

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

**TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI MALİ
TABLOLARA ETKİLERİ, MUHASEBE İŞLEMLERİ VE
BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ**

Zehra AKDAĞ

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Dr. Şeref DEMİR**

İSTANBUL, Mart 2013

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

**TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI MALİ
TABLOLARA ETKİLERİ, MUHASEBE İŞLEMLERİ VE
BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ**

**Zehra AKDAĞ
112008089**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih : _____
Tezin Savunulduğu Tarih : _____
Tez Danışmanı : Dr. Şeref DEMİR _____
Diğer Jüri Üyeleri : Dr. Hakan TAŞTAN _____
: Yard. Doç. Dr. Hüseyin MERT _____

İSTANBUL, Mart 2013

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

**TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI MALİ
TABLOLARA ETKİLERİ, MUHASEBE İŞLEMLERİ VE
BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ**

**Zehra AKDAĞ
112008089**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Dr. Şeref DEMİR**

İSTANBUL, Mart 2013

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	İ
ÖZET	VI
ABSTRACT	VII
KISALTMALAR	VIII
ŞEKİLLER LİSTESİ	X
TABLolar LİSTESİ	XI
GİRİŞ	1
1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TÜRKİYE UYGULAMASI	4
1.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER	4
1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarını Düzenleyici Kurumlar	5
1.1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (ISAC).....	5
1.1.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	6
1.1.1.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	7
1.1.1.4. Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü (IOSCO).....	7
1.1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşmasına Yönelik Olarak Dünya’da Yapılan Çalışmalar	8
1.1.2.1. ABD (Amerika Birleşik Devletleri).....	8
1.1.2.2. İngiltere	9
1.1.2.3. Almanya.....	10
1.1.2.4. AB (Avrupa Birliği).....	10

1.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşmasına Yönelik Olarak Türkiye’de Yapılan Çalışmalar	12
1.1.3.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu	12
1.1.3.2. Türkiye Bankalar Birliği (TBB)	12
1.1.3.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)	13
1.1.3.4. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)	13
1.1.3.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)....	13
1.1.3.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK).....	14
1.1.3.7. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.....	19

2. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER..... 22

2.1. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDININ AMACI.....	24
2.2. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDININ KAPSAMI.....	25
2.3. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINDA GEÇEN TANIMLAR	25
2.3.1. Muhasebe Kârı (Muhasebe Zararı)	25
2.3.2. Vergiye Tabi Kâr (Mali Zarar)	26
2.3.3. Vergi Gideri (Vergi Geliri)	26
2.3.4. Dönem Vergisi	26
2.3.5. Ertelenmiş Vergi Borçları (Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri)	27
2.3.6. Ertelenmiş Vergi Alacakları (Ertelenmiş Vergi Varlıkları).....	27
2.3.7. Vergiye Esas Değer	28
2.3.7.1. Bir Varlığın Vergiye Esas Değeri.....	28
2.3.7.2. Bir Borcun Vergiye Esas Değeri	29
2.4. TİCARİ KÂRLA MALİ KÂR ARASINDAKİ FARKLILIK YARATAN UNSURLAR.....	31
2.4.1. Sürekli Farklar	32
2.4.1.1. Sürekli Farklılık Yaratan Gelirler (İstisnalar).....	35
2.4.1.2. Sürekli Farklılık Yaratan Giderler (KKEG)	38
2.4.2. Geçici Farklar	43
2.4.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar	48
2.4.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar	50

3. TMS 12'YE GÖRE ERTELENMİŞ VERGİ.....	54
3.1 ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİNİN DOĞMASI	54
3.1.1 Ertelenmiş Vergi Kavramı	54
3.1.2 Ertelenmiş Vergi Ölçümü	55
3.1.3 Ertelenmiş Verginin Kayda Alınmasında Koşullar ve Özelliği Olan Durumlar	56
3.1.4 Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Oluşumu	56
3.2 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ (BORÇLARI)	57
3.2.1 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Doğuran Olaylar	59
3.2.1.1 Geliştirme Giderleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	59
3.2.1.2 Amortisman Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	61
3.2.1.3 İşletme Birleşmeleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	64
3.2.1.4 İşletme Birleşmelerinde Şerefiyelerin Oluşması Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	64
3.2.1.5 Gerçeğe Uygun Değerlerin Gösterilmesi Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	68
3.2.1.6 Yenileme Fonu Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	69
3.2.1.7 Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	71
3.2.1.8 Bağlı Ortaklıklar, Şubeler ve İştiraklerdeki Yatırımlar ile İş Ortaklıklarındaki Paylar Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	71
3.3 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI (ALACAKLARI)	72
3.3.1 Ertelenmiş Vergi Varlığı Doğuran Olaylar	74
3.3.1.1 Kıdem Tazminatı Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı	74
3.3.1.2 Araştırma Giderleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı	75
3.3.1.3 İşletme Birleşmeleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı	75
3.3.1.4 İşletme Birleşmelerinde Şerefiyelerin Oluşması Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı	76
3.3.1.5 Gerçeğe Uygun Değerin Gösterimi Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı	76
3.3.1.6 Şüpheli Ticari Alacaklar Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı	76
3.3.1.7 Stok Değer Düşüklüğü Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı	77

3.3.1.8	Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi Açısından Ertelemiş Vergi Varlığı.....	79
3.3.1.9	Kullanılmamış Mali Zararlar ve Vergi Avantajları Açısından Ertelemiş Vergi Varlığı.....	79
3.3.1.10	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Açısından Ertelemiş Vergi Varlığı.....	80
3.3.1.11	Koşullu Borçlar Açısından Ertelemiş Vergi Varlığı.....	81
3.3.1.12	Bağlı Ortaklıklar, Şubeler ve İştiraklerdeki Yatırımlar ile İş Ortaklıklarındaki Paylar Açısından Ertelemiş Vergi Varlığı.....	81
3.3.1.13	Amortisman Açısından Ertelemiş Vergi Varlığı	81
3.4.	ERTELENMİŞ VERGİ HESAPLAMASI İLE İLGİLİ AŞAMALAR.....	82
3.4.1.	Ertelemiş Vergi Yükümlülüğünün (Borcunun) Hesaplanması.....	84
3.4.2.	Ertelemiş Vergi Varlığının (Alacağı) Hesaplanması.....	85
3.5.	ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	85
3.5.1.	Dönem Vergi Borcu ve Dönem Vergi Varlığının Muhasebeleştirilmesi	87
3.5.2.	Kâr veya Zararda Muhasebeleştirilen Kalemler	87
3.5.3.	Öz Kaynaklarda Muhasebeleştirilecek Ertelenen Vergi Etkileri	88
3.5.4.	İşletme Birleşmelerinden Doğan Ertelemiş Vergi Muhasebeleştirilmesi.....	89
3.5.5.	Hisseye Dayalı Ödeme İşlemlerinden Doğan Dönem Vergisi ve Ertelemiş Vergi Muhasebeleştirilmesi.....	90
3.5.6.	Muhasebeleştirilmeyecek Ertelemiş Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri.....	90
3.5.7.	Ertelenen Vergi Varlıkları ve Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılabilecek Hesaplar	91
3.5.8.	Ertelenen Vergi Hesaplarının Sınıflandırılması.....	92
3.5.8.1.	Ertelenen Vergi Alacağı (Varlığı) Sınıflandırılması.....	92
3.5.8.2.	Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü) Sınıflandırılması.....	92
3.5.9.	Vergi Varlıkları ve Vergi Borçları ile Ertelemiş Vergi Varlıkları ve Ertelemiş Vergi Borçlarının Mahsubu	93
3.5.10.	Ertelenen Vergiler İle İlgili Dipnot Açıklamaları.....	94

3.6. ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ İLE İLGİLİ ÖRNEKLER.....	95
3.6.1. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Doğuran Olaylara İlişkin Örnekler.....	96
3.6.1.1. Geliştirme Giderleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	96
3.6.1.2. Amortisman Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü.....	97
3.6.1.3. İşletme Birleşmeleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	102
3.6.1.4. Gerçeğe Uygun Değerlerin Gösterilmesi Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	107
3.6.1.5. Yenileme Fonu Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü.....	107
3.6.2. Ertelenmiş Vergi Varlığı Doğuran Olaylara İlişkin Örnekler	110
3.6.2.1. Kıdem Tazminatı Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı	111
3.6.2.2. Araştırma Giderleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı	112
3.6.2.3. Gerçeğe Uygun Değerlerin Gösterimi Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	115
3.6.2.4. Şüpheli Ticari Alacaklar Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı	116
3.6.2.5. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	117
3.6.2.6. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	118
3.6.2.7. Amortisman Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı	119
4. UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	122
4.1. VERGİ KANUNLARINA GÖRE KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLANMASI.....	125
4.2. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLANMASI VE ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ.....	127
SONUÇ	135
KAYNAKLAR.....	137
ÖZGEÇMİŞ	144

ÖZET

Uluslararası piyasada ortak bir dil oluşturmak için yayımlanan ve birçok ülke tarafından kabul edilen Uluslararası Muhasebe Standartları ile işletmelerin finansal durumları bilgi kullanıcıları tarafından daha anlaşılabilir, güvenilir, karşılaştırılabilir şekilde raporlamaya başlanılmış ve oluşan farklılıklar büyük ölçüde giderilerek daha hızlı bilgi paylaşımı sağlanmıştır. Yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından birebir çeviri yapılarak ülkemizde yayımlanmış ve uygulamaya konulmuştur.

Söz konusu standartlardan biri olan TMS 12 Gelir Vergileri Standardı işletmelerin gerçek finansal durumunun ortaya konulması açısından önem arz etmektedir. Bu çalışmanın amacı gelir vergileri standardının açıklanmasıdır. Bu standart ile vergi mevzuatı ve muhasebe kuralları arasında ortaya çıkan geçici fark yaratan durumlar açıklanacak, söz konusu geçici farklara neden olan durumlara örnekler verilecek ve muhasebe kayıtlarını yapılacaktır. Daha sonra geçici farkların oluşturduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü ya da ertelenmiş vergi varlığı bir uygulama örneği yardımıyla hesaplanacak ve işletmenin gerçek durumunu gösteren finansal durum tablosu oluşturulacaktır.

Anahtar Kelimeler; TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, İndirilebilir Geçici Farklar, Vergilendirilebilir Geçici Farklar, Ertelenmiş Vergi Varlığı, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü.

ABSTRACT

The financial conditions of businesses have been started to report by the information users in a way of more comprehensible, reliable, comparable, and the differences eliminated at large extent, in a more rapid sharing of information has been provided by means of International Financial Accounting Standards which were published to create a common language, and accepted by many countries in international market. The published International Financial Accounting Standards were translated one-to-one into turkish, published and put into practice in our country by the Board of Turkish Accounting Standards.

One of such standards, TMS 12 standard income taxes, is essential in terms of displaying the real financial status of businesses. The aim of this study is to describe standard of income taxes. With this standard, the situations which produce temporary differences appeared between tax legislation and the accounting rules will be described, examples of situations that cause to temporary differences in question will be given and the accounting records will be made. Afterwards, deferred tax liability or deferred tax asset will be calculated via an application example and financial case table that indicates the real financial status of business will be formed.

Keywords; TMS 12 Income Taxes-Standard, Deductible Temporary Differences, Taxable Temporary Differences, Deferred Tax Assets, Deferred Tax Liabilities.

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.s.	: Adı Geçen Standart
EVV	: Ertelenmiş Vergi Varlığı
EVY	: Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
GVK	: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
KVK	: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
MD	: Muhasebe Değeri
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standardı
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFRS/ UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
IOSCO	: Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü
İGF	: İndirilebilir Geçici Fark
SGK	: Sosyal Güvenlik Kesintisi
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİT	: İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
K.K.E.G.	: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

- TMUD** : Türkiye Muhasebe Uzmanları DerneğiMüşavirler Odaları Birliği
- TMUDESK** : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
- TTK** : Türk Ticaret Kanunu
- TÜRMOB** : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odaları Birliği
- VD** : Vergi Değeri
- VGf** : Vergilendirilebilir Geçici Fark
- VUK** : Vergi Usul Kanunu
- VUKGT** : Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 1.1 IASC' nin Standart Geliştirme Süreci	6
Şekil 3.1 Ertelenmiş Vergi Hesaplanması Aşamaları	83

TABLolar LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 1.1 Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Yönergeleri.....	11
Tablo 1.2 Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS' ler).....	15
Tablo 1.3 Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları (TFRS Yorumları).....	16
Tablo 1.4 Türkiye Muhasebe Standartları (TMS' ler).....	17
Tablo 1.5 Türkiye Muhasebe Standartları Yorumlar (TMS Yorumları).....	18
Tablo 3.1. Ertelenmiş Vergilerde Sebep - Sonuç İlişkisi	57
Tablo 3.2 Geliştirme Giderleri Açısından Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Raporlanması.....	97
Tablo 3.3 Amortisman Tabi Varlığın Maliyetinin Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Raporlanması.....	98
Tablo 3.4 İlk Yıl İçin Amortisman Tutarı Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Raporlanması.....	99
Tablo 3.5 Yıllık Amortisman Tutarlarının Belirlenmesi Aşamasında Amortisman Uygulama Süresinde Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Raporlanması.....	100
Tablo 3.6 Yıllık Amortisman Tutarlarının Belirlenmesi Aşamasında Amortisman Yöntemi Seçiminin Farklı Olduğu Durumda Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Raporlanması.....	101
Tablo 3.7 Çiftel A.Ş.' nin İşletme Birleşmesi Öncesi Varlık ve Kaynaklarında Ortaya Çıkan Değerleme Farkı.....	103
Tablo 3.8 Çiftel Un A.Ş.' nin Net Tanımlanabilir Varlıkları.....	104

Tablo 3.9 Yenileme Fonu Uygulanması Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Raporlanması.....	109
Tablo 3.10 Sonraki Döneme Devreden Ar-Ge İndirimi.....	114
Tablo 3.11 Yıllık Amortisman Tutarlarının Belirlenmesi Aşamasında Amortisman Uygulama Süresinin Farklı Olduğu Durumda Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Varlığı Raporlanması.....	120
Tablo 3.12 Yıllık Amortisman Tutarlarının Belirlenmesi Aşamasında Amortisman Yöntemi Seçiminin Farklı Olduğu Durumda Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Varlığının Raporlanması.....	121

GİRİŞ

Uluslararası ticarete gün geçtikçe artışlar yaşanması nedeniyle benzer işlemlerin farklı ifade edilmesi bilgilerin aktarımında sıkıntılar yaratmakta bu farklılıkların giderilmesi için uluslararası platformda ortak bir dil oluşturmak, işletmelerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerini hem işletme içerisindeki bilgi kullanıcılarına hem de yatırım, fon bulma veya fon sağlama amaçlı bilgi kullanıcılarına doğru, güvenilir, anlaşılabilir, zamanında sunulabilmek ve farklı ülkelerin aynı türde olan işletmelerinin muhasebe uygulamaları arasında farklılıkları gidermek amacıyla uluslararası muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmuştur. Farklı finansal raporlama uygulamalarının birbirine uyumlu hale getirilmesi için genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından ve ilkelerinden hareketle uluslararası muhasebe standartları geliştirilmiş, birçok kurum ve ülkenin benimsemesiyle geliştirilen standartlar uygulamaya konulmuştur.

Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili ilk olarak 1973 yılında kurulan IASC faaliyetlerde bulunmuş 2001 yılında yapılandırmaya giderek görevlerini IASB' ye devretmiştir. IASB üstlendiği görevle UFRS' ler yayımlayarak uluslararası alanda muhasebe ve finansal raporlamalarda ki farklılıkların giderilmesinde yol gösterici olmuştur. Yayımlanan standartlar başta birliğe üye olan ülkeler daha sonra uyumlaştırma sürecine giren diğer ülkeler tarafından kabul görmüştür. Ülkemizde de birçok kurum ve kuruluş kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar yaparak muhasebe standartları geliştirilmesi ve uygulanmasına katkı sağlamışlardır. Bu kurumlara TMSK, SPK, BDDK örnek olarak gösterilebilir. Uluslararası muhasebe standartları oluşturulmasıyla ilgili çok başlılığı gidermek amacıyla 2002 yılında kamu tüzel kişiliği haiz idari ve mali özerkliği sahip TMSK kurulmuştur. Kurum IASB' nin yayımladığı standartlara birebir uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartları yayımlanarak uygulamaya koymuştur. TMSK faaliyetlerine 02/11/2012 tarihine kadar devam etmiş bu tarihten sonra görev ve yetkilerini 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi,

Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na devretmiştir. TMSK'nın görev ve yetkilerini devralan KGK, Türkiye Muhasebe Standartlar yayımlamak konusunda tek yetkilidir. 01/01/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6102 Sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 6335 sayılı Kanun'la değiştirilen 88' inci maddesinin 1' inci fıkrası hükmüne göre, anılan kanunun 64 ila 88'inci maddesi hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler (tacirler) münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve uygulamak zorundadır. Keza kanunun 69' uncu maddesinin 12 inci fıkrasında da yılsonu finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları' na uyularak düzenlemesi gerektiği ifade edilmiştir. Yaşanan bu gelişmeler doğrultusunda mesleki alanda kalite artmakta uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması ile bilgi kullanıcılarının önemli kararlar almasında ve uygulamasında yol göstererek daha güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir verilere ulaşılması sağlanmaktadır.

Daha öncede ifade ettiğimiz gibi 'Türkiye Muhasebe Standartları' ile 'Uluslararası Finansal Raporlama Standartları' birebir uyumludur. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı da UMS 12 Gelir Vergileri Standardından birebir çeviri yapılarak uygulamaya konulmuştur. TMSK yeni adıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 31.12.2005 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanması öngörülmüştür.

Bu çalışmanın amacı; TMS 12 Gelir Vergileri Standardının incelenerek söz konusu standart kapsamında yapılacak hesaplama ve kayıtların açıklanmasıdır. TMS 12 standardı uyarınca uygun görülen düzenlemeler yapılarak, söz konusu düzenlemeler açıklanmaya çalışılacak ve muhasebeleştirilecektir. Muhasebe ilkeleri ve vergi kanunları açısından uyumsuzluklar nedeniyle ortaya çıkan geçici farklardan hareketle ticari kârdan mali kâra ulaşılacak, ulaşılan geçici farklar ertelenmiş vergi olarak raporlanacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde uluslararası finansal raporlama standartlarının oluşturulmasının neden gerekli olduğu, Dünya' da hangi kurumların standartların yayımlanması ve uygulanması aşamasında ne gibi çalışmalar yaptığı ve bu gelişmelere

paralel olarak Türkiye’de muhasebe standartların yayımlanması ve geliştirilmesi sürecinde yapılan çalışmalara kısaca değinilecek ve bu çalışmalara öncü olan kurumlar hakkında bilgi verilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde TMS 12 Gelir Vergileri Standardı incelenerek standardın amacı, kapsamı ve standartta geçen tanımlara değinilerek ticari kâr ile mali kâr arasında sürekli ve geçici fark yaratan durumlar açıklanacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş verginin kavramı, ölçümü, ertelenmiş vergi varlığı, ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuran olaylara neden olan durumlar incelenecek örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılacak ve vergilendirilebilir geçici farklar ile indirilebilir geçici farklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ile ilgili verilen örneklerin muhasebe kayıtları yapılacaktır.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde Gelir Vergileri Standardına ilişkin örnek bir uygulama yer verilecektir.

1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Çalışmanın ana konusu olan TMS 12 Gelir Vergileri Standardını incelemeye başlamadan önce uluslararası finansal raporlama standartları / uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasına neden gerek duyulduğu, hangi ülkelerin ve hangi kurumların standartların belirlenmesine, uygulanmasına katkı sağladığı ve Dünya’da yaşanan bu gelişmelere paralel olarak ülkemizde uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması sürecinde neler yaşanmıştır kısaca değinelim.

1.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Standart; Belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, ölçün, ölçünlü, örnek ya da temel olarak alınabilen tek biçim anlamına gelmektedir.

Muhasebe standartları; Muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilir. Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç aşağıdaki başlıklarda ele alınabilir:¹

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

İşletme faaliyetlerine ilişkin muhasebesel işlemlerin ve benzer olayların bilgi kullanıcılarına sağlıklı bilgi aktarılabilmesi için gerçeğe uygun, anlamlı,

¹ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, ‘Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamalar’, Ankara, 2010, Gazi Kitabevi, s.1

karşılaştırılabilir, tam, doğru ve güvenilir olması gerekmektedir bu da kaliteli muhasebe standartları oluşturmak ve uygulamak ile sağlanabilir.

1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarını Düzenleyici Kurumlar

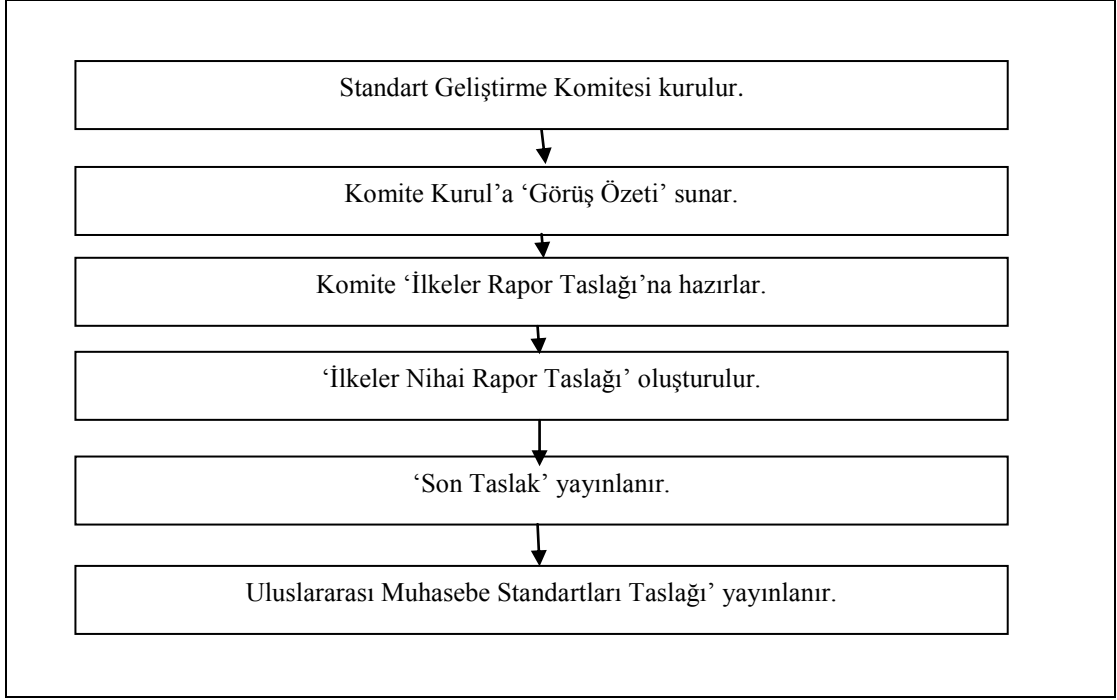
Uluslararası düzeyde muhasebe alanında birliği sağlamak ve çeşitli kuruluşları birbirleriyle uyumlaştırarak ortaya çıkabilecek farklılıkları gidermek gibi gereksinimlerden dolayı uluslararası muhasebe standartlarını düzenleyici kurumlar kurulmuş ve gelişerek günümüze kadar gelmiştir. Aşağıda muhasebe standartlarına uyum çalışmalarına yön veren kurumların önde gelenlerine ilişkin bilgilere değinilecektir.

1.1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (ISAC)

Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD başta olmak üzere 71 ülkeden 97 muhasebe kuruluşunun aralarında imzaladıkları bir anlaşmayla 1973 yılında kurulmuştur.² IASC'ın amacı kamuya açıklanan denetlenmiş mali tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve bu standartların dünya çapında benimsenmelerini sağlamaktır.³ IASC'ın standart geliştirme süreci beş kademe halinde bölümlendirilmiştir. İlk olarak standart geliştirme komitesinin kurulması gerekmektedir. Standart geliştirme sürecinin oluşturulması ile ilgili aşamalar aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

² Yavuz Çiftçi, Alper Erserim, 'Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi', Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu, 24-27 Nisan 2008, Bandırma, http://yavuzciftci.com/calismalar/yciftci&aerserim_icam08.pdf , erişim tarihi 28.11.12

³ Cemal İbiş, Serdar Özkan, 'Uluslararası Muhasebe Standartları(UFRS)'na Genel Bakış', İstanbul, İSMMM Mali Çözüm Dergisi, sayı 74, Ocak-Mart 2006, s.28



Şekil 1. 1 IASC' nin Standart Geliştirme Süreci

Kaynak; Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, a.g.e., s.18

IASC' nin, Uluslararası Muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları, birçok ulusal ve uluslararası örgüt tarafından da desteklenmekte ve harmonizasyon çalışmaları sürdürülmektedir. Bu örgütlere örnek olarak IOSCO (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü), Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği verilebilir.⁴ Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), Türkiye Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (TMUDESK), IASC' ın üyesi olmuşlardır.

1.1.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

IASC Mayıs 2000'de başlatılan yeniden yapılandırma kapsamında, IASC Tüzüğü değiştirilerek, IASC, bir üst yapı olarak IASC Vakfı'na (International Accounting Standards Committee Foundation- IASCF) dönüştürülmüş ve uluslararası muhasebe standartları yayınlama görevi yeni kurulan IASB' a devredilmiştir. 1973-2000 yılları arasında IASC adıyla görev yapan Kurul'un bu tarihe kadar yayımlanmış olduğu standartlar 'Uluslararası Muhasebe Standardı-UMS (International Accounting

⁴ İbiş, Özkan, a.g.m., s.29

Standards-IAS) olarak adlandırılmıştır. 2001 yılından sonra IASB, o güne kadar yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını aynı anda kabul ederek, bunlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çabalarını başlatmıştır. Bu tarihten sonra IASB tarafından kabul edilerek yürürlüğe konan standartlar ise, ‘Uluslararası Finansal Raporlama Standardı UFRS (İnternational Financial Reporting Standards – IFRS)’ adı altında yeni kod verilerek yayımlanmaktadır. Bütün standartlar (UMS ve UFRS’ ler) da set olarak ‘Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’ olarak tanımlanmıştır.⁵

1.1.1.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC’ ın kurulmasına 1977 yılında Almanya Münih 11. Uluslararası Muhasebe Kongresinde karar verilmiştir. 49 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulan IFAC, eğitim, kamu ve özel kesimlerde ve bağımsız olarak çalışan uzmanlaşmış muhasebeci kuruluşlarının oluşturduğu uluslararası bir kurumdur.

IFAC’ ın temel amacı, muhasebe mesleğini dünya çapında koordineli ve harmonize standartlarla geliştirmek olarak özetlenebilir.⁶1982 yılında IASC ve IFAC, uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmak ve uluslararası muhasebe sorunları üzerinde çalışmalar yayınlamada IASC’ ın tek ve tam yetkili kuruluş olduğu ve çalışmalarının koordineli yürütülmesi konusunda anlaşmaya varmışlardır. Bu tarihten itibaren de IFAC üyelerinin, IASC ‘ın da üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylelikle her iki kurul, bir meslek örgütünde toplanmıştır.

1.1.1.4. Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü (IOSCO)

1983 yılında kurulmuş olan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (İnternational Organizasyon of Securities Commissions- IOSCO), ABD’deki Sermaye Piyasaları Komisyonu (The Securities and Exchange Commission), İngiltere’deki Finansal Kurumlar Otoritesi (The Financial Services Authority), Türkiye’deki Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve bunlara benzer üyeli ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapındaki birliğidir. IOSCO sermaye piyasalarındaki düzenleyici denetleyici otoritelerin, ilgili alanlarda koordinasyonu ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasalarının yasal ve kurumsal yapısına ilişkin olarak ortak

⁵ Çiftçi, Erserim, a.g.m., s.8

⁶Ahmet Hayri Durmuş, ‘Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu’, Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 5. Uluslararası Muhasebe Sempozyumu (2-6 Mayıs 2001), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=4&Yid=5>, erişim tarihi: 28.11.2012

uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında bilgi alış verişini olanaklı kılmak amacıyla oluşturdukları bir kuruluştur. IOSCO, mali piyasalarla ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla da işbirliği halinde faaliyet göstermekte ve alanındaki en etkin uluslararası kuruluş niteliği taşımaktadır.⁷Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) de menkul kıymet ihraçlarında uluslararası kabul gören muhasebe standartlarının oluşturulması konusuna özen göstermektedir. IASB' nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiş olan IOSCO, bu konuda yürüttüğü bir projenin sonucu olarak; 2000 yılı Mayıs ayında uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanmak üzere ISAB tarafından oluşturulan temel standartlar setini onaylamıştır.⁸

1.1.2. Muhasebe Standartlarının Oluşmasına Yönelik Olarak Dünya'da Yapılan Çalışmalar

Ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır bu nedenle ülkelerin farklı finansal raporlama standartlarının birbirine uyumlu hale getirilmesi ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Dünya'da yaşanan gelişmeler ve yapılan çalışmalar ile ilgili bilgiler aşağıda özetlenecektir.

