaktadır.

VUK’ un 288. madde hükmüne göre karşılık, hâsıl olan ve husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden ve belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara denir. Karşılıklar mukayyet (kayıtlı) değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. Herhangi bir hususta karşılık ayırıp bunu vergisel açıdan gider olarak muhasebeleştirilebilmek için söz konusu karşılığın vergi yasalarında özel olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir. Yoksa bu genel tanımdaki şartları taşıyor olması karşılığın vergi yasaları açısından gider olarak kabul edilmesi sonucunu doğurmaz (Şişman, 2008:23).

### **3.3.2.1. Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı**

TMS/TFRS’ lere göre Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar dışında kalan finansal varlıklar için her bilanço tarihinde değer düşüklüğü testi yapılmak zorundadır. Bu değer düşüklüklerine ilişkin karşılıklar ise TMS-39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı kapsamındaki hükümler çerçevesinde belirlenir (Şimşek ve Özkök, 2009:23).

VUK’ a göre, alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetlerle ilgili gerçekleşmiş veya gerçekleşmesi muhtemel zarar ve değer düşüklükleri için karşılık ayrılması ve mali kârın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Alış bedeliyle değerlendirilen menkul kıymetlerden değerlendirme günü itibariyle envantere bulunanların değerlerinde önemli değişiklikler olsa dahi, bunun karşılığı ayrılması suretiyle sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi VUK’ a göre mümkün değildir. Menkul kıymetlerde meydana gelen değer düşüklüğü, ilgili menkul kıymetler satılmak suretiyle realize edilirse ancak o zaman satış zararı olarak mali kârdan düşülebilir (Şişman, 2008:25).

Bilanço tarihinde VUK hükümlerine uygun olarak ayrılmayan karşılık tutarı



kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak bu durumda ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü yaratan geçici bir farklılık ortaya çıkacaktır.

### **3.3.2.2. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı**

İşletme her bilanço döneminde, bir finansal varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin ortada tarafsız göstergelerin bulunup bulunmadığı hususunu değerlendirir (39.58). Alacaklarda değer düşüklüğü zararı meydana geldiğine ilişkin tarafsız bir göstergenin bulunması durumunda, bu tutar TMS-39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı’nda belirtildiği şekilde ölçülür ve varlığın defter değeri, doğrudan veya bir karşılık hesabı kullanılmak suretiyle azaltılır. İlgili zarar tutarı kâr veya zararda muhasebeleştirilir. (39.63).

VUK’ ta ise şüpheli alacaklar için karşılık ayırma işlemi belli koşullara bağlanmıştır. VUK’ a göre ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve ettirilmesi ile ilgili olması şartıyla; dava ve icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoyla veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır ve bu alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir (VUK Md.323).

Bilanço tarihinde VUK hükümlerine uygun olarak ayrılmayan karşılık tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak, bu durumda ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü yaratan geçici bir farklılık ortaya çıkacaktır.

### **3.3.2.3. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı**

TMS-2 “Stoklar” Standardı’na göre mali tablolarda stoklar, kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilecek tutarlardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Bu durumda, stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirilmesi kuralıyla uyumlu olarak, stokların değerinin net gerçekleşebilir değere indirilmesi gerekir. İşletme tarafından, stokun değerinin maliyetinin altına düştüğünün tespit edilmesi durumunda net gerçekleşebilir değer hesaplanır ve “değer düşüklüğü karşılığı” ayrılmak suretiyle stokun maliyeti indirilir. İşletmenin, her finansal tablo dönemi itibarıyla net gerçekleşebilir değeri

gözden geçirmesi ve gerekiyorsa stokun yeni tespit edilen net gerçekleşebilir değerinin yansıtılmasını sağlayacak şekilde ek değer düşüklüğü karşılığı ayrılması veya daha önceki dönemlerde ayrılan karşılıkların tamamen veya kısmen iptal edilmesi gerekir (Dağdemir, 2008:67).

Ancak bu değer düşüklüklerinin mali kârın/zararın hesabında dikkate alınabilmesi için VUK hükümlerine uygun olarak ayrılması gerekmektedir.

Yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü deşe ve ıskartaların emsal bedeli ile değerlendirilir (VUK Md.278). Emsal bedel; ortalama fiyat esaslı, maliyet bedeli esaslı veya takdir esasına göre tespit edilebilir (VUK Md. 267).

Ancak yukarıdaki nedenlerden ötürü stoklarda meydana gelen kıymet kayıplarının mutlaka takdir komisyonlarınca belirlenmesi gerekir. Çünkü değeri düşen bir mal için ortalama satış fiyatından bahsetmek mümkün değildir. Aynı şekilde maliyet bedeli esaslı da daha yüksek bir değer ortaya çıkaracaktır (Özyer, 2008:526).

Sonuçta; değerlendirme hükümlerindeki farklılıklar nedeniyle ticari kâr ile mali kâr arasında bir farklılık ortaya çıkması durumunda bu farklar ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi borcuna neden olabilecektir.

#### **3.3.2.4. Kıdem Tazminatı Karşılığı**

TMS/TFRS hükümlerine göre Kıdem Tazminat Karşılıkları net bugünkü değeri ile değerlendirilmekte ve bilançoda raporlanmaktadır. Buna göre, çalışanın gelecekte ayrılacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatının bugün itibariyle kazanılmış olan kısmının net bugünkü değeri hesaplanmaktadır (Akbulut, 2008:25).

Vergi yasaları ise her yıl ayrılan kıdem tazminatları karşılıklarının “ gider” yazılmasına izin vermemiş, işçinin iş yerinden ayrılacağı sırada fiilen ödenen kıdem tazminatı toplam tutarın gider yazılabileceğini hüküm altına almıştır.

VUK' un 288. maddesi karşılığın genel tanımını yapmakta olup, karşılık ayrılabilmesi için şüpheli alacak ve amortismanlarda olduğu gibi vergi kanunlarında özel bir hüküm bulunması gerekir. Kıdem Tazminatları için karşılık

ayrılabilmesi konusunda VUK' ta ve diğer vergi kanunlarında bir hüküm yer almamış olduğundan, söz konusu tazminatların karşılık ayrılmak suretiyle matrahtan indirilmesi mümkün değildir. Bu durumda TMS/TFRS' lere göre her yıl karşılık ayrılma yoluyla ilgili gider hesabında izlenen ve dönem kârında indirim konusu yapılan Kıdem Tazminatı Karşılıkları vergi yasaları açısından “kabul edilmeyen indirim” olup, ticari kârdan mali kâra geçişte, indirim konusu yapılan kıdem tazminatı karşılıklarının dönem kârına eklenmesi gerekmektedir (Şişman, 2008:30). TMS/TFRS ve VUK hükümlerindeki bu farklılık nedeniyle ayrılan kıdem tazminat karşılıklarının vergi mevzuatınca gider olarak kabul edilmediği bir durum, indirilebilir geçici fark yaratan bir durum olacaktır ve bunun sonucunda da ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.

### **3.3.3. TMS/TFRS ve VUK Hükümlerinin Reeskontlar Açısından Karşılaştırılması**

Reeskont kelime anlamı olarak, işletme aktifinde ve pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki gerçek değerine indirgenmesidir. Bu işlemde amaç, senede bağlı alacak ve borçların değerlendirme günündeki net değerinin tespit edilmesi ve dönem zararında gerçek değer dikkate alınması gereğidir (Şişman, 2008:31).

#### **3.3.3.1. Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu**

TMS-39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı’ na göre finansal bir varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür (39.43). Değerleme gününde ise tüm alacak ve borçlar, etkin faiz yöntemine göre hesaplanan itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülür (39.46,47).

Diğer bir ifadeyle TMS/TFRS' lere göre tüm alacak ve borçların, vade farkı içersin ya da içermesin reeskonta tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca, reeskont uygulamasında TMS/TFRS, iç iskonto yöntemi yerine etkin faiz yönteminin uygulanmasını zorunlu tutmaktadır (Dinç, 2008:75).

VUK' a göre alacak ve borç senetleri kayıtlı değerleriyle değerlendirilir. Ancak değerlendirme gününde vadesi dolmadığı için alacak senetlerinde henüz hak kazanılmayan bir gelir ve borç senetlerinde ise henüz bir borç niteliği kazanılmayan bir gider vardır. İşte reeskont işlemi henüz hak kazanılmayan gelirin gelirler

hesabından ve henüz bir borç niteliği kazanmayan giderin de giderler hesabından çıkarılması mantığına dayanır. VUK' a göre reeskont işlemi zorunlu değildir. Ancak, alacak senetlerini reeskonta tabi tutan yükümlüler, borç senetlerini de mutlaka aynı işleme tabi tutmak zorundadırlar (Şişman, 2008:32).

Bahsi geçen kanuni düzenlemeler gereğince, bir alacağın veya borcun reeskont işlemine tabi tutulabilmesi için aşağıdaki şartların tamamının gerçekleşmesi gerekmektedir:

- Alacak ve borç senede bağlı olmalıdır.
- Alacak ve borcun bir vade içermesi gerekmektedir.
- Değerleme gününde alacak veya borcun vadesinin gelmemiş olması gerekir.
- Alacak ve borcun değerlendirme gününde işletmeye kayıtlı olması gerekir.
- Alacağın gelir yaratıcı veya hâsılat unsuru, borcun gider veya maliyet unsuru olması gerekir.

Öte yandan bir alacak veya borç senedinin reeskonta tabi tutulabilmesi için alacak veya borcun mükellefin ticari kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekir. Mükellefin ticari faaliyeti ile ilgili olmayan borç senedi nedeniyle hesaplanan reeskontun gider yazılması mümkün değildir.

Sonuçta TMS/TFRS' lere göre alacakların ve borçların ya da alacak senetleri ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması halinde reeskont uygulamalarının VUK hükümlerine aykırılık teşkil etmemesi gerekmektedir. VUK hükümlerine uygun olmayan reeskont uygulamaları sonucunda ortaya çıkan gelir ve gider tutarı mali kârın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Bu nedenle de ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkabilecektir.