1.1.2.1. ABD (Amerika Birleşik Devletleri)

ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeler düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından 3 döneme ayrılmaktadır. Bunlar AICPA' nın (Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) etkin rol aldığı '1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure CAP) ve 1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB)' dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren 'FASB' dönemleridir. FASB (Financial Accounting Standards Board), 'Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)' olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren 'Statements of Concepts ' ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, detaylandırmaya

⁷ Cemal İbiş, Ayça Akarçay, 'IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS' ın Uygulanması Süreci', Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 6.Uluslararası Muhasebe Sempozyumu (16-19 Nisan 2003), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/CemalIbis.pdf> , erişim tarihi : 30.11.2012

⁸ İbiş, Özkan, a.g.m., s.31

yönelik açıklamaları içeren ‘Interpretations’ yayımlamakta ve faaliyetleri, muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilmektedir.⁹ FASB’ in, standartları oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlar; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, ‘Due process = doğrudan katılımcı süreç’ sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır.¹⁰

1.1.2.2. İngiltere

1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England Wales – ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir. 1970 yılında ise muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgili olarak Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC) kurulmuştur. 1990 yılında Muhasebe Standartları Komitesi (ASC Accounting Standards Committee) olarak isimlendirilmiştir. Yine 1990 yılında, bu kurum Muhasebe Standartları Kurulu (ASB Accounting Standards Board) adını almıştır. ASC, 1990 yılına kadar Statements of Standard Accounting Practice (SSAP) adı altında muhasebe standartları ve Statements of Recommended Practice (SORP) adı altında genel uygulama alanı olmayan konulara ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Yeni standart oluşturma sistemi 1989 Şirketler Kanunu ile geliştirilmiş ve bu 1990 yılında İngiltere’de muhasebe standartlarının oluşturulması sisteminin yeniden yapılanmasına neden olmuştur. Şirketler Kanunu hükümete muhasebe standartlarını yayımlayan, standartlara uyumu denetleyen ve sürecin gözetiminden sorumlu kuruluşlara onaylama ve bu kuruluşlara gerekli imkânları sağlama yetkisi vermiştir. İngiltere’ de kurulan yeni sitemde Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council FRC), standart oluşturma ve gözetiminden ve etkin işleyişinden sorumlu kuruluştur. Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB) ise muhasebe standartlarının geliştirilmesi ile yetkili kuruluştur.¹¹ Kasım 2006 yılında Şirketler Kanunu geliştirilerek borsaya kote olan ve olmayan şirketler için ayrı ayrı düzenlemeler içermektedir. 382. maddenin 3. fıkrasında hangi şirketlerin küçük ölçekli olacağına ilişkin sayısal açıklamalar yer almaktadır. 383.

⁹ Ahmet Başpınar, ‘Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış’ Maliye Dergisi, Mayıs-Ağustos 2004, sayı:146, s.43

¹⁰ C. Elitaş, L. Elitaş, a.g.e., s.20

¹¹ a.g.m., s.44

madde de ise ana ortaklıklar için genel açıklamalar yer almakta olup, belirli kriterleri sağlayan bu şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarına göre raporlama yapmaları gerektiğini açıklamaktadır. 390. madde de ise şirketlerin finansal raporlama dönemleri hakkında bilgi vermektedir. 2006 Şirketler Kanununun 393. maddesine göre yıllık raporların doğru ve dürüst bilgi sunması gerekmektedir. 397. maddeye göre UMS/UFRS' lere göre raporlama yapılması halinde standartların gerektirdiği açıklamaların yapılması ve finansal tabloların bu gereklere göre hazırlanması istenmektedir.¹²

1.1.2.3. Almanya

1985 yılında AB'nin 4. ,7. ve 8. Direktifleri Alman yasalarına geçirilmiş ve 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bu düzenlemeler Alman yazılı hukukunu ve yazılı olmayan hukukunu etkilemiştir. Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungs Standarde Komitee- DRSC) 1 Mayıs 1988'de yürürlüğe giren bir kanunla kurulmuş ve bu şekilde bir özel sektör standart oluşturucu kuruluşun oluşturulması öngörülmüştür. DSRC' nin kurulmasına müteakip, ilgili Bakanlık ile aralarında bir anlaşma imzalanmış ve DSRC resmen Almanya'nın muhasebe standardı oluşturan kuruluşu olarak tanınmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak 1998'de IAS' lerin ilk resmi Almanca çevirisi yapılmıştır.¹³ DSRC standart düzenleyicisi olarak yedi bağımsız üyeden oluşan Alman Muhasebe Standartları Kurulu'nu (Der Deutsche Standardisierungsrat – DSR) kurmuştur. DSR'nin organizasyon yapısı Amerika'da standart düzenleyicisi olan FASB' le benzeşmekte olup; kendi üyeleri veya diğer kişi ve işletmeler tarafından finanse edilen, bağımsız bir kuruluştur.¹⁴

1.1.2.4. AB (Avrupa Birliği)

AB, yönergeler oluşturarak muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasını sağlamaktadır, Şirketler Kanunu Başlığı altında yayımlanan 4, 7, ve 8 no' lu yönergeler AB'nin muhasebe ve denetim sistemine yön veren yönergeler olup, 4 ve 7 yönergeler uluslararası muhasebe standartlarıyla ilgilidir.

¹² Mehmet Özkan, Serkan Terzi, 'Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri', İSMMMO Mali Çözüm Dergisi sayı:100, Temmuz-Ağustos 2010, s.31-32

¹³ Başpınar, a.g.m., s.45-46

¹⁴ a.g.m, s.36

Tablo 1. 1 Avrupa Birliği Şirketler Hukuku Yönergeleri

Yönergeler	Tarih	Uyumlaştırılan Konular
Birinci	1968	Şirket tescilleri; Şirketlerin yöneticilerin yetkileri
İkinci	1976	Kamu ve özel Şirketler arasındaki fark; dağıtılabilir kârın dağıtımı
Üçüncü	1978	Şirket birleşmeleri
Dördüncü	1978	Muhasebe formatları, kuralları ve limited Şirketlerin dipnot açıklamaları
Altıncı	1982	Şirket tasfiyeleri
Yedinci	1983	Konsolidasyon kuralları
Sekizinci	1984	Denetçilerin nitelikleri, terfi ve azil kuralları
Onbirinci	1989	Avrupa Birliği Őirketleri olmayanlara ilgili açıklamalar
Onüçüncü	1989	Devralmalar

Kaynak; Mehmet Özkan, Serkan Terzi, ‘Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri’, İSMMO Mali Çözüm Dergisi sayı:101, Temmuz-Ağustos 2010

Avrupa Birliği (AB), Haziran 2000’de Avrupa Komisyonu tarafından uyarlanan Finansal Raporlama Stratejisi’ni uygulamak amacıyla, AB üyesi olan ve düzenlenmiş bir piyasada işlem gören tüm Şirketlerin 2005 yılından itibaren konsolide mali tablolarında UFRS’ ye tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesini 2002 yılında onaylamıştır. UFRS’ nin kullanılmasıyla ilgili gereklilik sadece 27 AB ülkesinde değil ayrıca Avrupa Ekonomik Alanı’ndaki (AEA) 3 ülkede de uygulanmaktadır. AB veya AEA üyesi olmayan İsviçre’de bulunan Şirketlerin büyük bir kısmı da UFRS’ yi kullanmaktadır. Mart 2011 sonunda AB, UFRS 1, 7 ve UMS 12’de yapılan son düzenlemeler haricindeki tüm UFRS’ leri oylayarak kabul etmiştir. UFRS 9’un onaylanması ise ertelenmiştir.¹⁵ AB üye ülkelerinde borsada işlem gören KOBİ’ler, borsada işlem gören diğer Şirketler gibi konsolide finansal UMS/UFRS’ ye

¹⁵ Deloitte UFRS Cep Kitapçığı, 2011, s.27,

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/UFRS-Cep-Kitapcigi-2011.pdf> , erişim tarihi: 14.12.2012

uygun olarak hazırlamak zorundadır. Ancak Avrupa Birliği'nde birçok KOBİ, borsada işlem görmemektedir. Halka açık olmayan şirketler ve KOBİ'lerin faaliyette bulunulan AB üyesi ülke tarafından UMS/UFRS'lerin kullanımına izin verilmemesi veya söz konusu işletmenin böyle bir uygulamayı tercih etmemesi halinde, UMS/UFRS'ye uygun finansal tablo hazırlama yükümlülüğü yoktur.¹⁶

1.1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşmasına Yönelik Olarak Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu uygulamaların etkileri görülmüştür.¹⁷ Ülkemizde standartların gelişmesi ve uygulanması ile ilgili olarak kurumlardan önde gelenleri yapmış oldukları çalışmalar bu bölümde incelenecektir.

1.1.3.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve KİT'ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır. Yapılan bu çalışmada; Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlamıştır. Tüm kamu kuruluşlarını kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi 1972 yılından itibaren zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bunu tamamlayıcı olarak, 1977 yılında maliyet muhasebesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.¹⁸ KİT'ler için zorunlu tutulan bu çalışma daha sonraları diğer işletmeler tarafından da benimsenmiş böylelikle Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli etki sağlamıştır.

1.1.3.2. Türkiye Bankalar Birliği (TBB)

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren ve

¹⁶ Özkan, Terzi, a.g.m., s.41

¹⁷ Başpınar, a.g.m., s.46

¹⁸ C. Elitaş, L. Elitaş, a.g.e., s.6

bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye’de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir.¹⁹

1.1.3.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

BDDK, Türkiye’de faaliyet gösteren tüm bankaların muhasebe sistemine ilişkin esas ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, ‘Muhasebe Uygulama Yönetmeliği’ni ve buna bağlı olarak uluslararası muhasebe standartlarını esas alan 19 adet muhasebe tebliğini 2002 yılında yayınlamıştır. 1 Kasım 2006 tarihinde yayınlanan ‘Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’ le, 2002 yılında yapılan düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış ve bazı hususlar istisna olmak üzere, bankaların muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayınlanan TMS/TFRS’ yi esas alacakları kabul edilmiştir.²⁰

1.1.3.4. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye Piyasası Kurulu, bağımsız düzenleyici kurumların ilki olarak, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek amacıyla 1981 yılında çıkarılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur.²¹ SPK, kanunla verilen yetkiyle kendisine tabi şirketlerin ve aracı kurumların uygulayacakları kuralları yayımladığı tebliğlerle düzenlemektedir. SPK 2003 yılında, 33 adet uluslararası muhasebe standardını esas alan, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ’i yayınlamıştır. Seri: XI 25 no’ lu Tebliğ, kapsamına giren işletmelerce, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere zorunlu olarak uygulamaya başlanılmıştır.

1.1.3.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB)

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu 9 Şubat 1994 tarihinde TÜRMOB tarafından kurulmuş ve aynı tarihte örgütlendiği komisyonlar aracılığı ile muhasebe ve denetim standartlarını hazırlama çalışmalarına başlamıştır. Muhasebe

¹⁹ Başpınar, a.g.m., s.47

²⁰ C. Elitaş, L. Elitaş, a.g.e., s.7

²¹ <http://www.spk.gov.tr/>, erişim tarihi: 14.12.2012

standartları ile ilgili olarak aynı konuda yayımlanmış Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak otuz komite kurulmuştur.²² TMSK' in amaçlarına finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartları geliştirmek ve yayımlamak ve bu standartların ülke genelinde uygulanmasını sağlamak, Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak örnek olarak verilebilir. Kurum amaçları doğrultusunda 19 adet muhasebe standardı yayımlamıştır. TMSK' in muhasebe uygulamalarında yayımladığı standartlarla ilgili çalışma ve görevlerini 1999 yılında 4487 sayılı Kanunla kurulan TMSK devralmıştır.

1.1.3.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

TMSK²³ 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1.maddesi ile kurulmuş ve 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup buna ilişkin karar 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Kurum Türkiye'deki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla kurulmuş, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluştur.

TMSK' nin temel görevi; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.

TMSK Karar Organı; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliğinden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmaktadır.

Kurulun yayımladığı standartlar, IASB tarafından yayımlanan standartlarla birebir uyumludur. Kanunun verdiği yetkiye dayanarak aşağıdaki standartları yayımlamıştır;

²² Yüksel Koç Yalkın, 'Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMSK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi', Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, sayı:5, Ekim 2001, s.2

²³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf erişim tarihi; 24.12.12

Tablo 1. 2 Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS' ler)

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
TFRS 9 Finansal Araçlar
TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

Tablo 1. 3 Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları (TFRS Yorumları)

TFRS YORUM 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler
TFRS YORUM 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar
TFRS YORUM 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi
TFRS YORUM 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar
TFRS YORUM 6 Özel Bir Piyasaya Katılımından Doğan Yükümlülükler – Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler
TFRS YORUM 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması
TFRS YORUM 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü
TFRS YORUM 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları
TFRS YORUM 13 Müşteri Sadakat Programları
TFRS YORUM 14 TMS 19- Tanımlanmış Fayda varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi
TFRS YORUM 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları
TFRS YORUM 16 Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması
TFRS YORUM 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı
TFRS YORUM 18 Müşterilerden Varlık Transferleri
TFRS YORUM 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi

Tablo 1. 4 Türkiye Muhasebe Standartları (TMS' ler)

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2 Stoklar
TMS 7 Nakit Akış Tabloları
TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12 Gelir Vergileri
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
TMS 17 Kiralama İşlemleri
TMS 18 Hâsılat
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 31 İş Ortaklarındaki Paylar
TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

TMS 33 Hisse Başına Kazanç
TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

Tablo 1. 5 Türkiye Muhasebe Standartları Yorumlar (TMS Yorumları)

TMS YORUM 10 Devlet Yardımları- İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar
TMS YORUM 12 Konsolidasyon – Özel Amaçlı İşletmeler
TMS YORUM 13 Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler – Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları
TMS YORUM 15 Faaliyet Kiralamaları – Teşvikler
TMS YORUM 25 Gelir Vergileri – İşletmenin veya Hissedarların Vergi Statüsündeki Değişiklikler
TMS YORUM 27 Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi
TMS YORUM 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları – Açıklamalar
TMS YORUM 31 Hâsılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri
TMS YORUM 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri

Kurumun yetkileri 02/11/2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na devredilmiştir.

1.1.3.7. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kurum 02/11/2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. Bu kurumun kurulması ile TMSK’ nın görevine son verilmiştir. KHK’nın amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir. Kurum kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkilidir, görevini yaparken bağımsızdır.