### **3.3.3.2. Vadeli Çekler Reeskontu**

Çek yalnız bir bankaya yönelik biçimde yazılabilen, yasal biçim koşullarına bağlı kıymetli evrak niteliği taşıyan ve ancak paraya ilişkin olan özel bir havale senedir. Çek ticaret kanununda kambiyo senetleri başlığı altında düzenlenmiş olmasına rağmen bir senet değil bir ödeme aracıdır. Çek de vade söz konusu

değildir (Şişman, 2008:35).

TMS-18 “Hasılat” ve TMS-39 “ Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı’ na göre, vadeli alacakların iskonto edilmiş değeri ile yani gerçeğe uygun değeri ile bilançoda gösterilmesi gerekmektedir. Yine TMS-39’ da alacakların etkin faiz (iskonto) oranı yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti ile değerlendirileceği belirtilmektedir. Ancak, standartta alacakların vadesinin kısa olması ve iskonto oranının önemsiz olması durumunda, itfa edilmiş maliyetle değerlendirilemeyeceği de açıklanmaktadır. Dolayısıyla, yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında, Türkiye Muhasebe Standartları’ nda “vadeli alacaklar” ifadesiyle, alacakların senetle ve çekle gibi herhangi bir ayırma tabi tutulmadığı görülmektedir. Aynı zamanda alacakların gelecekteki değerinin bugünkü değerine indirgenebileceği vurgusu da yapılmıştır. Bu nedenle, vadeli olarak düzenlenen çeklerin, Türkiye Muhasebe Standartları’ na göre reeskonta tabi tutulması gerekmektedir (Özulucan, 2008:377).

Ancak VUK’ un 281. maddesi hükmü karşısında vadeli çeklerin reeskont işlemine tabi tutulması vergi idaresinin görüşüne göre mümkün değildir. Mükellefler kendi istekleri ile vadeli çekleri reeskonta tabi tutarlarsa, yapılan bu reeskont işleminden kaynaklanan gelir ve gider, vergi matrahının hesaplanmasında bir gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınamaz. Bu nedenle ticari kârdan mali kâra geçerken alınan çekler reeskontu dönem kârına eklenerek, verilen çekler reeskontu ise dönem kârından indirilerek mali kâra ulaşılacaktır (Şişman, 2008:36).

İşletmelerin, ticari hayatın gereği olarak çekleri reeskonta tabi tutmaları durumunda, vergi mevzuatının bu reeskont uygulamasını kabul etmemesi nedeniyle ticari kâr ile mali kâr arasında geçici bir farklılık oluşacak ve bunun sonucunda da ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır.

### **3.3.4. TMS/TFRS ve VUK Hükümlerinin Amortismanlar Açısından Karşılaştırılması**

VUK’ a göre amortismanla konu değer varlığın maliyet bedelidir. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil olduğu için vade

farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Maddi duran varlığın elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete verilmesi gerektiği için amortismanına konu değer her halükarda finansman giderlerini içermektedir. VUK’ ta yapılan değişiklikle “yararlı ömür” amortismanına esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir. Yararlı ömür sadece “yıl” bazında belirlenmektedir. Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir. Kullanılabilecek yöntemler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi öngörülmemiştir. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir (Örten ve Bayırlı, 2007:18).

TMS-16 “Maddi Duran Varlıklar” Standardı’ na göre; amortismanına konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Bu ölçüler muhasebe uygulayıcısı tarafından tahmin edilir. Yararlı ömür “yıl” veya “üretim birimi” bazında belirlenebilmektedir. Yararlı ömrü ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilmek ve değişiklikler yansıtılmak zorundadır. Kullanılabilecek yöntemler “doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi” dir. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür (Örten ve Bayırlı, 2007:19).

**Tablo 2: Vergi Usul Kanunu ve TMS-16' nın Amortisman Uygulaması Açısından Karşılaştırılması**

Kriter	Açıklama	VUK	TMS - 16
Amortisman Ayrımanın Temel Şartları	Aktife Kayıtlı Olma	Var	Var
	Kullanılma Şartı	Envantere dahil ve kullanıma hazır olma şartı var	Kullanıma hazır olma şartı var
	Bir Yıldan Uzun Ömür	Var	Var
	Faydalı Ömürde Sınır	Var	Var
	Belli Bir Tutar	Var	Yok (İşletmeye Bırakılmış)
	Ekonomik ve Teknik Bütünlük	Var	Var
Amortisman Tabi Tutarın Belirlenmesi	Maliyet Değeri	Evet	Evet (Kalıntı değer yok ise) (Yeniden Değerleme Modeli seçilmiş ise Gerçeğe Uygun Değer)
	Kalıntı Değeri	Yok	Amortisman tabi tutar bulunurken düşülür
	Varlığın Elde Edilmesindeki Vade Farkı	Dahil	Dahil değil
	Varlığın Elde Edilmesi İçin Yapılan Finansman Gideri	Dahil (Aktife alındıktan sonraki finansman giderinin varlık maliyetine eklenmesi isteğe bağlı)	Özellikli varlıklar için aktife alınmaya kadar olanlar sözkonusu olabilir (TMS 23)
	MDV Değer Düşüklüğü Zararı	Yok	Var (Amortisman tabi tutarı etkiler)
	Varlığı Önemli Parça Veya Bileşenlerine Ayrma	Yok (Amortisman Listesi Esas Alınır)	Var
	Yararlı Ömür veya Fonksiyonelliği Artıran Sonraki Dönem Harcamaları	Dahil	Dahil
Yararlı Ömür	Yararlı Ömrün Tespiti	Maliye Bakanlığı belirler.	İşletme belirler
	Yararlı Ömür Tahmininde Değişme	İşletme için böyle bir tahmin söz konusu değil	Dikkate alınmalıdır. Geçmişle ilgili düzeltmeye gidilmez
	Yararlı Ömrün Faaliyet Ölçüsüne Göre Belirlenmesi	Yoktur	Mümkündür
Amortisman Yöntemleri ve Seçimi	Normal Amortisman	Var	Var
	Azalan Bakiyeler Yöntemi	Var (Uygulama Şekli Belli)	Var (Uygulama şekli işletmeye bırakılmış)
	Üretim Miktarı Yöntemi	Yok	Var
	Fevkalade Amortisman	Var (Otoritelere Bağlı)	Mümkün (Değer Düşüklüğü)
	Yöntem Seçimi	Serbest	Serbest Değil (Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının tüketim modelini yansıtacak şekilde yöntemin seçilmesi gerekir)
	Yöntem Değiştirme	Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilir	Tüketim modelindeki değişmeye bağlı olarak yapılması gerekir

Kaynak: Marşap, (2008:153).

TMS/TFRS' lere göre kıst amortisman uygulaması yapılmalıdır. Ancak VUK' a göre sadece binek otomobiller için kıst amortisman uygulaması söz konusudur. Ayrıca VUK' a göre döneminde ayrılmayan amortismanın sonraki dönemlerde gider yazılması mümkün değildir.

### **3.4. Standardın Uygulanmasına İlişkin Örnek**

Muhasebe ve vergi uygulamalarının kâra bakış açılarının farklı olması nedeniyle kârın tanımı konusunda literatürde ortak bir tanımlamaya varılamamıştır. Kâr farklı şekillerde tanımlanmıştır. Genel anlamda kâr, bir artık değer olarak görülmektedir.

Türk Ticaret Kanunu' nda gayri safi kâr, safi kâr, kazanç vb. çok çeşitli kâr kavramlarına yer verildiği halde, açık bir kâr tanımına rastlanmamaktadır. Diğer taraftan kârın yıllık bilançoya göre tespit ve hesap edileceği hükmüne yer verilmiştir. Bu bakımdan ticaret hukuku açısından kâr, Türk Ticaret Kanunu hükümleri doğrultusunda, muhasebe ilke ve esaslarına göre vergi kanunlarındaki sınırlamalar dikkate alınmaksızın hazırlanan yıllık bilanço ve kâr zarar cetveline göre tespit edilen kâr şeklinde açıklanabilir. Vergi hukukunda kâr, belli bir zaman aralığında (takvim yılı veya hesap dönemi) bir gerçek veya tüzel kişinin sahip olduğu varlıklarında meydana gelen artış olarak ele alınmaktadır. Bu yaklaşım 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun (GVK) birinci maddesinde gelir, "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde ifadesini bulmuştur.

Kâr kavramını Ticaret ve Vergi Hukuku yönünden incelediğimizde karşımıza ticari kâr-mali kâr kavramları çıkmaktadır. Bilindiği üzere uygulamada ticari kâra muhasebe kârı da denilmektedir. Mali kâr ise, belli bir dönemde yürürlükte bulunan vergi kanunları hükümleri dikkate alınarak tespit olunan ve ödenmesi gereken verginin hesaplanmasında esas alınan kâr olarak tanımlanmaktadır. Mali kârın tespiti için öncelikle ticari kârın (muhasebe kârı) belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonra mali konulardaki sınırlayıcı hükümler dikkate alınarak mali kâr belirlenir. Ticari kâr-mali kâr ayırımına yol açan nedenlerden başlıcaları kanunen kabul edilmeyen giderler, muafiyet ve istisnalar, değerlendirme farklılıkları, amortismanlar ve karşılıklar olarak karşımıza çıkmaktadır.



Ticari kâr-mali kâr ayırımına neden olan bu unsurlardan bazıları sürekli bazıları ise geçici farklara neden olmaktadır. Bilindiği üzere TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı ticari kâr ile mali kâr arasında geçici fark yaratan unsurlar nedeniyle ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

Aşağıdaki örnek uygulama sayesinde TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’nda ifadesini bulan geçici farklılıklar ve ertelenmiş vergiler daha iyi anlaşılacaktır. Ayrıca ortaya çıkan ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara etkisi de görülecektir.

### **Örnek<sup>1</sup>:**

1.1.2008 tarihinde faaliyete geçmiş olan Gündoğan AŞ’ nin 1.1.2008-31.12.2008 hesap dönemi faaliyetlerine ilişkin bilgiler ve faaliyetleri sonucundaki muhasebe uygulamalarının ülkemiz vergi mevzuatı karşısındaki durumları aşağıdaki gibidir.

Şirketin 2008 yılı dönem muhasebe kârı 450.000 TL’ dir.

**1-** Şirketin elinde alım satım kazancı amaçlı ve alış bedeli 250.000 TL olan borsadan satın aldığı (B) AŞ’ ye ait hisse senetleri bulunmaktadır. Hisselerin dönem sonu değeri 188.000 TL’ ye düşmüştür. İşletme 62.000 TL’ lik değer düşüklüğü için karşılık ayırmış ve gelir tablosuna yansıtmıştır.

VUK’ un 279. maddesine göre hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilir. Alış bedeliyle değerlendirilen menkul kıymetlerden değerlendirme günü itibariyle envantere bulunanların değerlerinde önemli değişiklikler olsa dahi, bunun karşılığı ayrılması suretiyle sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi VUK’ a göre mümkün değildir. Menkul kıymetlerde meydana gelen değer düşüklüğü, ilgili menkul kıymetler satılmak suretiyle realize edilirse ancak o zaman satış zararı olarak mali kârdan düşülebilir. Buna göre ayrılan karşılığın muhasebe değeri 62.000 TL vergi değeri ise sıfır TL’ dir. Muhasebe ve vergi değeri arasındaki bu fark (62.000 TL) İndirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığına neden olur.

**2-** İşletmenin 2008 hesap dönemine ait reeskont faiz giderlerinin toplamı 64.000 TL’ dir. Bu tutarın 40.000 TL’ sinin senetsiz alacaklara, 6.000 TL’ sinin çeklere, 18.000 TL’ sinin ise senetli alacaklara ait olduğu anlaşılmıştır. Senetli alacaklar

---

<sup>1</sup> TMS/TFRS ve Türk Vergi Mevzuatı hükümleri temel alınarak hazırlanmıştır.

için hesaplanan reeskont faiz giderinin VUK hükümlerine uygun olarak hesaplandığı belirlenmiştir.

Toplam 45.000 TL tutarındaki reeskont faiz gelirlerinin 18.000 TL' sinin senetli borçlara ait olduğu ve VUK hükümlerine uygun olarak hesaplandığı, 27.000 TL' lik kısmının ise senetsiz borçlara ait olduğu anlaşılmıştır.

Ülkemiz vergi mevzuatına göre bir alacak veya borcun reeskonta tabi tutulabilmesi için, senede bağlı bir alacak veya borç olması gerekmektedir. Yine senetli alacaklar ve borçların reeskonta tabi tutulup bu işlemler sonucunda ortaya çıkacak olan gelir veya giderin mali kârın tespitinde dikkate alınabilmesi reeskont işleminin VUK hükümlerine uygun olarak yapılmasına bağlıdır.

Bunun yanında VUK hükümlerine göre reeskonta tabi tutulacak alacak ve borç senetlerinden sayılmadıklarından dolayı çeklerin reeskonta tabi tutulması ve bunun sonucunda oluşan gelir veya giderin mali kâr hesabında dikkate alınması mümkün değildir.

Buna göre alacaklar ve alacak senetleri için muhasebe standartlarına göre hesaplanan reeskont faiz giderinin muhasebe değeri 64.000 TL, vergi değeri ise 18.000 TL olacaktır. Reeskont faiz giderinin muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki 46.000 TL' lik fark indirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur. Borçlar ve borç senetleri için muhasebe standartlarına göre hesaplanan reeskont faiz gelirinin muhasebe değeri 45.000 TL, vergi değeri ise 18.000 TL' dir. Reeskont faiz gelirlerinin muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki 27.000 TL' lik fark vergiye tabi geçici farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünün doğmasına neden olur.

**3-** Tamamına karşılık ayrılmış olan 9.000 TL tutarındaki şüpheli ticari alacağın henüz dava ve icra safhasında olmadığı anlaşılmıştır.

Ülkemiz vergi mevzuatına göre kurum kazançlarında tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk esası, gelirin elde edilmiş olması için hukuken o gelire alacaklı olmayı ifade etmektedir. Tahakkuk esasının bir sonucu olarak, tahakkuk ettiğinde gelir yazılan hâsılatların, fiilen tahsil edilmemesi halinde gelirler içinden çıkarılması gerekmektedir.

VUK' a göre ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve ettirilmesi ile ilgili olması şartıyla; dava ve icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoyla veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır ve bu durumdaki alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Örneğimizde, hesaplanan karşılığın muhasebe değeri 9.000 TL iken şüpheli alacak henüz dava ve icra safhasında olmadığından vergiye esas değeri sıfır TL olacaktır. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığının muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki 9.000 TL' lik fark İndirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur.

**4-** Tamamına karşılık ayrılmış olan modası geçmiş stoklar için henüz takdir komisyonu kararının gelmediği anlaşılmıştır.

VUK' a göre emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Örneğimizde olduğu gibi modasının geçmesi nedeniyle stoklarda meydana gelen değer düşüklüğü için karşılık ayrılabilir. Ancak bunun mali kârın tespitinde dikkate alınabilmesi için VUK' ta yer alan hükümlere uyulması gerekmektedir. Örneğimize göre stok değer düşüklüğü karşılığının vergi kanunlarına göre hüküm ifade etmesi bu değer düşüklüğünün takdir komisyonu tarafından tespit edilerek bir rapora bağlanmasıyla mümkündür. Değer düşüklüğü karşılığı ancak ve ancak takdir komisyonlarınca tespit edilirse gider olarak kabul edilirler. Aksi durumda kanunen kabul edilmeyen gider sayılırlar. Örneğimizde takdir komisyonu kararının henüz gelmediği tespit edildiğinden muhasebe değeri 27.000 TL olan stok değer düşüklüğü karşılığının vergiye esas değeri sıfır TL olacaktır. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının muhasebe değeri ile vergi değeri arasında oluşan 27.000 TL' lik fark indirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur.

**5-** 2008 yılının Ocak ayında satın alınan maddi duran varlıkların maliyet bedeli 1.800.000 TL' dir.

Maddi duran varlıklar için dönemin amortisman gideri, ülkemiz vergi mevzuatına göre (%20) 360.000 TL, muhasebe standartlarına göre ise (%15) 270.000 TL' dir.

Maddi Olmayan Duran Varlıkların maliyet bedeli 360.000 TL' dir. Maddi Olmayan Duran Varlıklar için dönemin amortisman gideri, ülkemiz vergi mevzuatına göre (%20) 72.000 TL, muhasebe standartlarına göre ise (%10) 36.000 TL' dir.

Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe ilkelerine göre işletmeler durumlarına uygun amortisman ayırmakta serbesttirler. Bu durumda işletmeler vergi yasalarında belirtilen<sup>1</sup> oranlarda amortisman ayırabilirler. Örneğimizde, hem Maddi Duran Varlıklar hem de Maddi Olmayan Duran Varlıklar için muhasebe standartlarına göre ayrılan amortisman gideri ülkemiz vergi mevzuatına göre ayrılan amortisman giderinden daha azdır.

Buna göre Maddi Duran Varlıklara ait amortisman giderinin muhasebe değeri 270.000 TL vergi değeri ise 360.000 TL' dir. Maddi Duran Varlıklara ait amortisman giderinin muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki 90.000 TL' lik fark vergiye tabi geçici farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmasına neden olur.

Aynı şekilde Maddi Olmayan Duran Varlıklara ait amortisman giderinin muhasebe değeri 36.000 TL vergi değeri ise 72.000 TL' dir. Maddi Olmayan Duran Varlıklara ait amortisman giderinin muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki 36.000 TL' lik fark vergiye tabi geçici farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmasına neden olur.

**6-** Yabancı paralı borçlar yıl sonunda Merkez Bankası döviz satış kuru ile değerlendirilmiş, hesaplanan 45.000 TL' lik kur farkı gider olarak kaydedilmiştir. Ülkemiz vergi mevzuatına göre yabancı paralı senetli veya senetsiz alacaklar borsa rayici ile değerlendirilir. Ancak Türkiye' de yabancı paralar için borsa bulunmadığından Maliye Bakanlığınca belirlenecek kurlar üzerinden değerlendirilir. Yıl sonunda değerlendirme işleminde ise TCMB efektif alış kuru dikkate alınır.

Buna göre borcun muhasebe standartlarına göre döviz satış kuru ile değerlendirilmesi ancak ülkemiz vergi mevzuatına göre ise efektif alış kuru ile değerlendirilmesi gerektiğinden, oluşan bu 45.000 TL' lik fark indirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur.

---

<sup>1</sup> Amortisman oranları iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenir (VUK Md.315).

**7-** Yıl içerisinde toplam 9.000 TL vergi cezası ödenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu' na göre para ve vergi cezaları kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz (KVK 11/d). Diğer ifadeyle bu tutar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Bu nedenle geçici değil sürekli farka neden olur. Dolayısıyla bu tutarın mali kârın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kâra ilavesi durumunda ertelenmiş vergi oluşması söz konusu olmayacaktır.

**8-** Şirketin 31.12.2008 tarihi itibarıyla hesaplanan kıdem tazminat yükümlülüğü 54.000 TL' dir. Tamamı bu yıla ait olan tutar için karşılık ayrılmıştır.

Ülkemiz vergi mevzuatı, her yıl ayrılan kıdem tazminatları karşılıklarının “ gider” yazılmasına izin vermemiş, işçinin iş yerinden ayrılacağı sırada fiilen ödenen kıdem tazminatı toplam tutarının gider yazılabileceğini hüküm altına almıştır.

Buna göre muhasebe değeri 54.000 TL olan kıdem tazminat karşılığı giderinin vergiye esas değeri sıfır olacaktır. Kıdem Tazminat Karşılığının muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki 54.000 TL' lik indirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur.

**9-** Dönem içinde tahakkuk eden iştirak kazancı 9.000 TL' dir. Kurumlar Vergisi Kanunu' na göre kurumların başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (İştirak kazançları) kurumlar vergisinden müstesnadır (KVK Md.5).