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanununun birçok maddesinde uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye finansal raporlama standartlarının uygulanacağı, ölçümlene (değerleme) kurallarının bu standartlara göre yapılacağı, finansal tabloların bu standartlara göre düzenleneceği hükme bağlanmıştır.²⁴ Kurumun yetkisi ile ilgili olarak 6102 sayılı yeni TTK’ nın 88. maddesinde;

(1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, ‘Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar

²⁴ Nalan Akdoğan, ‘Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Uygulanmasının Sağlanmasında Maliye Bakanlığının Tarihi Sorumluluğu’, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, sayı:38, Kasım 2012, s.32

koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hallerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uygulanır.

Yukarıdaki madde 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkındaki Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 9' uncu maddesinde şu şekilde değiştirilmiştir; VII- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi;

Madde 88- (1) 64 ila 88' inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

Yukarıda 6102 sayılı kanunda belirtildiği gibi muhasebe açısından finansal raporlamanın Türkiye Muhasebe Standartlarına göre yapılacağı, bu standartları yayımlamada Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun tek yetkili olduğu ve finansal raporlamalarının standartlara uygun yapılması ile kayıtların ve değerlemelerinde standartlara uygun olarak yapılması gerektiği sonucunu orataya çıkarmaktadır.

TMSK' nın bu tarihe kadar yayımladığı standartlar aynen kabul edilerek 13/01/2011 tarih, TBMM genel kurulunda kabul edilen ve kademeli olarak 01.07.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu ile 01/01/2013 tarihinden itibaren bilanço usulüne göre defter tutan tüm işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarına göre defter tutmaları gerektiği belirtilmiş daha sonra yapılan düzenleme ile finansal tablolarını muhasebe standartlarına uygun raporlayacakları hüküm altına alınmıştır.

Dünyada ve Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarının gelişimiyle ilgili bilgiler yukarıda açıklandığı üzere ülkeler hem ortak bir dil oluşması hem de güven ve istikrarın sağlanması için ilgili kurumların standartlarını kabul ederek kendi ülkelerinde uyumlaştırmaya gitmiş kaliteli finansal raporlama sisteminin oluşmasına katkı sağlamışlardır.

2. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Gelir Vergileri Standardı ile ilgili olarak Finansal Muhasebe Standartları Kurulu 109 numaralı ‘Gelir Vergileri Muhasebesi’ standardını (FASB 109), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ise 12 numaralı ‘Uluslararası Muhasebe Standardı Gelir Vergileri (IAS 12)’ yayımlamıştır. Ülkemizde ise;

‘TMS 12 Gelir Vergileri’ Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28/03/2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla aşağıdaki değişikliklere uğramıştır.²⁵

1. 28/10/2006 tarih ve 26330 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 39 sıra no’lu tebliğ ile yapılan değişiklik TMS 12 tarafından yapılmış olup, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemi için geçerlidir.
2. 15/07/2006 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 53 sıra no’lu tebliğ ile yapılan değişiklik TMS 12 tarafından yapılmış olup, 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemi için geçerlidir.
3. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no’lu tebliğ ile yapılan değişiklik, Standartta ‘PB (Para Birimi) ve YTL’ şeklinde geçen ibarelerin ‘TL’ olarak değiştirilmesine ilişkin olup, 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
4. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu tebliğ ile yapılan değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulama imkânı da bulunmaktadır. Erken

²⁵ TMS 12 Gelir Vergileri <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS12.pdf> , (E.T. 21.07.2012) s.1

uygulama durumunda değişiklikler 31/12/2007 tarihinden başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

5. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede 67 sıra no'lu tebliğ ile yapılan değişiklik yeni yayımlanan TFRS 3 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TFRS 3'ün erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulama durumunda değişiklikler 31/12/2007 tarihinden başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
6. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu tebliğ ile yapılan değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1'in erken uygulama imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulama durumunda değişiklikler 31/12/2007 tarihinden başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
7. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 83 sıra no'lu tebliğ ile yapılan değişiklik TMS 12 tarafından yapılmış olup, 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemi için geçerlidir.
8. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 181 no'lu tebliğ ile yapılan değişiklik doğrudan TMS 12 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
9. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu tebliğ ile yapılan değişiklik yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
10. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 212 sıra no'lu tebliğ ile yapılan değişiklik doğrudan TMS 12 tarafından yapılmış olup, 31/12/2011 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

11. 20/03/2011 tarih ve 28098 sayılı resmi Gazetede yayımlanan 217 sıra no'lu tebliğ ile yapılan değişiklik TFRS 11 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

2.1. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDININ AMACI

Bu standardın amacı, gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden alınan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemek, bir işletmenin finansal durum tablosunda (bilançosunda) yer alan varlık ve borçların defter değerlerinin, ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödeme yapılmasının, cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların cari ve ileriki dönemlerdeki vergisel sonuçlarının belirlenmesidir.²⁶

Finansal Raporlama yapan kuruluş bir varlığı ya da borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini bekler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar.²⁷

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 (ya öz kaynaklarda muhasebeleştirilecek kâr veya zararlarda ya da direkt öz kaynaklarda) muhasebeleştirilmeyen işlemlerin ve diğer olayların ilgili vergi etkileri de kâr veya zararlar içerisinde muhasebeleştirilmez. Benzer şekilde işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmelerinde oluşan şerefiye tutarının veya muhasebeleştirilmiş pazarlıklı alımdan kaynaklanan kazançların tutarını etkiler.²⁸

²⁶ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman, Cemal Çakıcı, 'Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları', İstanbul, 2011, Türkmen Kitabevi, s. 207

²⁷ TMS 12 , a.g.s, s.2

²⁸ a.g.s., s.2

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.²⁹

2.2. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDININ KAPSAMI

Bu standart gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılır. Bu standardın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynaktan kesinti suretiyle ödenen vergileri kapsar.³⁰

Bu standart, devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri de içerir.

2.3. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARINDA GEÇEN TANIMLAR

Bu standartta geçen tanımlar aşağıdaki gibidir.

2.3.1. Muhasebe Kârı (Muhasebe Zararı)

Vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder.³¹ Gelir Tablosu 690 Dönem Kâr/Zararı Hesabı ve Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi'nin 29/30 satırlarında gösterilen Ticari Bilanço Kâr/Zararı'dır.³² Standart verginin hesaplanmasında ticari kârı esas almaktadır. Ticari kârın hesaplanmasında gelecekte vergi yükü olmayacak gelirler ile gelecekte indirim konusu yapılamayacak giderler gibi sürekli farklar dikkate alınmaz. Cari dönemde vergiye tabi olmayan ancak gelecek dönemde vergiye tabi olabilecek gelirler cari dönemde veya dönemlerde indirimi kabul edilmeyen ancak

²⁹ TMS 12, a.g.s., s.2

³⁰ a.g.s., s.3

³¹ a.g.s., s.3

³² Şeref Demir, 'IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)', 2001, Yaklaşım Dergisi Sayı: 104, 126-137

gelecek dönem veya dönemlerde indirilecek giderler ile yasal oranların üzerinde ayrılmış amortisman giderleri geçici fark olarak raporlanmalıdır.³³

2.3.2. Vergiye Tabi Kâr (Mali Zarar)

Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder.³⁴ Ticari kâr veya zarara kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve indirimler ile istisnaların düşülmesi sonucunda ulaşılan kâr veya zarardır.³⁵ Mali kârın hesaplanmasında, ticari kâra vergi açısından kabul edilmeyen giderler ve diğer unsurlar ilave edilir. Vergiye tabi olmayan gelirler ve diğer unsurlar düşülür.³⁶

2.3.3. Vergi Gideri (Vergi Geliri)

Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.³⁷

Vergi geliri; Cari dönemin vergi gelirleri ile ertelenmiş vergi gelirlerini ifade eder. Cari dönemin matrahından indirilebilir geçici farkların vergi etkisi ile cari dönemde ortadan kalkan vergilendirilebilir geçici farkların vergi etkisi tutarlarıdır.³⁸

Vergi gideri; Cari dönemin vergi gideri ile ertelenmiş vergi giderlerini ifade eder. Cari dönemin vergi gideri mali kâr üzerinden hesaplanan ve ödenmesi gereken vergidir. Ertelenmiş vergi gideri ise cari dönemde meydana gelen vergilendirilebilir geçici farkların vergi etkisi ile dönemde ortadan kalkan indirilebilir geçici farkların vergi etkisi tutarlarıdır.³⁹

2.3.4. Dönem Vergisi

Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.⁴⁰

³³ Necdet Sağlam, Mehmet Yolcu, Ali Osman Eflatun, 'UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulamaları Rehberi Açıklamalı, Yorumlu, Örnekli, İlk Geçiş Uygulaması', Ankara, 2012, Muhasebe TR, Hipotez Yayınları, s.795

³⁴ TMS 12, a.g.s., s.3

³⁵ Ahmet Kavak, 'TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi', VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu 2-6 Mart 2008 Antalya, Ankara SMMMO, s.43

³⁶ a.g.e., s.795

³⁷ a.g.s., s.3

³⁸ a.g.e., s.795

³⁹ a.g.e., s.795

⁴⁰ a.g.s., s.3

2.3.5. Ertelenmiş Vergi Borçları (Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri)

Vergiye tabi geçici farklar nedeniyle cari dönemde ödenmeyip ertelenen ve gelecek dönemlerde ödenmesi gereken vergi borcu.⁴¹ Bu tutarlar gelecek dönemlerin kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine ilave edilecektir.

2.3.6. Ertelenmiş Vergi Alacakları (Ertelenmiş Vergi Varlıkları)

Kurum kazancının yetersizliği nedeniyle ilgili dönemlerde indirilemeyen ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 69 uncu maddesinde yer verilen yatırım indirimi istisnası ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1 - a maddesinde yer alan Ar-Ge indirimi ve beş yılı geçmeyen mali zararların gelecek dönemlerde elde edilen kurum kazancından indirilerek, indirilen tutara isabet eden kurumlar vergisinin ödenmemesi sağlanmış olmaktadır.⁴²

Aşağıdaki durumlar gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder.

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

Geçici Farklar: Bilançodaki varlık veya borç kalemlerinin vergiye konu değerleri ile bilançolardaki taşıdıkları değerler arasındaki geçici farklardır. Bu farklar izleyen vergilendirme dönemlerinde vergiye tabi tutulacak veya indirim konusu yapılacak farklardır.⁴³ Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançodaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir.⁴⁴

a) Vergiye tabi geçici farklar; Gelecek dönemlerde faydalanma sırasında veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluşturan farklardır.

Varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığında veya yükümlülüğün vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali kâr/zararın tespitinde vergi matrahına dâhil edilecek geçici farklardır.⁴⁵

⁴¹ Demir a.g.m., 'IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)

⁴² Kavak a.g.m. s.44

⁴³ Demir a.g.m., 'IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)

⁴⁴ TMS 12, a.g.s., s.4

⁴⁵ a.g.m., s.44

b) İndirilebilir geçici farklar; Gelecek dönemlerde faydalanma sırasında veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirleyerek vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldı veya yükümlülüğün vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali kâr/zararın tespitinde vergi matrahından indirilecek geçici farklardır.⁴⁶

2.3.7. Vergiye Esas Değer

Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.⁴⁷ Vergi düzenlemeleri kapsamında bir varlık veya yükümlülükle ilgili gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek tutardır.⁴⁸

2.3.7.1. Bir Varlığın Vergiye Esas Değeri

Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter 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.⁴⁹

Başka bir ifade ile bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı \ değeri ifade eder. Daha açık bir anlatımla, bir varlığın vergiye esas değeri, varlığın defter değerinin geri kazanılması veya borcun ödenmesi üzerine vergiye tabi kâra eklenecek veya vergi matrahından indirilecek tutarları ifade eder.⁵⁰

Raporlama dönemi sonunda varlığın defter değerinin satış yolu ile geri kazanıldığı durumlarda, bu varlığın vergiye esas değeri vergiye tabi kâra ulaşılrken indirilebilecek olan tutara eşit olur. Varlığın satış yolu ile geri kazanılmasının vergiye tabi kârı etkilemediği durumlarda, vergiye esas değer defter değerine eşit olarak kabul edilir.⁵¹

Örnekler,⁵²

- Bir makinenin maliyeti 100 TL'dir. Vergi açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 30 TL'dir. Makinenin kalan

⁴⁶ Kavak a.g.m. s.44

⁴⁷ TMS 12, a.g.s., s.4

⁴⁸ a.g.m. s.44

⁴⁹ a.g.s., s.4

⁵⁰ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s.795

⁵¹ a.g.e., s.795

⁵² a.g.s., s.4

maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayrılmak 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 zararlarla sonuçlanmasında da zarar vergi açısından indirilebilir durumdadır. Hâlihazırda makinenin vergiye esas değeri 70 TL'dir.

- Tahakkuk ettirilmiş olan faiz alacaklarının defter değeri 100 TL'dir. Bununla ilgili faiz gelirleri nakit esasına göre vergiye tabi olacaktır. Bu durumda faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfırdır.
- Bir bağlı ortaklıktan tahsil edilecek temettünün defter değeri 100 TL'dir. Temettü geliri işletmede vergiye tabi değildir. Esas olarak bu varlığın değerinin tamamı gelir olarak muhasebeleştirilmiş olan ekonomik yarardan indirilebilir durumdadır. Sonuç olarak temettü alacaklarının vergiye esas olan değeri 100 TL'dir. Bu analize göre vergilendirilebilir geçici fark yoktur. Alternatif bir analiz olarak; Tahakkuk ettirilen temettü alacaklarına uygulanacak vergi oranı sıfır olduğu için oluşan 100 TL vergilendirilebilir geçici farka sıfır oranı uygulandığında vergiye esas değeri de sıfırdır. Her iki analizde de ertelenmiş vergi borcu doğmamaktadır.

2.3.7.2. Bir 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. Örnekler,⁵³

- 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.
- Kısa vadeli borçlar; peşin olarak tahsil edilen ve defter değeri 100 TL olan faiz gelirini içermektedir. İlgili faiz geliri nakit olarak tahsil edildiğinde vergi matrahına dâhil edilmiştir. Peşin olarak tahsil edilen faiz gelirinin vergiye esas değeri sıfırdır.

⁵³ TMS 12, a.g.s., s.4-5

- Kısa vadeli borçlar; defter değeri 100 TL olan tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider vergi açısından hâlihazırda gider yazılmıştır. Tahakkuk ettirilmiş giderin vergiye esas değeri 100 TL'dir.
- Kısa vadeli borçlar defter değeri 100 TL olan tahakkuk ettirilmiş ceza ve tazminat içermektedir. Ceza ve tazminatlar vergi açısından gider kabul edilmemektedir. Tahakkuk ettirilen ceza ve tazminatların vergiye esas değeri 100 TL'dir. Bu analize göre indirilebilir geçici fark yoktur. Alternatif bir analiz olarak tahakkuk ettirilen cezaların ve tazminatların vergiye esas değeri sıfırdır ve ortaya çıkan 100 TL tutarındaki geçici indirilebilir farka sıfır vergi oranı uygulanır. Her iki analizde de ertelenmiş vergi varlığı doğmamaktadır.
- Bir kredi borcunun defter değeri 100 TL'dir. Kredinin geri ödemesi yapıldığında herhangi bir vergisel sonuç doğmamaktadır. Kredinin vergiye esas değeri 100 TL'dir.