Buna göre vergiye tabi olmayan bu tutar nedeniyle ticari kâr ile mali kâr arasında bir farklılık oluşacaktır. Ancak bu farklılık geçici değil sürekli olacaktır. Bu nedenle de bu farklılık herhangi bir ertelenmiş vergi etkisi yaratmayacaktır.

**10-** Bilanço tarihi itibarıyla kurumlar vergisi oranı % 20'dir. Bu oran üzerinden vergi karşılığı ayrılmıştır. İzleyen dönem için de vergi oranının % 20 olacağı kabul edilmiştir.

Bu verilere göre Gündoğan A.Ş' nin Kurumlar Vergisi Karşılığı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

**Tablo 3: 2008 Yılı Kurumlar Vergisi Karşılığının Hesaplanması**

<b>DÖNEM MUHASEBE KÂRI</b>		<b>450.000</b>
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı	İndirilebilir Geçici Fark	62.000
Reeskont Faiz Gideri	İndirilebilir Geçici Fark	46.000
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	İndirilebilir Geçici Fark	9.000
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	İndirilebilir Geçici Fark	27.000
Borç Değerlemesinden Doğan Kur Farkı	İndirilebilir Geçici Fark	45.000
Kıdem Tazminat Karşılığı	İndirilebilir Geçici Fark	54.000
Trafik ve Vergi Cezaları	Sürekli Fark	9.000
Reeskont Faiz Gelirleri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	(27.000)
MDV Amortisman Gider Farkı	Vergilendirilebilir Geçici Fark	(90.000)
MODV Amortisman Gider Farkı	Vergilendirilebilir Geçici Fark	(36.000)
İştirak Kazançları	Sürekli Fark	(9.000)
Mali Kâr		540.000
Vergi Karşılığı (%20)		(108.000)
<b>DÖNEM NET KÂRI</b>		<b>342.000</b>

Gündoğan AŞ' nin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlediği 31.12.2008 tarihli bilançosu ertelenmiş vergi hesaplanmadan önce aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>1.246.000</b>
Hazır Değerler	50.000
Menkul Kıymetler	250.000
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	62.000
Ticari Alacaklar	600.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	64.000
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)	9.000
Stoklar	500.000
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	27.000
Diğer Dönen Varlıklar	8.000
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>2.354.000</b>
Mali Duran Varlıklar	500.000
Maddi Duran Varlıklar	1.800.000
Maddi Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanları (-)	270.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	360.000
Maddi Olm. Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanları(-)	36.000
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>3.600.000</b>

<b>KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>688.000</b>
Mali Borçlar	445.000
Ticari Borçlar	180.000
Borç Senetleri Reeskontu (-)	45.000
Vergi Karşılıkları	108.000
<b>UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>70.000</b>
Kıdem Tazminat Karşılıkları	54.000
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	16.000
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>2.842.000</b>
Ödenmiş Sermaye	2.500.000
Dönem Net Kârı	342.000
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>3.600.000</b>

Gündoğan AŞ' nin bilanço kalemlerinin defter değeri ve vergi değerleri ile bu değerler arasında oluşan geçici farklar aşağıdaki gibi olacaktır.

**Tablo 4: 2008 Yılına Ait Geçici Farkların Hesaplanması**

<b>BİLANÇO KALEMİ</b>	<b>DEFTER DEĞERİ</b>	<b>VERGİ DEĞERİ</b>	<b>GEÇİCİ FARKLAR</b>
Hazır Değerler	50.000	50.000	-
Menkul Kıymetler	188.000	250.000	(62.000)İGF
Ticari Alacaklar	600.000	600.000	-
Ticari Alacaklar Reeskontu	(64.000)	(18.000)	(46.000)İGF
Şüpheli Tic. Alacak Karşılığı	(9.000)	-	(9.000)İGF
Stoklar	500.000	500.000	-
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	(27.000)	-	(27.000)İGF
Diğer Dönen Varlıklar	8.000	8.000	-
Mali Duran Varlıklar	500.000	500.000	-
Maddi Duran Varlıklar	1.800.000	1.800.000	-
Birikmiş Amortismanlar	(270.000)	(360.000)	90.000 VGF
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	360.000	360.000	-
Birikmiş Amortismanlar	(36.000)	(72.000)	36.000 VGF
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>3.600.000</b>	<b>3.618.000</b>	<b>18.000 İGF</b>
Mali Borçlar	445.000	400.000	45.000 İGF
Ticari Borçlar	180.000	180.000	-
Ticari Borç Reeskontu	(45.000)	(18.000)	(27.000)VGF
Vergi Karşılıkları	108.000	108.000	-
Kıdem Tazminat Karşılıkları	54.000	-	54.000 İGF
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	16.000	16.000	-
Ödenmiş Sermaye	2.500.000	2.500.000	-
Dönem Net Kârı	342.000	432.000	-
<b>Pasif Toplamı</b>	<b>3.600.000</b>	<b>3.618.000</b>	<b>72.000 İGF</b>

İGF: İndirilebilir Geçici Fark VGF: Vergilendirilebilir Geçici Fark

Varlıkların, muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olduğu durumlarda vergilendirilebilir geçici farklar ortaya çıkar ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşur. Varlıkların muhasebe değerinin vergi değerinden küçük olduğu durumlarda ise indirilebilir geçici farklar ortaya çıkar ve ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Yabancı kaynakların muhasebe değeri vergi değerinden büyük olduğunda indirilebilir geçici farklar ortaya çıkar ve ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Yabancı kaynakların muhasebe değeri vergi değerinden küçük olduğunda ise vergilendirilebilir geçici farklar ortaya çıkar ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşur.

Buna göre; örneğimizde yer alan vergilendirilebilir geçici farklar toplandığında 153.000 TL vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmakta, vergi oranı % 20 kabul edildiğinde toplam 30.600 TL' de ertelenmiş vergi borcu oluşmaktadır. İndirilebilir geçici farklar toplamı ise 243.000 TL, vergi oranı % 20 kabul edildiğinde ertelenmiş vergi varlığı ise toplam 48.600 TL olmaktadır.

Ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin ayrıntıları ise aşağıdaki gibi olacaktır. (Vergi Oranı % 20)

**Tablo 5: 2008 Yılı Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülüklerinin Ayrıntıları**

<b>İNDİRİLEBİLİR GEÇİCİ FARKLAR</b>	<b>GEÇİCİ FARK</b>	<b>ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI</b>
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı	62.000	12.400
Reeskont Faiz Gideri	46.000	9.200
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	9.000	1.800
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	27.000	5.400
Yabancı Paralı Borçlar Değerleme Farkı	45.000	9.000
Kıdem Tazminat Karşılığı	54.000	10.800
<b>TOPLAM</b>	<b>243.000</b>	<b>48.600</b>
<b>VERGİLENDİRİLEBİLİR GEÇİCİ FARKLAR</b>	<b>GEÇİCİ FARK</b>	<b>ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ</b>
Reeskont Faiz Geliri	27.000	5.400
MDV Kaynaklı Amortisman Farkı	90.000	18.000
MODV Kaynaklı Amortisman Farkı	36.000	7.200
<b>TOPLAM</b>	<b>153.000</b>	<b>30.600</b>



Bu bilgilere göre örneğimizde hesaplanan ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin muhasebe kaydı ve ortaya çıkan ertelenmiş verginin dönem kârına etkisi aşağıdaki gibi olacaktır.

283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI		48.600	
283.10 Kıdem Tazminat Karşılıkları	10.800		
283.30 Reeskont Faiz Gideri	9.200		
283.40 Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	1.800		
283.50 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	5.400		
283.60 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı	12.400		
283.70 Yabancı Para Borç Değerleme Farkı	9.000		
691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞ.			48.600
691.30 Dönem Kârı Ertelenmiş Vergi Varlığı	48.600		
691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞ.		30.600	
691.20 Dönem Kârı Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	30.600		
483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ			30.600
483.10 MDV Amortisman Farkı	18.000		
483.20 MODV Amortisman Farkı	7.200		
483.30 Reeskont Faiz Geliri	5.400		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		342.000	
691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞ.		48.600	
691.30 Dönem Kârı Ertelenmiş Vergi Varlığı	48.600		
691 DÖN.KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS.YÜK.KARŞ.			30.600
691.20 Dönem Kârı Ert. Vergi Yükümlülüğü	30.600		
692 DÖNEM NET K/Z (DÜZELTİLMİŞ)			360.000
692 DÖNEM NET K/Z (DÜZELTİLMİŞ)		360.000	
590 DÖNEM NET KÂRI			360.000

Ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarını birbirine mahsup etmek yerine vergilendirilebilir geçici farklar ile indirilebilir geçici farkları birbirine mahsup edilerek de aynı sonuca ulaşılabilir. Buna göre örneğimizdeki verilerden hareketle, aktif kalemlerdeki (varlıklar) indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar birbirleriyle mahsup edildikten sonra 18.000 TL indirilebilir geçici fark oluşmuştur. Aynı şekilde pasif kalemlerde (yabancı kaynaklar) oluşan indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar birbirleriyle mahsup edildikten

sonra 72.000 TL indirilebilir geçici fark oluşmuştur. Toplam 18.000 + 72.000 = 90.000 TL indirilebilir fark oluşmuştur.

Ertelenmiş vergi varlığı, vergi oranı % 20 kabul edildiğinde (90.000 x %20) 18.000 TL olacaktır. Bu işlemler sonucunda, vergi karşılığı ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞ.	108.000	
691.10 Yasal (Cari Dönem) Vergi Karşılığı	108.000	
283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	18.000	
370 DÖN.KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS.YÜK.KARŞ.		108.000
691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞ YAS.YÜK.KARŞ.		18.000
691.20 Dönem Kârı Ert. Vergi Yükümlülüğü	18.000	

İşletmenin muhasebe kârının 450.000 TL olduğu hatırlatılarak, dönem net kârına (düzeltilmiş) ulaşılması için yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	450.000	
691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞ YAS.YÜK.KARŞ.		90.000
691.10 Yasal (Cari Dönem) Vergi Karşılığı	90.000	
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		360.000
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	360.000	
590 DÖNEM NET KÂRI		360.000

İndirilebilir geçici farklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıklarının ve bunların vergi karşılığına ve dönem kârına etkisi kısaca aşağıdaki şekilde de gösterilebilir.