Bazı kalemlerin vergiye esas değeri olmakla birlikte bunlar finansal durum tablosuna (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 edilmeyebilir. Araştırma giderlerinin gelecek dönemlerde vergi otoritelerinin vergi hesabında gider olarak indirimine izin verdiği tutardan oluşan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir bir geçici farktır.

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 hiçbir vergi etkisi doğurmayacağı duruma nazaran, işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olacaksa ertelenmiş vergi borcu, daha az olacaksa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.⁵⁴

Konsolide finansal tablolarda geçici farklar, varlık ve borçların konsolide finansal tablolardaki defter değerlerinin bunların uygun vergiye esas değerleri ile

⁵⁴ TMS 12 a.g.s, s.5

karşılaştırılması suretiyle belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin verilmesinin yasal olarak mümkün olduğu durumda vergiye esas değer, konsolide vergi beyannamesi esas alınarak belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin söz konusu olmadığı durumlarda vergiye esas değer, gruba ait işletmelerin her birinin vergi beyannamesi dikkate alınarak tespit edilir.⁵⁵

Raporlama dönemi sonunda borcun defter değeri üzerinden ödenmesi sonucunda vergiye tabi kâra ulaşılrken indirilebilecek olan tutarın bu borcun defter değerinden düşülmesinden (veya vergiye tabi kâr içerisinde yer alan tutarlar eklendikten) sonra bulunan bu tutar, söz konusu borcun vergiye esas değerine eşit olur. Ertelemiş (avans olarak alınmış) hâsılat örneğinde, ilgili borcun vergiye esas değeri, defter değerinden gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak hâsılat tutarı düşüldükten sonra kalan değerdir.⁵⁶

2.4. TİCARİ KÂRLA MALİ KÂR ARASINDAKİ FARKLILIK YARATAN UNSURLAR

Vergi otoritesi; mükelleflerin muhtemel vergi istismarlarını önlemek, vergi alacağını teminat altına almak, bölgesel kalkınma farklarını ortadan kaldırmak, istihdamı artırmak veya bazı sektörleri desteklemek gibi çeşitli sebeplerle işletmelere vergi istisna ve indirimleri uygulayabilir. Bazı gelirlerin tanınma zamanını farklı bir döneme alabilir. Bazı giderleri hiç kabul etmeyebilir veya kabul etme zamanını farklı bir döneme bırakabilir. İşletmelerin sahip oldukları varlık ve borçlara muhasebe ilkelerinin kabul etmiş olduğu değerlendirme ölçülerinin dışında değerlendirme ölçüleri koyabilir. Tüm bu faktörler muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak hesaplanan kâr (muhasebe kârı) ile vergi mevzuatı göz önüne alınarak hesaplanan (mali kâr) tutarını farklılaştırır. Bu farklılaşmaya sürekli farklar ve geçici farklar neden olur. Söz konusu sürekli farklar ve geçici farklar ile bunların vergi etkisinin mali tablolara alınması, Türkiye'deki mevcut Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile oluşan uygulamalarımıza birtakım farklılıklar getirmektedir.⁵⁷

⁵⁵ TMS 12 a.g.s., s.6

⁵⁶ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s.795

⁵⁷ Azzem Özkan, 'TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları', Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Sayı:32, 2009, s.98

Ticari ve mali kâr/zarar arasında farklılık yaratan unsurlar, sürekli farklılık yaratan gelir/gider unsurları ve geçici farklılık yaratan gelir/gider unsurları olarak iki ana başlıkta tasnif edilebilir. Sürekli farklılık yaratan unsurlardan gelir farklılıkları daha ziyade istisnalardan, gider farklılıkları ise kanunen kabul edilmeyen giderlerden kaynaklanmaktadır. Geçici farklılıklar ise, izleyen yıllarda vergiye tabi tutulacak gelirleri/giderleri arttırıcı ya da azaltıcı işlev gören farklardır.⁵⁸

2.4.1. Sürekli Farklar

Muhasebe kârı ile mali kârın farklılaşmasına vergi mevzuatının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler neden oluyorsa, bu farka sürekli fark denir.⁵⁹

Sürekli arz eden farklar vergi mevzuatına göre mali kârın tespitinde hiçbir zaman kabul edilmeyen giderler ile hiçbir zaman vergilendirilmeyecek gelirlerden kaynaklanır ve bu farkların sonraki dönemlerde de ortadan kalkması söz konusu olmadığından gelecek dönemlerin vergi gelir ve giderini etkilemez, dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı veya vergi yükümlülüğü oluşturmaz. Bunun içindir ki sürekli farklar için herhangi bir muhasebesel işlem yapılmaz.⁶⁰

Başka bir ifade ile sürekli farklar ticari ve mali kârın sadece birinin hesaplanmasında dikkate alınan, diğerinde hesaplamaya dâhil 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 dönemsel değil kesin farklardır.⁶¹

Türk vergi sisteminde sürekli farkları, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür; Ancak bazı durumlarda gelir vergisi kanununun kabul etmediği giderleri, kurumlar vergisi kanunu kabul edebilmektedir. Bu nedenle, bu ayrıntının unutulmamasında yarar vardır.⁶² 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu gider olarak kabul edilmeyen ödemeleri hüküm altına alınmıştır.

⁵⁸ Demir a.g.m., 'IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)

⁵⁹ Özkan, a.g.m, s.98

⁶⁰ Kavak a.g.m. s.46

⁶¹ Demir a.g.m., 'IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)'

⁶² Engin Dinç, '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, 2007, s.29

GVK madde 41 uyarınca gider kabul edilmeyen ödemeler aşağıdaki gibidir;⁶³

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;

5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz).

⁶³ GVK Madde 41

7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si (90/1081 sayılı B.K.K. ile (0) sıfır) (Bakanlar Kurulu, bu oranı %100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir)

8. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;

9. Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10' unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektör itibariyle farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

10. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri. Bu maddenin uygulanmasında, kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.

KVK Madde 11 uyarınca kabul edilmeyen indirimler aşağıdaki gibidir⁶⁴

1. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
2. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
3. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.
4. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dâhil.)
5. Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/07/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.
6. Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerin altında ihracından doğan zararlar

⁶⁴ KVK Madde 11

ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.

7. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gidi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.

8. Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri.

9. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

10. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan reklam giderlerinin %50'si. (Bakanlar Kurulu bu oranı %100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.)

2.4.1.1. Sürekli Farklılık Yaratan Gelirler (İstisnalar)

Sürekli farklılık yaratan gelirler (istisnalar) KVK' nın 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre,⁶⁵

a) Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları. Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirketi niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurtdışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,

⁶⁵ KVK Madde 5

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) Yurtdışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dâhil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dâhil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurtdışındaki inşaat, onarım, işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dâhil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurtdışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

d) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmı.

- e) Türkiye’de Kurulu;
- 1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
 - 2) Portföyü Türkiye’de Kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
 - 3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
 - 4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
 - 5) Emeklilik yatırım fonları kazançları,
 - 6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonların kazançları.
 - f) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75’ lik kısmı.
 - g) Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçla karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hâsılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75’ lik kısmı.
 - h) Kurumların yurtdışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki kurum kazançları;
 - 1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
 - 2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ ye transfer edilmiş olması,
 - 3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dâhil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.
 - i) Yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.

j) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibariyle elde edilen kazançları (istisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği dönemden itibaren başlar.)

k) Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,

2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,

3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar. Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnlar nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselere yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

Ancak bu istisnaların ileride değişecek kanunlarla birlikte vergiye tabi olabilecekleri unutulmamalıdır. Bu durumda sürekli farka sebep olmaktan çıkarlar.

2.4.1.2. Sürekli Farklılık Yaratan Giderler (KKEG)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde tespitinde kabul edilmeyen giderler düzenlenmiştir. Buna göre kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez.⁶⁶

1. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.

VUK' un 192'inci maddesinde ifade edildiği gibi aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder. Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamaları denkleştir.

⁶⁶ Şeref Demir, 'Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Kabul Edilmeyen Giderler, Diğer İndirimler, İstisnalar ve Bir Uygulama Örneği, İstanbul, 2011, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, sayı: 88, sayfa:272-273

İhtiyatlar (yedek akçeler) ve kâr ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin unsurları sayılırlar. Sermayenin getirisi kâr payı olmak durumundadır. Sermayeye faiz ödenmesi vergi mevzuatı gereğince kabul görmemektedir.

2. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler

3. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar

4. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler

5. Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak kabul edilemez.

6. Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.

7. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.

8. Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri.

9. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

10. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı %100'e kadar arttırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. 5520 sayılı KVK'nın Geçici 4'üncü maddesine göre, Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alıncaya kadar 5422 sayılı KVK kararları geçerli olacağından ve de eski Kanunda bu oran %0 olarak belirlendiğinden tamamı gider olarak dikkate alınabilmekte idi. Ancak 03.01.2008 tarih ve 5727 sayılı 'Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5'inci maddesinin son bendi ile anılan giderlerin gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesine 19.05.2008 tarihinden itibaren son verilmiştir.

11. KVK Madde 5/3 göre iştirak hisselerinin iktisabı ile ilgili finansman giderleri hariç, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin gider ve zararlar. Buna göre istisna kazançlara ilişkin giderler ve istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar kurum kazancının tespitinde indirilemez.

12. Cari yılda gelir olarak kaydedilmeyip beyanname verme aşamasında kanunen kabul edilmeyen gider gibi kurum kazancına ilave edilmesi gereken gelirler.

Örtülü kazanç niteliğinde olan veya bankada mevduat olarak bulundurulmuş değerler için ihmal edilen faiz gelirleri ile dayandıkları işlem nedeniyle sermayeye eklenen veya fonda tutulan ancak süre koşuluna uyulmayarak işletmeden çekilen kazançlar bu kapsamdadır. Yine iştiraklerden elde edilen kâr payı niteliğindeki bedelsiz hisse senetleri doğrudan bilançoda gösterilmiş ve dönem kârına yansıtılmamış ise kurumlar vergisi beyannamesinde ilave edilmesi gereken gelirlerdendir. Bu durumda bedelsiz hisse senetleri bir taraftan beyanname üzerinde kurum kazancına gelir olarak yansıtılacak diğer taraftan iştirak kazançları istisnası olarak kurum kazancından düşülecektir.

Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde İndirilemeyecek Diğer Giderler;

Ticari kazancın elde edilmesi ile ilgisi bulunmayan giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmesi gerekir. Ayrıca çeşitli kanunlarda indirilemeyecek giderlere ait düzenlemeler bulunmaktadır.⁶⁷ Bunlar;

1. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre, söz konusu Kanun'un I. (otomobil, arazi taşıtları, motosiklet) ve IV. (uçak ve helikopter) sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan alınan vergi ve cezalar ile gecikme zararlarının gider olarak indirilmesi mümkün değildir. (Ticari amaçla kullanılanlar hariç.) Şirketin aktifinde kayıtlı hususi otomobillere ait motorlu taşıt vergilerinin gider olarak kaydedilmesine yasal olanak bulunmamaktadır. (binek oto ve motosiklet taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmeler bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlara ait olanlar ile uçak, helikopter ticari ise bunlara ait MTV indirilir.

2. Özel iletişim vergilerini ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

3. Belgesiz giderler; Giderlerde belge şarttır. İstisnası VUK m. 228 ve GVK m. 40/1'dir. İhracat, yurtdışı taşımacılık, yurtdışı inşaat faaliyetlerinde hâsılâtın binde 5'ine

⁶⁷ Demir, a.g.m., 'Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Kabul Edilmeyen Giderler', sayfa:273-276

kadar belgesiz gider yazılabilir. 194 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre götürü gider niteliğinde bu türden belgesiz giderlerin ticari kazançtan indirilebilmesi için önce harcamaların yapılmış olması suretiyle işletmenin mal varlığında bir azalışa neden olması ve bu nedenle yıl içerisinde gider kaydedilmiş olması, sonrasında ise kanunen kabul edilmeyen gidere dönüştürülmesi gerektiğinden bu tutarların kurumlar vergisi beyannamesinde önce kabul edilmeyen indirimlere ilave edilip bilahare binde 5'i aşmayan kısmının diğer indirimlere yazılmak suretiyle dikkate alınması gerekmektedir. Konuya ilişkin aksi yönde Danıştay kararlarının söz konusu götürü gider için başka şart aranmaksızın ve yıl içerisinde muhasebe kaydı yapılmaksızın kurum kazancından indirilebileceği yönünde olduğu bilinmektedir.

4. Vergi kanunlarında yer alan bağış ve yardımlar; Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına göre gider yazılmış, ancak geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra kalan kâr (indirime esas tutar) varsa indirilecek olan bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları belli şartlar altında kurum kazancından indirilebilmektedir.

İndirimi kabul edilen ve edilmeyen aşağıda sayılan tüm bağışlar ve sponsorluk harcamaları yıl içerisinde gider kaydedildikleri ve kazancın bulunması halinde indirilebilecekleri için öncelikle kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kazanca ilave edilir. Sonrasında kazancın (indirime esas tutarın) bulunması halinde kabul edilebilir bağışlar ve sponsorluk harcamaları indirim konusu yapılır. Yapıldığı döneme ilişkin kurum kazancından indirilemeyen bağış ve yardımların izleyen dönem kazançlarından indirilmesi mümkün değildir.

a. Bağış ve yardımlar (KVK Madde 10/(1)-c gereğince kurum kazancının %5'ine kadar olan)

b. Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatı bağışları (KVK madde 10/(1)-ç gereğince bağış ve yardımların tamamı)

c. Kültür ve Turizm amaçlı bağış ve yardımlar (KVK 10/(1)-d gereğince bağış ve yardımların tamamı)

d. Bakanlar Kurulunca doğal afetler için bağış ve yardımlar (KVK Madde 10/(1)-e gereğince bağış ve yardımlar.

e. İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların (KVK Madde 10/(1)-f gereğince bağış ve yardımların

tamamı). Türkiye Kızılay Derneğinde aynı bağış ve yardımların ise %5'i ile sınırlı olarak sınırlı olarak indirilmesi mümkündür.

f. Sponsorluk harcamaları (KVK Madde 10/(1)-b gereğince amatör dallar için %100, profesyonel dallar için %50'si)

5. Özel kanunlarda yer alan bağış ve yardımlar; Vergi kanunlarında sayılan bağış ve yardımlar yanı sıra bazı özel kanunlarda düzenlenen bağış ve yardımlar bulunmaktadır. Örneğin; 2457 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56'ncı maddesine göre, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılan aynı ve nakdi bağış ve yardımların tamamı beyanname üzerinde gösterilmek koşulu ile kurum kazancından indirilebilir. Bunun dışında Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ve Kuruluşlarına, TÜBİTAK'a, ilköğretim Kurumlarına yapılan nakdi bağışlar, Atatürk Kültür Dil ve Tarih Kurumu, Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı'na yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilir. Özel kanunlarda düzenlenen bağış ve yardımlarında öncelikle gider olarak kaydedilmesi sonrasında kurumlar vergisi beyannamesinin 54'inci satırında indirim esas kurum kazancı bulunması halinde kurum kazancından indirilmesi gerekir. Özel kanunlarda düzenlenen bağış ve yardımların kurumlar vergisi beyannamesinin 66'ncı satırındaki 'diğer indirimler' içerisinde gösterilerek kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkündür.