**Tablo 6: 2008 Yılı Ertelenmiş Vergi Varlıklarının, Vergi Karşılığına ve Dönem Kârına Etkisi**

İndirilebilir Geçici Farklar	(243.000)
Vergilendirilebilir Geçici Farklar	153.000
Toplam indirilebilir fark	90.000
Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (90.000x% 20)	18.000
<b>Vergi Öncesi Dönem Kârı</b>	<b>450.000</b>
Ödenecek Vergi Tutarı	(108.000)
Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	18.000
Toplam Vergi Karşılığı (TMS/TFRS Hükümlerine Göre Raporlanacak Vergi Tutarı)	(90.000)
<b>Dönem Net Kârı</b>	<b>360.000</b>

Gündoğan AŞ' nin 31.12.2008 tarihli bilançosu ertelenmiş vergi etkisi (Ertelenmiş Vergi Varlığı) dikkate alındığında aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>1.246.000</b>
Hazır Değerler	50.000
Menkul Kıymetler	250.000
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	62.000
Ticari Alacaklar	600.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	64.000
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)	9.000
Stoklar	500.000
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	27.000
Diğer Dönen Varlıklar	8.000
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>2.372.000</b>
Mali Duran Varlıklar	500.000
Maddi Duran Varlıklar	1.800.000
Maddi Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanları (-)	270.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	360.000
Maddi Olm. Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanlar(-)	36.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı	18.000
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>3.618.000</b>
<b>KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>688.000</b>
Mali Borçlar	445.000
Ticari Borçlar	180.000
Borç Senetleri Reeskontu (-)	45.000
Vergi Karşılıkları	108.000
<b>UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>70.000</b>
Kıdem Tazminat Karşılıkları	54.000
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	16.000
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>2.860.000</b>
Ödenmiş Sermaye	2.500.000
Dönem Net Kârı	360.000
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>3.618.000</b>

Ertelenmiş vergi etkisi dikkate alınarak hazırlanan bu bilançoda dikkat edileceği üzere işletmenin varlık (aktif) ve kaynakları (pasif) 18.000 TL artış göstermiştir. Bu ilk bakışta bir çelişki gibi görünebilir. Ancak örneğimizde, hazırlanan ilk bilançonun TMS/TFRS hükümlerine göre hazırlanmış olmasına rağmen ertelenmiş vergi etkilerinin dikkate alınmadığı unutulmamalıdır.

### **Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Oluştugu Durum:**

Örneğimizdeki verileri ertelenmiş vergi yükümlülüğü yaratacak şekilde yeniden düzenlersek ve bu sefer indirilebilir geçici farkların 153.000 TL, vergilendirilebilir geçici farkların ise 243.000 TL olduğunu varsayarsak oluşacak vergi gideri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

**Tablo 7: 2008 Yılı Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin, Vergi Karşılığına ve Dönem Kârına Etkisi**

İndirilebilir Geçici Farklar	153.000
Vergilendirilebilir Geçici Farklar	(243.000)
Toplam Vergilendirilebilir fark	(90.000)
Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (90.000x% 20)	(18.000)
Bu verilere Göre Oluşacak Mali Kâr	360.000
Vergi Karşılığı (%20)	(72.000)
Vergi Öncesi Dönem Kârı	450.000
Ödenecek Vergi Tutarı	(72.000)
Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi	(18.000)
Toplam Vergi Karşılığı (TMS/TFRS Hükümlerine Göre Raporlanacak Vergi Tutarı)	(90.000)
Dönem Net Kârı	360.000

Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞ.	90.000	
691.10 Yasal (Cari Dönem) Vergi Karşılığı	72.000	
691.20 Dönem Kârı Ert. Vergi Yükümlülüğü	18.000	
370 DÖN.KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS.YÜK.KARŞ.		72.000
483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		18.000

İşletmenin muhasebe kârının 450.000 TL olduğu hatırlatılarak, dönem net kârına (düzeltilmiş) ulaşılması için yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	450.000	
691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ.		90.000
691.10 Yasal (Cari Dönem) Vergi Karşılığı	72.000	
691.20 Dönem Kârı Ert. Vergi Yükümlülüğü	18.000	
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		360.000

692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	360.000	
590 DÖNEM NET KÂRI		360.000

Gündoğan AŞ' nin 31.12.2008 tarihli bilançosu ertelenmiş vergi etkisi (Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü) dikkate alındığında aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>1.246.000</b>
Hazır Değerler	50.000
Menkul Kıymetler	250.000
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	62.000
Ticari Alacaklar	600.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	64.000
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)	9.000
Stoklar	500.000
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	27.000
Diğer Dönen Varlıklar	8.000
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>2.354.000</b>
Mali Duran Varlıklar	500.000
Maddi Duran Varlıklar	1.800.000
Maddi Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanları (-)	270.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	360.000
Maddi Olm. Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanlar(-)	36.000
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>3.600.000</b>
<b>KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>652.000</b>
Mali Borçlar	445.000
Ticari Borçlar	180.000
Borç Senetleri Reeskontu (-)	45.000
Vergi Karşılıkları	72.000
<b>UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>88.000</b>
Kıdem Tazminat Karşılıkları	54.000
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	16.000
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	18.000
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>2.860.000</b>
Ödenmiş Sermaye	2.500.000
Dönem Net Kârı	360.000
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>3.600.000</b>

Gündoğan AŞ' nin 1.1.2009-31.12.2009 dönemi işlemleri yine yukarıdaki örneğimizde yer alan ertelenmiş vergi varlığı yaratan durumun devamı olarak analiz edilecektir. Muhasebe uygulamalarının ülkemiz vergi mevzuatı karşısındaki durumlarına yukarıdaki örneğimizde değindiğimizden bu örnekte farklı bir durum olmadığı sürece, işletmenin muhasebe uygulamalarının ülkemiz vergi mevzuatı karşısındaki durumuna değinilmeyecektir.

Şirketin 2009 yılı dönem muhasebe kârı 500.000 TL' dir.

**1-** Şirketin elinde bulunan alım-satım kazancı amaçlı hisse senetlerinin dönem sonu değerlerinde alış bedellerine göre herhangi bir değişiklik olmadığı anlaşılmıştır. Bu durumda, hisse senetlerinin muhasebe değeri ile vergi değeri arasında herhangi bir fark oluşmayacağı için ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü de doğmayacaktır.

**2-** Şirketin ticari alacakları için hesapladığı reeskont faiz giderlerinin ve ticari borçları için hesapladığı reeskont faiz gelirlerinin tamamının VUK hükümlerine uygun olarak hesaplandığı anlaşılmıştır. Bu durumda, reeskont faiz giderleri ile reeskont faiz gelirlerinin muhasebe değerleri ile vergi değerleri arasında herhangi bir fark oluşmayacağı için ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü de doğmayacaktır.

**3-** Şüpheli ticari alacaklar için dava yoluna gidildiği tespit edilmiştir. Bu durumda, şüpheli ticari alacak karşılığının muhasebe değeri ile vergi değeri arasında herhangi bir fark oluşmayacağı için ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü de doğmayacaktır.

**4-** İşletmenin stok değer düşüklükleri için takdir komisyonu kararı doğrultusunda karşılık ayırdığı anlaşılmıştır. Bu durumda, stok değer düşüklüğü karşılığının muhasebe değeri ile vergi değeri arasında herhangi bir fark oluşmayacağı için ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü de doğmayacaktır.

**5-** 2008 yılının ocak ayında satın alınan maddi duran varlıkların maliyet bedeli 1.800.000 TL' dir.

Maddi duran varlıklar için dönem sonu amortisman gideri, ülkemiz vergi mevzuatına göre 720.000 TL, muhasebe standartlarına göre ise 540.000 TL' dir.

Maddi duran varlıkların bu döneme ait amortisman gideri, ülkemiz vergi mevzuatına göre (%20) 360.000 TL, muhasebe standartlarına göre ise (%15) 270.000 TL' dir.

Maliyet bedeli 360.000 TL olan Maddi Olmayan Duran Varlıklar için dönem sonu amortisman gideri, ülkemiz vergi mevzuatına göre 144.000 TL, muhasebe standartlarına göre ise 72.000 TL' dir. Maddi Olmayan Duran Varlıkların bu döneme ait amortisman gideri, ülkemiz vergi mevzuatına göre (%20) 72.000 TL muhasebe standartlarına göre ise (%10) 36.000 TL' dir.

Buna göre Maddi Duran Varlıklar için ayrılan toplam amortisman giderinin muhasebe değeri 540.000 TL vergi değeri ise 720.000 TL' dir. Maddi Duran Varlıklar için ayrılan amortisman giderinin muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki 180.000 TL' lik fark vergiye tabi geçici farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmasına neden olur.

Aynı şekilde Maddi Olmayan Duran Varlıklar için ayrılan toplam amortisman giderinin muhasebe değeri 72.000 TL vergi değeri ise 144.000 TL' dir. Maddi Olmayan Duran Varlıklar için ayrılan amortisman giderinin muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki 72.000 TL' lik fark vergiye tabi geçici farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmasına neden olur.

**6-** İşletme 2009 yılı dönem sonunda yabancı paralı borçlarını VUK hükümlerine uygun olarak değerlemiştir.

**7-** Şirketin 31.12.2009 tarihi itibariyle hesaplanan kıdem tazminat yükümlülüğü 100.000 TL' dir. Bu tutarın 54.000 TL' si geçen döneme aittir. Bu yıl 46.000 TL kıdem tazminat karşılığı ayrılmıştır.

Buna göre muhasebe değeri 100.000 TL olan kıdem tazminat karşılığı giderinin vergiye esas değeri sıfır olacaktır. Kıdem Tazminat Karşılığının Muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki 100.000 TL' lik fark indirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur.

**8-** Bilanço tarihi itibariyle kurumlar vergisi oranı % 20'dir. Bu oran üzerinden vergi karşılığı ayrılmıştır. İzleyen dönem için de vergi oranının % 20 olacağı kabul edilmiştir.

Şirketin 2009 yılı ertelenmiş vergi varlığı/(yükümlülüğü) aşağıdaki gibi olacaktır.

**Tablo 8: 2009 Yılına Ait Ertelemiş Vergi Etkisinin Hesaplanması**

GEÇİCİ FARK YARATAN NEDENLER	ERTELENMİŞ VERGİ MATRAHLARI (GEÇİCİ FARKLAR)		ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ/(GİDERİ)	
	2009	2008	2009	2008
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı	0	62.000	0	12.400
Reeskont Gideri	0	46.000	0	9.200
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	0	9.000	0	1.800
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	0	27.000	0	5.400
Borç Değerleme Farkı	0	45.000	0	9.000
Kıdem Tazminat Karşılığı	100.000	54.000	20.000	10.800
<b>TOPLAM</b>	<b>100.000</b>	<b>243.000</b>	<b>20.000</b>	<b>48.600</b>
MDV Amortisman Gideri Farkı	(180.000)	(90.000)	(36.000)	(18.000)
MODV Amortisman Gideri Farkı	(72.000)	(36.000)	(14.400)	(7.200)
Reeskont Geliri	0	(27.000)	0	(5.400)
<b>TOPLAM</b>	<b>(252.000)</b>	<b>(153.000)</b>	<b>(50.400)</b>	<b>(30.600)</b>
<b>Dönem Bazında Net Ertelemiş Vergi Varlığı/ (Yükümlülüğü) Etkisi</b>	<b>(152.000)</b>	<b>90.000</b>	<b>(30.400)</b>	<b>18.000</b>
<b>31.12.2009 Tarihli Gelir Tablosunda Muhasebeleştirilecek Ertelemiş Vergi Gideri</b>			<b>(48.400)</b>	

Muhasebe kayıtları ise aşağıdakiler gibi olacaktır.

691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞ.		37.800	
691.30 Dönem Kârı Ertelemiş Vergi Varlığı	37.800		
283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI			37.800
283.30 Reeskont Faiz Gideri	9.200		
283.40 Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	1.800		
283.50 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	5.400		
283.60 Menk. Kıym. Değ.Düş. Karşılığı	12.400		
283.70 Yabancı Para Borç Değerleme Farkı	9.000		
283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI		9.200	
283.10 Kıdem Tazminat Karşılıkları	9.200		
691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞ.			9.200
691.30 Dönem Kârı Ertelemiş Vergi Varlığı	9.200		



483 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI		5.400	
483.30 Reeskont Faiz Geliri	5.400		
691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞ.			5.400
691.20 Dönem Kârı Ert. Vergi Yükümlülüğü	5.400		
691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞ.		25.200	
691.20 Dönem Kârı Ert. Vergi Yükümlülüğü	25.200		
483 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI			25.200
483.10 MDV Amortisman Farkı	18.000		
483.20 MODV Amortisman Farkı	7.200		

2009 yılı kurumlar vergisi karşılığı ise aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

**Tablo 9: 2009 Yılı Kurumlar Vergisi Karşılığının Hesaplanması**

<b>DÖNEM MUHASEBE KÂRI</b>		<b>500.000</b>
Kıdem Tazminat Karşılığı	İndirilebilir Geçici Fark	46.000
Maddi Duran Varlıklar Amortisman Gider Farkı	Vergilendirilebilir Geçici Fark	(90.000)
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortisman Gider Farkı	Vergilendirilebilir Geçici Fark	(36.000)
Mali Kâr		420.000
Ödenecek Vergi Tutarı - Vergi Karşılığı (%20)		(84.000)
Ertelenmiş Vergi Geliri/(Gideri)		(48.400)
Toplam Vergi Karşılığı (TMS/TFRS Hükümlerine Göre Raporlanacak Vergi Tutarı)		(132.400)
<b>DÖNEM NET KÂRI</b>		<b>367.600</b>

İşletmenin dönem net kârına ulaşmak için yapılacak muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	500.000	
691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞ YAS.YÜK.KARŞ.		132.400
691.10 Yasal (Cari Dönem) Vergi Yük.	84.000	
691.20 Dönem Kârı Ert. Vergi Yükümlülüğü	48.400	
692 DÖNEM NET K/Z (DÜZELTİLMİŞ)		367.600
692 DÖNEM NET K/Z (DÜZELTİLMİŞ)	367.600	
590 DÖNEM NET KÂRI		367.600

Gündoğan AŞ' nin TMS/TFRS hükümlerine göre hazırlanan 31.12.2009 tarihli bilançosu ertelenmiş vergi etkileri dikkate alındığında aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>1.292.000</b>
Hazır Değerler	42.000
Menkul Kıymetler	250.000
Ticari Alacaklar	600.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	64.000
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)	9.000
Stoklar	500.000
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	27.000
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>2.048.000</b>
Mali Duran Varlıklar	500.000
Maddi Duran Varlıklar	1.800.000
Maddi Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanları (-)	540.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	360.000
Maddi Olm. Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanlar(-)	72.000
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>3.340.000</b>
<b>KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>342.000</b>
Mali Borçlar	123.000
Ticari Borçlar	180.000
Borç Senetleri Reeskontu (-)	45.000
Vergi Karşılıkları	84.000
<b>UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>130.400</b>
Kıdem Tazminat Karşılıkları	100.000
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	30.400
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>2.867.600</b>
Ödenmiş Sermaye	2.500.000
Dönem Net Kârı	367.600
<b>PASİF</b>	<b>3.340.000</b>

Örneğimizde görüleceği üzere 31.12.2009 tarihli gelir tablosunda 48.400 TL Ertelenmiş Vergi Gideri muhasebeleştirilmiştir. Bu tutarın bilançodaki gösterimi ise şöyle olacaktır. Dönem başında mevcut olan 18.000 TL tutarındaki ertelenmiş vergi varlığı bu tutardan mahsup edildikten sonra kalan tutar olan 30.400 TL bilançonun pasif tarafında uzun vadeli yükümlülükler altında ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak gösterilecektir. 48.400 TL' nin tamamının bilançoda ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak yer almayışının nedeni ise önceki dönemden

gelen ertelenmiş vergi varlığı etkisidir. Ancak ertelenmiş vergi yükümlülüğünün dönem kârına etkisi ise yine 48.400 TL' dir.

Alternatif olarak, yukarıdaki örneğimizde cari dönemde oluşan ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisi dönem başında var olan ertelenmiş vergi varlığından daha az bir tutarda olsaydı, örneğin cari dönemde oluşan ertelenmiş vergi yükümlülüğü 15.000 TL olsaydı, bu tutar yine dönem başında mevcut olan ertelenmiş vergi varlığından mahsup edilecek kalan tutar (3000 TL) ise yine ertelenmiş vergi varlığı olarak bilançonun aktifine duran varlıklar altında muhasebeleştirilecekti.

Son olarak; finansal varlıkların değerlemesi sonucu oluşan farklar gelir tablosunda muhasebeleştirildiği için, bunlarla ilgili oluşan cari dönem kurumlar vergisi veya ertelenmiş vergi geliri veya gideri de gelir tablosunda muhasebeleştirilmiştir. Eğer ilgili finansal varlıkların değerlemesi sonucu oluşan farklar doğrudan doğruya özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilseydi, ilgili vergi etkileri de doğrudan özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilecekti.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları' nın (UFRS) bir çok ülke tarafından benimsenmesi sonucunda yatırımcılar çeşitli ülkelere ait finansal tabloları karşılaştırma imkanı bulmuştur. Dünyadaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde de öncelikle mali kesimde UFRS' lere uyum amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Uyum konusunda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu' nun UFRS' leri Türkçe' ye çevirmesi bu alandaki belki de en önemli gelişmedir.

Ülkemizde şu anda sadece belli büyüklükteki işletmeler tarafından uygulanması zorunlu olan standartların yasal bir zemine kavuşmasını sağlayacak gelişme ise yeni Türk Ticaret Kanunu' nun yürürlüğe girmesi olacaktır. Bunun yanında IASB tarafından 09.07.2009 tarihinde yayımlanan KOBİ muhasebe standartlarının da yürürlüğe girmesiyle ülkemiz işletmelerinin büyük çoğunluğunun finansal tablolarını standartlara uygun olarak hazırlamak zorunda olacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

Ancak UFRS' lere geçişte pek çok konuda çeşitli sorunlar ortaya çıkmış ve çıkmaya da devam edecektir. Örneğin standartların genel kurallar olması uygulama açısından sorun olabilmektedir. Çünkü standartların anlaşılmasının zor olmasının yanında bu standartların uygulanmasında yardımcı olacak örnek uygulamaların olmaması nedeniyle bu zorluk daha da artmaktadır.

Bu nedenler UFRS' lerin birebir çevirisi niteliğinde olan diğer bütün standartlar gibi TMS-12 "Gelir Vergileri" Standardı' nın da anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. Çalışmamızda da ifade edildiği gibi TMS-12 "Gelir Vergileri" Standardı anlaşılması en zor standartlardan biri durumundadır.

TMS-12 "Gelir Vergileri" Standardı' nın amacı kısaca ve genel olarak kurum kazançları üzerinden hesaplanan vergilerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi esaslarını düzenlemektir. Daha açık bir ifadeyle işletmelerin ticari kârlarının vergisel etkilerden arındırılıp, daha net bir ticari kâr raporlanabilmesi için yapılması gerekenleri düzenlemektedir.

Muhasebe uygulamaları ile vergi uygulamalarının amaçlarının, dolayısıyla kâra bakış açılarının farklı olması nedeniyle aralarında bir çelişki olması kaçınılmazdır. Zira kavramsal çerçeveye ilişkin tebliğde de ifade edildiği gibi standart hükümleri

ticari bilançonun oluşumuyla ilgilidir. Mükellefler Türkiye Muhasebe Standartları'na göre düzenledikleri tek tip finansal tablolarında oluşan ticari kârdan hareketle, Vergi Usul Kanunu'ndaki 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 veya kurumlar vergisi matrahlarını hesaplayacaklardır. Bunun sonucunda da ticari kâr ile mali kâr arasında bir farklılık oluşacaktır. Bu farklılık sürekli olabileceği gibi geçici nedenlerden de kaynaklanabilecektir.