6. Kontrol edilen yabancı kurum kazancı; KVK'nın 7'inci maddesi ile düzenlenen kontrol edilen yabancı kurum belli şartların varlığı halinde Türkiye'de vergiye tabi tutulmaktadır. Temel şart yurtdışındaki şirketin en az %50'sinin Türkiye'de bulunan gerçek ve tüzel kişilere ait olmasıdır. Bunun dışında yurtdışı iştirakin gayri safi hâsılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi ve en az %25'inin pasif nitelikli gelir olması, %10 oranından az efektif vergi yükü koşulları birlikte aranmaktadır. Koşulların sağlanması halinde kâr dağıtılmasa da kazancın Türkiye'de beyan edilmesi gerekmektedir. Kurumlar vergisi beyannamesinde kontrol edilen kurum kazancı kanunen kabul edilmeyen giderler altında ilgili dönem beyanına dâhil edilecektir.

7. Öz Kaynaklara kaydedilen, ancak Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılacağı için matraha eklenmesi gereken gelir tablosuna yansıtılmayan satış kârları ve primleri bunlar iki başlık altında incelenebilir; Birincisi menkul

kıymetlerin itibari değerlerinin üzerinde ihraç edilen emisyon primleri, diğeri ise vergi muhasebesi tutan işletmelerde istisna kapsamına giren gayrimenkul ve iştirak satış kârlarının gelir tablosuna yansıtılmayıp bilanço hesaplarına ‘özel fonlar’ a kaydedilmesi durumudur.

8. İşle ilgili olmayan işin önemi ve genişliği ile ilgili uygunluk taşımayan seyahat ve ikamet giderleri kurum kazancının tespitinde indirilemez. Hangi amaçla yapıldığı bilinmeyen, temsil, ağırlama, promosyon ve seyahat giderleri de bu kapsamda kanunen kabul edilmeyen giderlerdendir.

9. KDVK m. 30/d ye göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV indirilemeyecek KDV olarak sayılmıştır. Ayrıca kanunen kabul edilmeyen giderlere ait katma değer vergisinin kurum kazancının tespitinde indirimi de kabul edilmemektedir. KDVK m. 58’ e göre de, hesaplanan KDV ile indirilebilecek KDV Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemez.

10. Çalınan para ve mallarla ilgili zararlar; Vergi mevzuatına göre kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile ilgili olmayan giderlerin kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir. Bu nedenle şayet bu türden gider kaydı söz konusu ise bunların kurum kazancına kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilmesi gerekir.

11. Bazı vergiler ile vergi cezaları ve gecikme faizleri; İşletme ile ilgili olmak şartıyla, bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçların kazancın tespitinde indirilmesi kabul edilmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanununun 90’ ıncı maddesine göre gelir vergisi ile diğeri şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri, vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemez.

12. İşle ilgili olsa dahi mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine dayanmaksızın ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

13. İşletmeye dâhil olmayan veya işletmeye ait olmakla birlikte işte kullanılmayan taşıtların giderleri.

2.4.2. Geçici Farklar

Varlıkların ya da borçların vergiye tabi işlemlere konu olan değerleri ile defter kayıtlarında yer alan değerleri arasında oluşan ve izleyen yıllarda dönem safi kurum

kazancını (matrah) arttırıcı ya da azaltıcı işlev gören farklardır. Sürekli farklılıkların aksine geçici farklılıklar gelecek yıllarda vergiye tabi veya indirilebilir geçici farklara neden olacak sonuçlar doğuracaktır.⁶⁸

Geçici farklar iki ayrı durumda ortaya çıkar.⁶⁹

1. Gelir ve giderlerin doğma zamanı ile vergi mevzuatına göre tanınma zamanlarının farklı oluşuna bağlı olarak meydana gelen geçici farklar ki bu farklara zamanlama farkları da denilir. Bu farklar gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleşmesi veya borcun ödenmesi ya da gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkarlar. Örneğin, kıdem tazminatı karşılığının ayrıldığı dönemde ticari kârın tespitinde gider olarak yazmamıza rağmen mali karın tespitinde KKEG olarak dikkate alıyoruz ve kıdem tazminatının ödendiği dönemde fark ortadan kalkmaktadır. Önceki dönemde indirim kabul edilmediği için matraha ilave edilen karşılık gideri bir vergi varlığı yaratmakta, vergi yasalarıyla indirilebilir duruma geldiğinde matrahtan düşülmektedir. Bir başka deyişle matraha ilave edildiği dönemde ödenen vergi, matrahtan indirildiği dönemde mahsup edilmektedir.

Önceki yıllarda matraha ilave edilmesi nedeniyle peşin ödenen vergi niteliğindeki tutarlar, izleyen yıllarda matrahtan indirilebilir hale gelinceye kadar, bir vergi varlığı olarak nitelendirilir ve bu varlık bilanço aktifinde gösterilir.

2. Geçici farklar, zamanlama farklılıkları dışında aktif ve pasif kaleminin vergi yasalarına göre belirlenen değerinin (vergi değeri) (VD) ile finansal tablolardaki muhasebe ilkelerine göre belirlenen değerinin (muhasebe değerinin) (MD) farklı oluşundan da kaynaklanabilir. Bir diğer deyişle muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında varlık ve kaynakların değerlendirme ölçülerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklarda geçici farklardır.

Geçici farklar neden kaynaklanmış olursa olsun belli bir zaman dilimi içerisinde kendiliğinden ortadan kalkmakta olup, söz konusu geçici farklar vergilendirilebilir geçici farklar (VGF) ve indirilebilir geçici farklar (İGF) olarak ikiye ayrılır.⁷⁰

Değerleme farkları nedeniyle kabul edilmeyen indirimler genellikle geçici fark yaratan giderlerdir. Bunlardan önemli sayılabilecek olan bazı değerlendirme farkları aşağıdaki gibidir⁷¹;

⁶⁸ Demir, a.g.m., 'IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)'

⁶⁹ Kavak, a.g.m., s.47

⁷⁰ a.g.m., s.48

1. Maliyet bedelinin tespitinde değerleme farkları;

VUK'a göre maliyet bedeli; iktisaptaki harcamalar, değer artırııcı harcamalar ve bunlarla bağlantılı diğer giderlerin tamamını kapsamaktadır. Finansman giderleri, maddi duran varlık iktisabında iktisap yılının sonuna kadar maliyete ilave edilmelidir. Stoklarda ise emtia işletmeye intikal edene kadar bunların iktisabıyla ilgili finansman giderlerinin maliyete kaydedilmesi gerekir. Bu nedenle aşağıdaki hallerin varlığı bunların kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen giderlere dâhil edilmesi gerektirir.

a. VUK' un 270'inci maddesine göre, gayrimenkulün maliyetine dâhil edilmesi gerektiği halde doğrudan gider yazılmış olan tutarlar

b. VUK' un 272'inci maddesine göre, gayrimenkulün maliyetini artırııcı nitelikteki bir gider olmasına rağmen doğrudan gider yazılmış olan tutarlar

c. Emtia alımıyla ilgili olup malların henüz stoklara intikal etmediği safhada oluşmasına rağmen doğrudan gider yazılmış olan finansman maliyetleri

d. İlgili yılda yatırımın maliyetine dâhil edilmeyip doğrudan gider yazılmış olan finansman maliyetleri

2. Emtia değer düşüklüğünde değerleme farkları;

VUK' a göre emtia, maliyet bedelinin en az %10 altında satışa konu edilmiş ise stokta mevcut emtia için karşılık ayrılması mümkündür. Ancak bunun için takdir komisyonu kararı veya değerlemesi yapılacak olan mallardan değerleme ayında bir önceki ayda veyahut bir daha önceki ayda en az %25 oranında satış yapılış olması gerekir. Emtiada bir diğer karşılık ayırma ise malların tabii afetler veya sair sebeplerle değer düşüklüğüne uğraması halidir ki bu durumda da mutlaka takdir komisyonu kararı gerekir. Buna göre aşağıdaki hallerde karşılık ayrılması mümkün olmadığından kurumlar vergisi beyannamesinde bu gibi durumlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak sunulmayı gerektirir.

a. VUK' un 274'üncü maddesinde belirtilen koşulları taşımayan emtia değer düşüklüğü.

b. VUK' un 267 ve 278'inci maddesindeki koşulları taşımayan kıymeti düşen mal karşılığı.

3. Menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı;

⁷¹ Demir, a.g.m., 'Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Kabul Edilmeyen Giderler', sayfa:277-278

VUK' un 279'uncu maddesine göre hisse senetleri ile yatırım fonlarının (portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş şirketlerin hisse senetlerinden oluşan) katılma belgeleri alış bedeli ile değerlemeye tabi tutulduğundan karşılık ayrılarak gider yazılmış tutarların kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kurum kazancına eklenmesi gerekir.

4. Mevduat ve alacaklar için faiz tahakkuklarında değerlendirme farkları;

VUK' un 281 ve 283'üncü maddelerine göre vadesi gelmemiş mevduat ve alacaklar için döneme isabet eden faiz tutarının hesaplanması ve gelir kaydedilmesi gerekir. Şayet bu neviden faiz tahakkukları dönem kâr zararının hesaplanmasında ihmal edilmiş ise kurumlar vergisi beyannamesinde bu tutarların kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kazancına ilave edilmesi gerekir. Öte yandan söz konusu faiz tutarlarına isabet eden vergilerin de henüz kesinti yapılmamış olmakla birlikte kesinti yapılmış gibi hesaplanarak ödenecek vergilerden mahsup edilmesi kabul edilmelidir.

5. Şüpheli alacak karşılıkları ve değersiz alacaklarda değerlendirme farkları;

VUK' a göre şüpheli alacak karşılığı dava veya icra safhasında bulunan ve ticari alacak niteliği taşıyan alacaklar için ayrılabilir. Değersiz alacaklarda zarar yazabilmek için tahsil olanağı kalmadığını gösteren yargı kararı veya kanaat verici belge aranmaktadır. Aksi halde bu tutarların kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancına ilave edilmesi gerekir. Tahsili mümkün olmayan ve yargı kararı veya kanaat verici bir vesikaya dayanmayan vazgeçilen alacaklarda kanunen kabul edilmeyen giderlerdendir. Tahmin esasına göre ayrılan şüpheli alacak karşılığı, ticari olmayan şüpheli alacak karşılığı gibi karşılıklarda kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gereken karşılıklardır.

6. Reeskont uygulamalarından kaynaklanan değerlendirme farkları;

VUK' a göre reeskont sadece senetli alacaklar ve borçlar için ayrılabilir. Alınan çekler ve senetsiz diğer alacaklar için reeskont ayrılması mümkün olmadığından şayet ticari kârın tespitinde reeskont ayrılmış ise bu tutarların kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmesi gerekir. Ayrıca şayet alacak senetleri reeskont edilmiş ve borç senetleri reeskont edilmemiş ise bunlar üzerinden hesaplanacak faiz gelirlerinin dönem kurum kazancına kanunen kabul edilmeyen giderlere yazılmak suretiyle ilave edilmesi gerekir. Vadeli çek reeskont giderleri, senetsiz alacaklar reeskont faiz giderleri, borç senetleri reeskonta tabi

tutulmadığı halde sadece alacak senetlerine uygulanan reeskont faiz giderleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.

7. Amortisman uygulamalarından kaynaklanan farklar;

VUK' da amortisman ayırmada faydalı ömür esasına göre amortisman ayrılması gereken süreler belli edilmiştir. Daha kısa sürelerde amortisman ayrılması halinde fazladan ayrılan amortisman giderlerinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmesi gerekir.

8. Kur değerlemesinden kaynaklanan farklar;

SPK mevzuatı gereği döviz cinsinden borçlar ve alacaklar Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulmaktadır. VUK'a göre ise mali kârın (matrahın) tespitinde Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen döviz alış kuru ile değerlendirme söz konusu olduğundan aradaki değerlendirme farkına isabet eden kur farkı giderleri kanunen kabul edilmeyen gider, kur farkı gelirleri ise vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınmalıdır.