Esasen, geleneksel muhasebe uygulamaları ve ülkemiz vergi mevzuatı arasındaki çelişki, TMS/TFRS'ler ile ülkemiz vergi mevzuatı arasında da vardır. Bu çelişkinin tamamen ortadan kaldırılmasını beklemek doğru olmadığı gibi standartlarında böyle bir amacı yoktur.

Kurum kazançları üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesi konusunda TMS-12 "Gelir Vergileri" Standardı ile geleneksel muhasebe uygulamaları arasındaki en önemli fark, standardın geçici farkların vergi etkilerini finansal tablolarda gösterimini amaçlamasıdır. Diğer bir ifadeyle TMS-12 "Gelir Vergileri" Standardı ülkemizdeki uygulamanın aksine vergi geliri veya giderinin hesaplanmasında mali kârı değil ticari kârı esas almaktadır. Standardın amacı bu olmakla birlikte standart hükümleri sadece ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi konusuyla sınırlı değildir. Standartta ayrıca geleneksel muhasebe literatürüne göre yeni sayılabilecek kavramlar yer almakta, ertelenmiş vergilerin oluşumuna ilişkin özellikli durumlara değinilmekte, vergilerin mahsup edilmesi ve kamuoyuna açıklanması gereken bilgilerin neler olması gerektiği konuları gibi bir çok konu düzenlemektedir.

Ancak önceden de ifade ettiğimiz gibi uygulanması en zor standartlardan biri olması ayrıca Türkçe'ye aynen çevrilmesi gibi nedenlerden ötürü standart uygulamalarının anlaşılması bir hayli zor olmaktadır. Bunun yanında standart, uygulama ile ilgili literatürde yeterince kaynak bulunmaması ve standardın şu anda sadece SPK ve BDDK mevzuatlarına tabi işletmeler tarafından uygulanıyor olması nedeniyle belli bir kesim dışında ülkemiz muhasebe kadroları ve ilgililer açısından da önyargıyla yaklaşılacak bir standarttır.

Bu nedenle standardın, muhteviyatındaki paragraf hükümleriyle bir bütün olarak

ve diğ er standartlara atıf yapılan durumlarda ilgili standart hükümleri de dikkate alınarak analiz edilmesinin standardın daha iyi anlaşılmasına katkı sağlayacağına inanıldığından standart bu çerçevede analiz edilmiştir. Ayrıca standart uygulamalarının daha somut olarak ortaya konabilmesi için ülkemiz vergi mevzuatı karşısındaki durumlarına da değ inilmiştir.

Bu yöntemin gerekçesi TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’ nın ülkemiz muhasebe ve vergi uygulamaları göz önüne alındığında bir çeviriden öteye gidememesidir. Diğ er bir ifadeyle standardın adı ve dili Türkçe olmuş ancak ihtiva ettiği hükümler uluslararası ve soyut kalmıştır. Bu soyutluk ise standart uygulamalarının halen ülkemize yabancı kalmasına neden olmuştur.

Burada ş u soru akla gelebilir. Standartların amacı zaten yerel muhasebe uygulamalarına göre hazırlanan finansal tabloların küresel karar alıcıların ihtiyacına cevap verecek şekilde oluşturulması değil midir?

Standartların amacı elbette budur. Ancak dünya üzerindeki bir çok ülkenin uygulamalarına bakıldığında ülkeler bu standartları aynen benimsemekle birlikte ülkelerine özgü ve standartların evrenselliğini etkilemeyecek değ işlikleri yapma yolunu da benimsemektedirler. Ülkemizde ise, UFRS’ lerle birebir uyumlu TMS/TFRS olarak adlandırılan standartlarda, daha somut bir ifadeyle çalışma konumuz olan TMS-12 “ Gelir Vergileri” Standardı’ nda, UFRS’ lerdeki gelişmelere paralel olarak sürekli güncellemeler yapılmasına (UFRS’ lerdeki değ işliklerin metne işlenmesi şeklinde) rağmen anlaşılmasına katkı sağlanması için ülkemiz muhasebe sistemi ve vergi mevzuatı göz önüne alınarak herhangi bir güncelleme yapılmaması, standardın bir çeviriden öteye gidemediğ i düşüncesinin hakim olmasına neden olmuştur.

Bu kaniya varmamızın nedenlerinden biri, standardın vergi uygulamalarına atıf yaptığ ı durumlarda yerelleşememesi ve standartta yer alan örneklerin standardın uluslararası olma özelliğ i nedeniyle aynen kalmış olmasıdır. Bu durumun standart uygulamalarının anlaşılmasının önündeki engellerden biri olduğ u düşünölmektedir.

Örneğ in, IAS-12’ de; bir mali zararın önceki dönemin dönem vergisine mahsup edilebilir bir şekilde geriye taşınabildiğ i hallerde faydalanılabilecek tutarın bir

varlık olarak muhasebeleştirileceği hüküm altına alınmıştır. Standardın uluslararası olma özelliği nedeniyle standardın bu hükmünde eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır. Çünkü dünyada bazı ülkelerde, (örneğin Güney Kore) mali zararlar geriye doğru taşınabilmektedir. Ancak ülkemiz vergi mevzuatı hükümlerine göre bir hesap dönemine ait mali zararın geriye doğru taşınabilmesi mümkün değildir.

Bu nedenle, IAS- 12' nin TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı olarak ülkemizde benimsenmesinden sonra, bu hükmün ülkemiz vergi mevzuatı hükümleri göz önüne alınarak güncellenmesinin, standardın anlaşılmasına somut katkılar sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca bu durum standardın uluslararası olma özelliğini kaybetmeden yerelleşebileceğinin de bir göstergesi olacaktır.

Benzer şekilde IAS-12' de bir varlığın vergiye esas değeri tanımlanırken verilen örneklerde, faiz gelirinin nakit esasına göre vergiye tabi olacağı ifade edilmiştir. Yukarıdaki örnekte ifade ettiğimiz gibi standardın uluslararası olma özelliği nedeniyle bu ifadede eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır. Ancak, eğer burada ifade edilen faiz geliri VUK' ta hüküm altına alındığı gibi mevduat ve kredi sözleşmeleri suretiyle elde edilen faiz geliri ise VUK' ta 2004 yılında yapılan değişiklikler ile artık mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanan faizleriyle birlikte dikkate alınmaktadır. Bu değişiklikten sonra artık faiz gelirinin muhasebe değeri ile vergi değeri arasında bir fark oluşmayacaktır. Ancak standart TMS-12 olarak ülkemizde benimsenirken bu hususun göz ardı edildiği anlaşılmaktadır.

Bunun yanında standartların soyut uygulamalarının somutlaştırılması ile ilgili muhasebe tarafında yaşanan gelişmeler de vardır. Örneğin TMS-1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardına göre dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar ve ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları bilançoda gösterilir. Vergi gideri ise gelir tablosunda gösterilir. Bunun yanında eğer işletme dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı ayrı sınıflandırıyorsa, ertelenmiş vergi varlıklarını (borçlarını) dönen varlıklar (kısa vadeli borçlar olarak) olarak sınıflandıramaz.

Bazı yazarlar, standartlarda yer alan hükümlere paralel olarak; ertelenmiş vergi varlıklarının duran varlık, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin ise uzun vadeli

yabancı kaynak olarak raporlanmasını öngörmekte, bazı yazarlar ise bu görüşe katılmakla birlikte bir sonraki dönem ortadan kalkacak geçici farkların uzun vadeli hesaplardan cari aktif veya pasife aktarılması gerektiğini savunmaktadır. Ayrıca, ülkemiz mali kesim işletmelerinin bilançoları incelendiğinde, iki farklı uygulamaya da yer verildiği görülmüştür.

Standart hükümlerine aykırılık teşkil etmediği sürece, bir sonraki dönem ortadan kalkacak geçici farkların uzun vadeli hesaplardan cari aktif veya pasife aktarılmasının ülkemiz muhasebe sistemi göz önüne alındığında yerinde bir uygulama olacağı düşünülmektedir. Ayrıca bu durum kanımızca UFRS' ler ile uyumlu TMS/TFRS' lerin uluslararası olma özelliklerini kaybetmeden yerleşebileceğinin başka bir örneği olabilecektir.

Ayrıca bu noktada bir gerçek daha ortaya çıkmaktadır. Yukarıda verdiğimiz örnek esasen TMS-1 "Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardı' nda yer alan bir hükümle ilgilidir. Çalışmamız sırasında da bahsettiğimiz gibi standartların birbirleriyle ilişkili olduğu gerçeği nedeniyle sadece TMS-12 "Gelir Vergileri" Standardı' nın yerleşmesi için çalışmalarda bulunmak yeterli olmayacak ayrıca standartlar arasında var olan ilişkiyi de bozacaktır. Önemli olan bütün standartların, uluslararası olma özellikleri kaybedilmeden yapılabildiği kadar yerleşmesinin sağlanmasıdır.

Diğer bir ifadeyle, hem finansal tabloların uluslararası düzeyde geçerliliğini olumsuz olarak etkilemeyecek, hem de ülkemiz muhasebe sistemi ve vergi mevzuatıyla olabildiğince uyumlu muhasebe uygulamalarının hayata geçirilmesi, hem işletmeler hem finansal tablo kullanıcıları hem de vergi idaresi açısından önemli bir gelişme olacaktır.

Vergi ve muhasebe uygulamaları konusundaki uyarlamaların ise yetkili otoriteler tarafından yapılması gerektiğini düşünmekteyiz. Ancak bu sayede ülkemiz muhasebe uygulamalarında, UFRS' lere aykırılık teşkil etmeyecek ve uygulamada birlik sağlayacak düzenlemeler oluşturulabilecektir.

Vergi yasalarının standartlara göre oluşturulmasının mümkün olmaması nedeniyle uyumlaştırma konusunda yapılacak çalışmaların daha ziyade standartlar temelinde yapılması daha mümkün görünmektedir. TMS-12 "Gelir



Vergileri” Standardı açısından; birebir çeviri niteliğinde olan standardın olduğu gibi uygulanmasını istemek ve beklemek yerine ülkemiz muhasebe sistemi ve vergi mevzuatı gerçeği de göz önünde bulundurularak gerekli düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır. Bunun için öncelikle, çalışmamız sırasında da belki de en büyük sorunlardan biri olan, birebir çeviriden kaynaklanan sıkıntıların aşılması yönünde gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Uygulamaya ilişkin örneklerin artırılmasının bu sıkıntıyı bir nebze olsun hafifleteceği düşünülmektedir.

Ayrıca standartta yer alan örneklerde ve standartta, vergi mevzuatına atıflar yapılmaktadır. Bu gibi durumlarda güncel vergi mevzuatı hükümlerinin dikkate alınması standart uygulamalarının somutlaştırılması için önemli bir adım olacaktır. Bunun yanında vergi mevzuatında TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’na uyum konusunda yapılabilecek değişiklikler olursa bu yönde bir düzenlemenin yapılabileceği de tabidir.

Bu çalışmayla, standart uygulamalarının somutlaştırılmasına ve anlaşılmasına önemli katkılar sağlanacağı düşünülmektedir. Benzer şekilde bu somutlaştırma çalışmalarına hizmet etmesi nedeniyle çalışmamızda yer alan örnek uygulamanın da ilgililere önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir. Kısacası bu çalışmayla standardın anlaşılması konusunda önemli bir boşluğun doldurulacağı ümit edilmektedir.

## KAYNAKÇA

- AKBULUT, Yıldız Özerhan (2008), “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi” **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, ASMMMO, Yayın No:59, s.1-31.
- AKDOĞAN, Nalan ve Orhan Sevilengül (2007), **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- AKDOĞAN, Nalan (2006b), “Türkiye Muhasebe Standartları’ nın Uygulanmasında Uygulanacak Esaslar ve TFRS’ ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1, Mart, s.1-28.
- AKDOĞAN, Nalan (2006a), “UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 17, Ocak, s.1-18.
- AKDOĞAN, Nalan (2004), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 6, Sayı 3, Eylül, s.19-59.
- AKSOY, Tamer (2005), “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 71, Nisan - Haziran, s.182-199.
- ALAGÖZ Ali ve Aziz Kağıtçı (2009), “İşletme Birleşmeleri Standardı”, Editörler: SAĞLAM, N., S. Şengel, B. Öztürk, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, s.1193-1271.
- ARSLAN, Erdoğan (2009), “TMS 12 Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı”, Editörler: SAĞLAM, N., S. Şengel, B. Öztürk, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, s.291-389.
- AYANOĞLU, Yıldız (2002), “12 No’ lu Uluslararası Muhasebe Standardı ‘Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi’ ve Türkiye’ de Uygulanabilirliği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, Haziran, s.25-45.

- AYSAN, A. Mustafa (2008), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum: Türkiye Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 40, Ekim, s. 44-53.
- Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, **01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete**
- BAŞPINAR, Ahmet (2005), “Türkiye’ de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı 148, Ocak-Nisan, s.35-62.
- BOSTANCI, Serpil (2002), “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 59, Nisan-Haziran, s.70-82.
- DAĞDEMİR, Serdal (2008), “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 183, Mart, s.61-68.
- DELOİTTE, Denetim Türkiye (2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, UFRS Cep Kitapçığı, İstanbul
- DELOİTTE, Denetim Türkiye (2007), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, UFRS Cep Kitapçığı, İstanbul
- DEMİR, Şeref (?), “IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)”  
[http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2012/IAS%2012%20\(ULUSLARARASI%20MUHASEBE%20STANDARDI%2012\).doc](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2012/IAS%2012%20(ULUSLARARASI%20MUHASEBE%20STANDARDI%2012).doc), 10.04.2009
- DİNÇ, Engin (2008), “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 90, Kasım-Aralık, s.71-101.
- DİNÇ, Engin (2007), “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 28, Ocak-Haziran, s.21-48.
- DURSUN, N. Nevruz, ve Ganite KURT, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü”,

<http://websitem.gazi.edu.tr/ganite/DosyaIndir>, 04.07.2009

ERSOY, Ayten ve Ayşenur BURUK (2005), “İşletme Birleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standardı (22) Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı - (IFRS 3)' e Göre İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi–I” **Analiz / Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Yıl 14, Cilt 5, Sayı 14, Ekim, s.13-25.

Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: XI, No:29), **09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete**

Gelir Vergisi Kanunu (193 Sayılı), **06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete**

GÖĞÜŞ, E. Handan Sümer ve M. Yolsal (2006), “Şerhiyenin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesinin Uluslararası Finansal Raporlama ve Amerikan Muhasebe Standartlarına Göre Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 8, Sayı 3, Eylül, s.35-55.

GÖZLÜKLÜ, Burçin (2007), “TMS Setinin Oluşturulması Sürecinde Geline Nokta” **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl 26, Sayı,308, Nisan, s.79-91.

GÜCENME, Ümit ve Aylin Poroy Arsoy (2007), “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl 6, Sayı 21, Ocak, s.1-15.

GÜCENME, Ümit ve Aylin Poroy Arsoy (2006), “IFRS 2 ‘Hisseye Dayalı Ödemeler’ Kapsamında Ücretlendirme”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 8, Sayı 3, Eylül, s.133-149.

İBİŞ, Cemal (2009), “TMS 12 Gelir Vergileri (Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler)”, Editör: Volkan DEMİR, **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, İSMMMÖ, Yayın No:99, s.233-257.

KARAPINAR, Aydın (2006), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS TASLAK 3) Göre İşletme Birleşmeleri**, Gazi Kitabevi, Ankara

KAVAL, Hasan (1994), “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, Vergilendirilmeyen Kazançlar Ve Bunların Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Yaklaşım**

**Dergisi**, Sayı 19, Temmuz, s.(?).

KAVAK, Ahmet (2008), “TMS-12 Gelir Vergisi Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi” **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, ASMMMO, Yayın No:59, s.41-62

KURT, Ganite (2003), “Şerefiyenin Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 5, Sayı 1, Mart, s.91-99.

Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 Sayılı), **21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete**

MARŞAP, Beyhan (2008), “Maddi Duran Varlıklarda Yararlı Ömür ve Amortisman Uygulamasının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi” **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, ASMMMO, Yayın No:59, s.131-162

MISIRLIOĞLU, İ. Ufuk (2005), “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 72, Temmuz - Eylül, s.51-65.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1 Sıra Numaralı), **26.12.1992 Tarih ve 21447 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete**

Muhasebe Uygulama Yönetmeliği (Mülga), **22.06.2002 tarih ve 24793 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete**

ÖRTEN, R., H. Kaval, A. Karapınar (2009), **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara

ÖRTEN, Remzi ve Rıdvan Bayırlı (2007), “TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma Ve Muhasebe Uygulamaları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 172, Nisan, s.15-27.

ÖZDEMİR, Hanife (2008), **Türkiye'nin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş Sürecinin Bağımsız Denetçiler Açısından İncelenmesi**,

- Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ÖZULUCAN, Abitter (2008), “Çeklerde Reeskont İşlemlerinin Yapılabilirliğinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kurulu, Vergi İdaresi Ve Danıştay Açısından İncelenmesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 58, Mayıs, s.372-379.
- ÖZYER, M. Ali (2008), **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul
- PWC (PriceWaterHouseCoopers) Türkiye (2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, Cep Klavuzu, İstanbul
- SAĞLAM, Necdet ve Bünyamin Öztürk (2009), “Muhasebe Standartları Oluşum Süreci”, Editörler: SAĞLAM N., S. Şengel, B. Öztürk, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, s.3-35.
- SELİMOĞLU, Seval Kardeş (2008), “Dünyadaki Uygulamalarından Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Genel Etkileri”,  
[http://dosya.izsmmmo.com/documan/tmss\\_xii\\_bildiriler/seval\\_selimoglu.doc](http://dosya.izsmmmo.com/documan/tmss_xii_bildiriler/seval_selimoglu.doc),  
25.04.2009
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 Sayılı), **13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete**
- Sermaye Piyasası Kanunu (2499 Sayılı), **30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete**
- Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:IX, No:25), **15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete**
- ŞİMŞEK, Alper ve Servet Özkök (2009), **Vergi Muhasebesi**, 3. Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara
- ŞİŞMAN, Ahmet Gündoğan (2008), “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kavramının Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”  
<http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/KKEG.pdf>, 15.05.2009

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2009), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=126](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=126), 20.06.2009
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, TMSK Yayınları-3, Ankara
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2007), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, TMSK Yayınları-2, Ankara
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2007), Faaliyet Raporu, [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=16&Itemid=63](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=16&Itemid=63), 22.05.2009
- TOROSLU, M. Vefa (2009), “Dünyada ve Türkiye’ de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, **E- Yaklaşım Dergisi**, Sayı 197, Mayıs, s. 495-513.
- TUNÇ, M. Akif (2009), “TMS-12 Kapsamında Kurum Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi”, **E- Yaklaşım Dergisi**, Sayı 197, Mayıs, s. 559-571.
- Türk Ticaret Kanunu (6762 Sayılı), **09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete**
- ÜSTÜNEL, Bülent (2009), “Muhasebe, Maliye, Denetim, Vergi ve İlgili Mevzuat Çalışmalarının Bilimsel Buluşması”, **1. Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı**, Haziran, Edirne, <http://www.tmsk.org.tr/>, 20.08.2009
- ÜSTÜNEL, Bülent (2008), “Türkiye’ de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, **12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi**, Temmuz, İstanbul, <http://www.tmsk.org.tr/>, 13.05.2009
- Vergi Usul Kanunu (213 Sayılı), **10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete**
- Yüksel Koç Yalkın, “Tekdüzen Muhasebe Sistemi”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/424/4758.pdf>, 24.05.2009

## **ÖZGEÇMİŞ**

Ahmet Gündoğan ŞİŞMAN, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi İŞletme Bölümünden 2001 yılında mezun oldu, bir süre özel sektörde çalıştıktan sonra 2006 yılında Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığında göreve başladı ve halen Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığında Vergi Denetmen Yardımcısı olarak görev yapmaktadır.