Bu giderlerin kaydı vergi değerlerine göre aktiflerin değerini azaltır veya pasifin değerini artırır. Bu giderler vergi hesaplardan vergi matrahına eklendikleri için vergisi peşin ödenmiş olur. İlerideki bir tarihte ortadan kalktıkları zaman matrahtan indirileceklerdir. Matraha eklendikleri zaman ertelenmiş vergi varlığı doğarken, matrahtan indirildikleri zaman ortadan kalkarlar.⁷²

Geçici farklara neden olan gelirler;⁷³

- Hisse senetleri değer artış kazançları
- Verilen çekler reeskont gelirleri
- Vadesiz borçlar reeskont gelirleri
- Varlık değer artış kazançları (gelecek dönemlerde vergilendirilecek)
- Geliştirme giderleri
- Yenileme fonu vb.
- Vergi yasalarına göre maliyet bedelinin üzerinde bir değerle değerlendirilen varlıklar (devlet tahvili, hazine bonoları hariç)⁷⁴

⁷² Remzi Örtün, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, 'Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları', Ankara, 2012, Gazikitabevi, s.160

⁷³ Ömer Tekşen, 'TMS 12 Gelir Vergileri standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi', Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, sayı:28, 2007, s.301

⁷⁴ a.g.e., s.160

Bu gelirler hesaba girdiklerinde aktiflerde vergi yasalarına göre artış yaratırlar. Pasiflerde ise vergi yasalarına göre azalış yaratırlar. Vergi matrahından indirildiklerinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğururlar. İzleyen dönemlerde vergi matrahına eklendiklerinde bu yükümlülük ortadan kalkar.⁷⁵

2.4.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Ticari ve mali kâr arasında vergiye tabi geçici farklar ticari kârın mali kârdan fazla olması ve fazlalık kalemlerinin izleyen yıllarda mali kâr kapsamına dâhil edilmesi neticesinde vergilendirilecek olması durumunda ortaya çıkar. İzleyen yıllarda vergiye tabi tutulacak olan geçici farklar cari dönemde ertelenen vergi borcu yaratır ve bu borç izleyen yıllarda vergilendirilmek suretiyle ortadan kaldırılır. Vergiye tabi geçici farkların ve buna bağlı olarak ertelenen vergi borcunun doğabilmesi için ticari kâra dâhil edilen bazı gelirlerin mali kâra izleyen dönemlerde dâhil edilmesi ve/veya mali kârdan indirilen bazı giderlerin ticari kârdan izleyen yıllarda indirilmesi gerekir.⁷⁶

Vergilendirilebilir geçici fark aktif kalemlerin muhasebe defter değerinin (MD), vergiye esas değerinden (VD) daha fazla olmasından ($MD > VD$) ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas tutarından daha düşük olmasından ($MD < VD$) ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır.⁷⁷

Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Aktif kalemler için	Pasif kalemler için
Muhasebe Değeri > Vergiye Esas Değer	Muhasebe Değeri < Vergiye Esas Değer
(MD) > (VD)	(MD) < (VD)

Bir başka ifade ile vergilendirilebilir geçici farklar (VGF) ; bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri (muhasebe değeri) (MD) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri (VD) arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr (zararın) hesabında dikkate alınan farklardır.⁷⁸

Vergilendirilebilir geçici farklara neden olan uygulamalara ilişkin başlıklardan bazılarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

➤ Faiz Gelirleri

⁷⁵ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.160

⁷⁶ Demir, a.g.m., IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)

⁷⁷ Dinç, a.g.m. s.31

⁷⁸ Kavak, a.g.m., s.48

- Eksik amortisman ayırma
- Geliştirme giderleri
- Duran varlıklarda değer artırımını
- Vadeli satışlar
- Yenileme fonu

Bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Ancak aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez:⁷⁹

- (a) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında veya
- (b) Aşağıdaki işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında:
 - (i) İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler ve
 - (ii) Oluşmasının ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilemediği işlemler.

Ancak bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar için, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.⁸⁰

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 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.⁸¹

Örnek vermemiz gerekirse; Bir varlığın maliyeti 150 TL, defter değeri 100 TL, vergi mevzuatına göre ayrılmış olan birikmiş amortismanı 90 TL ve vergi oranı da %20'dir.

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

⁷⁹ TMS 12, a.g.s., s.6

⁸⁰ a.g.s., s.6

⁸¹ a.g.s., s.7

gelir elde etmelidir. Ancak vergi mevzuatına göre indirebileceği amortisman tutarı 60 TL'dir. Sonuç olarak, işletmenin bu varlığın defter değerini geri kazandığında ödeyeceği vergi 8 TL'dir. (40 TL'nin %20'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 8 TL'yi (40 TL'nin %20'i) ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirir.⁸²

Geçici farklar aşağıdaki durumlarda da ortaya çıkabilir:⁸³

- A. Bir işletme birleşmesinde edinilen belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçlar,
- B. Varlıkların yeniden değerlendirildiği ancak, vergisel açıdan buna eşit bir değerlemenin yapılmadığı bir durumda,
- C. İşletme birleşmelerinde şerefiye oluşması durumunda,
- D. Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesindeki vergiye esas değerinin başlangıç defter değerinden farklı olması durumunda, örneğin işletmenin bu varlıkla ilgili olarak vergiye tabi olmayan devlet teşviklerinden yararlanması durumunda,
- E. Bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin ve iş ortaklarındaki yatırımların defter değerlerinin bunların vergiye esas değerlerinden farklı olması durumlarında.

2.4.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar

Ticari kâr ile mali kar arasında indirilebilir geçici farklar mali kârın ticari kârdan fazla olması ve fazlalık kalemlerinin izleyen yıllarda ticari kâr kapsamında dâhil edilmesi neticesinde mali kârın ticari kârdan az olması sonucunu doğurur. İzleyen yıllarda indirim tabi tutulacak geçici farklar cari dönemde ertelenen vergi alacağı yaratır ve bu alacak izleyen yıllarda indirim konusu yapılmak suretiyle ortadan kaldırılır. İndirilebilir geçici farkın ve buna bağlı olarak ertelenen vergi alacağının doğabilmesi için mali kâra dâhil edilen bazı gelirlerin ticari kâra izleyen dönemlerde yansımaları ve/veya ticari kârdan indirilen bazı giderlerin mali kârdan izleyen yıllarda indirilmesi gerekir.⁸⁴

Bilanço aktif kalemlerinin muhasebe değerinin vergi değerinden küçük olması (MD<VD) durumunda ortaya çıkan geçici farklarla, bilanço pasif kalemlerin muhasebe

⁸² TMS 12, a.g.s., s.7

⁸³ a.g.s., s.7-8

⁸⁴ Demir, a.g. m., 'IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)

değerinin vergi değerinden büyük olması (MD>VD) durumunda ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır.⁸⁵

İndirilebilir Geçici Farklar

Aktif kalemler için	Pasif kalemlerin için
Muhasebe Değeri < Vergi Değeri	Muhasebe Değeri > Vergi Değeri
(MD) < (VD)	(MD>VD)

Diğer bir ifade ile indirilebilir geçici farklar (İGF), bir varlığın veya bir yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali kârın (mali zararının) hesaplanmasında vergi matrahını azaltacak geçici farklardır.⁸⁶

Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağını muhtemel olması koşuluyla ve ertelenmiş vergi varlığının aşağıda sayılan işlemler sonucunda bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmış olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.⁸⁷

- İşlem bir işletme birleşmesi değildir ve
- İşlem, ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilemektedir.

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.⁸⁸

⁸⁵ Kavak, a.g. m., s.49

⁸⁶ a.g. m., s.49

⁸⁷ TMS 12, a.g.s., s.12

⁸⁸ a.g.s., s.12

Örnek vermemiz gerekirse: Bir işletme tahakkuk ettirdiği garanti gideri için 100 TL tutarında borç muhasebeleştirmiştir. Vergisel açıdan ürün garantisi giderleri garanti talepleri ödenmediği sürece gider yazılamamaktadır. Vergi oranı %20'dir.

Borcun vergiye esas değeri sıfırdır (defter değeri 100 TL – borçla ilgili olarak gelecek yıllarda vergiye tabi kârın tespitinde indirilebilecek tutar 100 TL). İşletme borcun defter değerini kaydederken, ilerideki vergiye esas kârını 100 TL azaltacak ve dolayısıyla ileride ödeyeceği vergide 20 TL (100 TL'nin %20'i) azalacaktır. Defter değeri 100 TL ile sıfır olan vergiye esas değer arasındaki fark olan 100 TL indirilebilir bir geçici farktır. Bu durumda, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağından olası olması koşuluyla, işletme 20 TL (100 TL'nin %20'i) tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.⁸⁹

İndirilebilir geçici farklara neden olan uygulamalara ilişkin başlıklardan bazılarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Şüpheli ticari alacaklar
- Stok değer düşüklüğü karşılığı
- Kıdem tazminatları
- Geçmiş yıl zararları
- Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri
- Koşullu borçlar
- Kira gideri

İndirilebilir geçici farklar ilerideki dönemlerde iptal edildiğinde o dönemlerin vergiye tabi kârlarından indirilecek giderler oluşur. Ödenecek vergide meydana gelecek azalmalar şeklinde işletmeye geri dönecek olan ekonomik fayda ancak işletmenin indirimlerin yapılabilmesi tutarlarda vergiye tabi gelir elde etmesine bağlıdır. Bu nedenle bir işletmenin ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi için indirilebilir geçici farkların düşebildiği kadar vergiye tabi gelir elde edileceğinin muhtemel olması gerekir.⁹⁰

Eğer bir işletmenin aynı vergi idaresi ile ilgili olarak indirilebilir geçici farkların indirilmesine yetecek kadar, aşağıdaki dönemlerde tersine dönmesi beklenen, vergiye

⁸⁹ TMS 12, a.g.s., s.12

⁹⁰ a.g.s., s.13

tabi geçici farkları bulunuyorsa, indirilebilir geçici farkların kullanılabilmesine yeterli vergiye tabi gelirin olduğu olası demektir;⁹¹

(a) İndirilebilir geçici farkların tersine dönmesi beklenen dönemde veya

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

Yukarıdaki durumlarda indirilebilir geçici farkların doğduğu dönemlerde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.⁹²

⁹¹ TMS 12, a.g.s., s.13

⁹² a.g.s., s.13

3. TMS 12'YE GÖRE ERTELENMİŞ VERGİ

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve muhasebe standartları başlıca muhasebe kurallarını ortaya koyarken, vergi mevzuatı da vergi kurallarını ortaya koymaktadır. Bu iki kural setinin farklı yaklaşımları, işletmelerin kazançları üzerinden hesapladıkları vergilerin raporlanmasında etkili olmaktadır. Bu yaklaşımlardan dolayı vergi ertelenmesi ortaya çıkabilmektedir.⁹³ Mevzuat ve muhasebe kuralları arasında ortaya çıkan geçici farklar ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlığı olarak raporlanmaktadır.

3.1 ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİNİN DOĞMASI

Bu standart temel bir varsayımdan hareket etmektedir. Bu varsayım standardın mantığını ve dolayısıyla düzenlemelerin esasını oluşturmaktadır. Şirketlerin kârları üzerinden ödedikleri kurumlar vergisi işletme açısından bir giderdir. Çünkü bu dağıtım tabi net kârı azaltmaktadır. O halde dönemsellik vergilerde de uygulanmalıdır. Vergi gideri; vergi yasalarının ödenmesini talep ettiği tutar olarak değil, ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi gideri kadar olmalıdır. Vergi bir giderse birinci yıl kârına göre doğmuştur. Ancak ödenmesi ertelenmiştir. O halde bir yükümlülük mevcuttur. Bilançoya alınmalıdır. Bilançoya alınmadığı sürece bilançoda gösterilen kâr vergi öncesi kâr olur. Bu da sakıncalıdır. Eğer dönemsellik ilkesi uygulanacak ise, kârın vergisi birinci yıl tahakkuk ettirilmelidir.⁹⁴

3.1.1 Ertelenmiş Vergi Kavramı

Vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle ilerideki dönemlerde ödenecek veya indirilebilir geçici farklar nedeniyle ilerideki dönemlerde indirim konusu yapılacak kurumlar vergisi tutarıdır.⁹⁵

⁹³ Ayça Zeynep Süer, 'Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi', İstanbul, 2012, Türkmen Kitabevi, s.42

⁹⁴ Örtün, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.156-157

⁹⁵ Kavak, a.g. m., s.50

Cari dönemde vergiye tabi olmamakla beraber, gelecek dönem veya dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirlerle (spekülatif amaçlı olanlar, vadeye bağlı gelir amaçlı olanlar hariç finansal varlık değer artış gelirleri, hisse senedi değer artış kârı, mali duran varlık değer artış fonu, MDV değer artış fonu, mali olmayan duran varlık artış fonu vb.) cari dönemde indirimi kabul edilmeyen ancak gelecek dönem veya dönemlerde indirilecek giderleri (Kıdem tazminatı karşılığı giderleri, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerine ait giderler, şüpheli ticari alacak karşılık giderleri, stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, mali duran varlıklar değer düşüklüğü karşılık giderleri (mali duran varlıklar değer düşüklüğü karşılık giderleri (maliyet bedeli ile değerlenen), yasal oranların üzerinde ayrılmış amortisman giderleri vb.) geçici farklılıklar olarak belirlenir. İşte, Standardın gelir gider açısından ülkemizdeki genel uygulamaya kıyasla getirdiği farklılık; gelirin daha kapsamlı olarak kabul edilmesi, gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi borcunun (yükümlülüğünün), gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi alacağının (varlığının) hesaplanması, kayıtlara alınması ve mali tablolarda gösterilmesidir.⁹⁶

3.1.2 Ertelenmiş Vergi Ölçümü

Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü raporlama tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları ve vergi kanunları uygulanarak ölçülür. Vergi oranları, yürürlüğe girme sürecinin parçası olarak gerçekleşmesi gereken aşamaların söz konusu ölçüm sonucunda belirlenen tutarı etkilemediği ve etkilemeyeceği olasılığının olduğu durumlarda, yürürlüğe girmesi kesine yakın olarak kabul edilir.⁹⁷ 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.⁹⁸

Ertelenmiş vergi varlıklarının/yükümlülüklerinin ölçümü, ilgili varlıklarının defter değerinin geri kazanılma şekline ve ilgili borçların defter değerleri üzerinden ödeme şekline ilişkin raporlama tarihindeki beklentilerin vergisel sonuçlarını yansıtır. Örneğin; geçici farkın gelecekteki dönemde sermaye kazancı olarak vergiye tabi olması beklenen

⁹⁶ Remzi Örtün, Aydın Karapınar, ' Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları', Ankara, 2007, Gazi Kitabevi, s.355-356

⁹⁷ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s.796

⁹⁸ TMS 12 a.g.s., s.17

bir gelir kaleminden kaynaklanması durumunda, ertelenen vergi gideri, sermaye kazancına uygulanacak vergi oranı kullanılarak ölçülür. Ertelenmiş vergi varlıklarının net defter değeri her raporlama tarihinde gözden geçirilir ve değerlendirme karşılıkları gelecek dönemlerde vergiye tabi kârın mevcut değerlendirilmesini yansıtabacak şekilde düzeltilir. Bu türden düzeltmeler kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak söz konusu düzeltmelerden diğer kapsamlı gelirin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi gereken gelir ve gider kalemlerine karşılık gelenler, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.⁹⁹

3.1.3 Ertelenmiş Verginin Kayda Alınmasında Koşullar ve Özelliği Olan Durumlar

Ertelenen Vergi Varlığı veya Ertelenen Vergi Yükümlülüğü'nün bilançoya alınmasında bazı özellikler vardır bunlar;¹⁰⁰

Vergi yükümlülüğünün her koşulda kayda alınması zorunludur. Bu muhasebenin ihtiyatlılık ilkesinin bir sonucudur. Bu durumda aktiflerde muhasebe değerinin vergi değerini geçtiği durumlar ile pasiflerde vergi değerinin muhasebe değerini geçtiği durumlarda doğar.

Ancak ertelenmiş vergi varlığının hesaba alınabilmesi için, ileride bu alacağı mahsup edebilecek kârların doğumu zorunludur. Yani eğer ileriki tarihlerde aktifleştirilecek vergi kadar, mali kâr üzerinden vergi doğmayacak ise bu alacak tahsil edilemeyecek demektir ve aktifleştirilmez.

Bilançoya alınacak vergi etkisi, geçici farkın vergi oranı ile çarpımı kadardır. Ancak bu mevcut vergi oranlarına göre değil, bu vergilerin mahsubunun yapılabileceği zamanda beklenen vergi oranlarına göre hesaplanmalıdır. Eğer herhangi bir dönemde vergi oranları değişmiş ise, değişikliğin olduğu dönemde derhal geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü düzeltilir ve yeni vergi oranlarına uygun hale getirilir. Bu düzeltmelerden kaynaklanan vergi geliri veya gideri ile ilgili dönemin vergi gideri veya geliri ilişkilendirilir. Ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin bugünkü değeri hesaplanmaz.

3.1.4 Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Oluşumu

Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü oluşmasına ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

⁹⁹ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s.796

¹⁰⁰ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.162

Tablo 3. 1 Ertelemiş Vergilerde Sebep-Sonuç İlişkisi

AKTİF KALEMLER	FARKIN NİTELİĞİ	FARKIN VERGİ ETKİSİ
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelemiş Vergi Alacağı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelemiş Vergi Borcu

PASİF KALEMLER	FARKIN NİTELİĞİ	FARKIN VERGİ ETKİSİ
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelemiş Vergi Borcu
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelemiş Vergi Alacağı

Kaynak: Handan Sümer Göğüş, 'Ertelemiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi', İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2010

Sonuç olarak, sürekli farkların vergi etkisi sadece ait olduğu dönem için geçerlidir. Diğer dönemlere yansımalarının söz konusu olmaması nedeniyle vergi ertelemesine sebep teşkil etmezler. Geçici farklar ise ticaret ve vergi yasaları arasında bazı gelir ve gider kalemlerinin muhasebeleştirilmesindeki dönem farklılıklarından ve/veya söz konusu yasalar tarafından bazı bilanço kalemlerinin farklı değerlendirilmesinden, kullanılmamış vergi zararı ve yatırım indirimi gibi bilançoda yer almayan unsurlardan kaynaklanmaktadır. Bu farkları sürekli farklardan ayıran temel özellik gelecek dönemde vergi etkisi oluşturmalarıdır.¹⁰¹

3.2 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ (BORÇLARI)

Vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan vergiler, ertelenen vergi yükümlülükleri (EVY) olarak bilançoda gösterilir. Böylece muhasebe kârı ile vergi kârı arasındaki farkın neden olduğu etki bilançolara aktarılmış olur.¹⁰² Başka bir deyişle, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamına ilave edilecek olan tutarlar ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluştururlar.

¹⁰¹ Handan Sümer Göğüş, 'Ertelemiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi', İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2010, sayı:101, s.21

¹⁰² Kavak, a.g.m., s.49

Vergilendirilen geçici farkların tamamı ertelenen borcu (yükümlülüğü) oluşturur. Ertelenen vergi yükümlülüğü bilançoda yer alan kalemlerin vergi değeri ile (muhasabe) değeri arasında farklılaşmadan kaynaklanır. Farklılık ortadan kalktığında fazla vergi ödenmesine neden oluyorsa ertelenmiş vergi yükümlülüğü vardır. Bilanço aktifinde kayıtlı varlığın vergi değeri muhasabe değerinden daha küçük ise vergilendirilebilir geçici fark oluşur ve sonuç olarak ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanmalıdır. Bilanço pasifinde kayıtlı yükümlülüklerin vergi değeri muhasabe değerinden daha büyük ise vergilendirilebilir geçici fark oluşur ve sonuç olarak ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanmalıdır. Ertelenen vergi yükümlülüğü hesaplaması yapılırken dikkate alınacak geçici farklara örnek olarak aşağıdaki konular verilebilir;¹⁰³

- Nakit ve benzeri fazlalık tutarları
- Gerçekleşmemiş hisse senedi ve diğer finansal varlıkların değer artışları ve değer düşüklüğü karşılık iptalleri
- Finansal yatırımlar değer artışları
- Gelecek döneme ait faiz gelirlerinin bu döneme tahakkuk ettirilen tutarları
- Verilen vadeli çekler için hesaplanan vade farkları (Ertelenmiş giderleri/reeskontlar)
- Satıcılara olan borçlar için hesaplanan vade farkları (Ertelenmiş faiz giderleri/reeskontlar)
- Stok fazlalık tutarları (sayım ve tesellüm fazlaları)
- Canlı varlıklar değerleme artışları
- Duran varlık değerleme artışları (maddi ve maddi olmayan duran varlıklar artışları ve değer düşüklüğü karşılık iptalleri)
- Kıst amortisman uygulaması veya faydalı ömür süresinin vergi yasalarında daha uzun belirlenmesi sonucu döneme ait daha eksik hesaplanan amortisman gideri tutarları
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller değer artışı ve değer düşüklüğü karşılık iptalleri
- Vergi otoriteleri tarafından getirilen gelir istisnaları (iştirak kazancı, gayrimenkul satış kazancı, yatırım indirimi, Ar- Ge teşvikleri, bölgesel teşvikler, devlet teşvikleri gibi)
- Enflasyon düzeltmesi kârları

¹⁰³ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s.800-801

3.2.1 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Doğuran Olaylar

Bazı geçici farklar gelir veya giderin bir dönemin muhasebe kârına dâhil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi kârın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından kaynaklanabilir. Bu tür farklar zamanlama farkları olarak adlandırılır.¹⁰⁴ Ertelenmiş vergi borcu doğuran vergilendirilebilir geçici farklar aşağıda açıklanmıştır.

3.2.1.1 Geliştirme Giderleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Küreselleşen dünya ekonomisinde kurumların ve firmalarının değişen dünya şartlarına ve uluslararası rekabet koşullarına ayak uydurabilmeleri için birçok alandaki gelişmelere açık olmaları ve yeni teknolojiler üreterek rekabet güçlerini kaybetmemeleri gerekmektedir. Bu doğrultuda teknolojik bilgi üretilmesi, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılması, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesi, verimliliğin artırılması, üretim maliyetlerinin düşürülmesi ve teknoloji yoğun üretim amaçlanmaktadır. Kurumlar ve firmalar bu amaca yönelik olarak Ar-Ge adı verilen araştırma ve geliştirme yatırımlarına yönelmektedir.

Genel tanımıyla araştırma ve geliştirme faaliyeti, araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetlerdir.¹⁰⁵

Ar-Ge faaliyetlerine ve yatırımlarına yönelik olarak ülkemizde çeşitli teşvikler uygulanarak bu faaliyetlere yönelik yatırım yapmaları konusunda kurumlar ve firmalar özendirilmektedirler. 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun' da 28/02/2008 tarihinde yürürlüğe konarak Ar-Ge faaliyetlerine yönelik Ar- Ge indirimi, gelir vergisi stopaj teşviki, sigorta prim desteği, damga vergisi istisnası, teknogirişim sermayesi desteği ve çeşitli vergisel indirimleri kapsayan teşvikler getirmiştir. GVK ve KVK' da Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar;

¹⁰⁴ TMS 12, a.g.s., s.7

¹⁰⁵ Ahmet Kazan, 'Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu' E-Yaklaşım, sayı: 201, Eylül 2009

GVK 89/9. maddesine göre; Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100' ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimini yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinde indirim konusu yapabileceklerdir.

KVK 10/1-a maddesine göre; Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100' ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimini yıllık kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde indirim konusu yapabileceklerdir. 5520 sayılı KVK' nın 03/04/2007 tarihli 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde araştırma ve geliştirme faaliyeti; Bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dâhil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmaları ifade etmektedir denilmiş ve hangi faaliyetlerin Ar-Ge kapsamında olduğu belirtilmiştir. Bunlar;

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

Ar-Ge indiriminden faydalanılmaya projenin başladığı geçici vergi döneminden itibaren başlanılacaktır.

İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar- Ge indirimini, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu devir için herhangi bir süre sınırlaması söz konusu olmadığından indirim için yeterli kazancın olduğu ilk dönemde indirim hakkından yararlanılabilir. Ancak devreden tutarın herhangi bir şekilde artırılması (yeniden değerlendirme veya ÜFE oranında) mümkün değildir. Yeterli kurum

kazancı olmasına rağmen indirilmeyen Ar-Ge indirim tutarlarının sonraki yıllarda indirimi mümkün değildir.¹⁰⁶

Ar-Ge faaliyetleri, Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı'nda (TMS 38), 'araştırma faaliyetleri' ve 'geliştirme faaliyetleri' olarak ayrı ayrı ele alınmıştır. TMS 38'de 8. Paragrafa göre;

Geliştirme faaliyetleri: Ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.¹⁰⁷ TMS 38'e göre, araştırma ve geliştirme giderleri ayrıştırılabiliyorsa, araştırma giderleri gider yazılmakta, geliştirme giderleri ise aktifleştirilmektedir. Ayrıştırılamıyorsa harcamalar araştırma safhasında yapılmış gibi ele alınıp doğrudan gider yazılmaktadır.¹⁰⁸

Geliştirme giderleri ticari muhasebe açısından aktifleştirilip, muhasebe kârının hesabında gelecek dönemler boyunca amortisman tabi tutulabilir, vergiye tabi kârın tespitinde ise oluştukları dönemde gider yazılabilir. Bu tür geliştirme giderlerinin vergiye esas değeri, bu giderler vergiye tabi kârın tespitinde dikkate alınmış oldukları için sıfırdır. Geliştirme giderlerinin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark geçici farktır.¹⁰⁹

Örneğin¹¹⁰; 500 TL ödenerek yapılan geliştirme faaliyetleri önce aktifleştirilmiş ve yilsonunda %20 amortisman uygulanmıştır. Vergiye tabi kâr hesaplanırken 500 TL'nin tamamı gider olarak kabul edilmiştir. Bu durumda net değerler dikkate alındığında muhasebe değeri (500-100=400) TL iken, vergi değeri (500-500=0) TL çıkmaktadır. Muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark olan 400 TL ise vergilendirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü yaratır.

3.2.1.2 Amortisman Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Muhasebe kârının (zararının) tespitinde dikkate alınan amortisman, vergiye tabi kârın (mali zararının) tespitinde dikkate alınan amortismandan farklı olabilir. Bir varlığın

¹⁰⁶ http://www.vergidegundem.com/documents/10156/79656/EY100soru_AR-GE_2011.pdf , erişim tarihi: 24.12.2012

¹⁰⁷ <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS38.pdf>, erişim tarihi: 28.11.2012

¹⁰⁸ Emrah Ferhatoğlu, Tunç Köse, 'Ar-Ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi', İSMMMO Mali Çözüm, sayı: 94, Temmuz-Ağustos 2009, İstanbul, s.40

¹⁰⁹ TMS 12, a.g.s., s.7

¹¹⁰ Dinç, a.g.m., s.33

defter değeri ile vergiye esas değeri ki varlığın orijinal maliyetinden o varlıkla ilgili olarak vergi mevzuatının içinde bulunulan dönemin ve önceki dönemlerin vergiye tabi kârları tespit edilirken izin verdiği bütün indirimler düşüldükten sonra kalan tutardır, arasındaki fark geçici farktır. Vergi açısından hızlandırılmış amortisman uygulanması halinde ertelenmiş vergi borcu doğuran vergiye tabi geçici fark ortaya çıkar.¹¹¹

Örneğin; İşletme 2.000 TL satın almış olduğu duran varlığını muhasebe standartlarına göre %25 amortismanına tabi tutmuştur. Vergi kanunları ise amortisman tutarını %33 olarak belirlemiştir. Bu durumda, duran varlığın net muhasebe değeri (2.000-500) 1.500 TL iken, net vergi değeri (2.000-660) 1.340 TL'dir. Duran varlığın muhasebe değeri, vergi değerinden yüksek olduğundan aradaki fark 160 TL vergilendirilebilir geçici fark olarak belirlenir.

Maddi duran varlıkların amortismanına ilişkin hususları açıklayan 16'no'lu uluslararası muhasebe standardına göre bir varlığın amortismanına tabi tutarı, varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder. Amortisman ise, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder. Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulabilir, amortismanına tabi tutar varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan takdirine bırakılmıştır. TMS 16' ya göre doğrusal amortisman, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemleri kullanılabilir.

Vergi Usul Kanunu 313.md göre amortisman, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269' uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin tespit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesidir. VUK 320. md. göre amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar (binek otolar hariç), her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılamamasından veya ilk uygulanan nispete düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. Hesaplanan amortismanlar VUK 321. md. göre hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık

¹¹¹ TMS 12, a.g.s., s.7

hesabında toplanması caizdir ifadesine yer verilmiştir. İşletmeler amortismanına tabi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği değerler üzerinden itfa ederler. İlan edilen oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır ve gerekli değişiklikler yayımlanan tebliğlerle güncellenir. VUK 315. md. göre, normal amortisman ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi seçilip uygulanır.

TMS 16 ve VUK' a göre duran varlıkların amortismanında faydalı ömürleri esas alınmaktadır. Ancak her ne kadar iki düzenlemede de 'faydalı ömür' esas alınmakta ise de, varlıkların faydalı ömrünü belirleyecek merciler birbirinden farklılık göstermektedir. Uluslararası muhasebe standardında, faydalı ömürün tespiti işletmelere bırakılırken, Vergi Usul Kanunundaki ilgili düzenlemede bu tespit Maliye Bakanlığının yetkisine verilmiştir. Standartta birbirinden farklı nitelikteki varlıkların faydalı ömürlerinin tespiti birçok faktöre dayanmaktadır. İşletmeden işletmeye, kullanımdan kullanıma farklılık gösteren bu varlıkların faydalı ömürlerinin tek merciden belirlenmesi, bu tespitin doğruluğunu zedeleyebilecektir. Varlığın faydalı ömrünün tahmininin işletmelerin şahsi inisiyatifine bırakmanın riskleri de kuşkusuz göz ardı edilmemelidir.¹¹² Konuya ilişkin düzenlenmeler TMS 16 ve VUK açısından incelendiği üzere amortisman yöntemi, amortisman süresi ve amortismanına tabi varlığın maliyetinin belirlenmesinde farklılıklar oluşabilir ve bu durum ertelenmiş vergi yükümlülüğüne sebep olabilir. İşletmenin seçtiği amortisman yöntemi o yılın amortisman tutarında belirleyici olmaktadır. İşletme VUK' a göre normal (doğrusal) veya azalan kalanlar (azalan paylı) amortisman yöntemlerini seçip uygulayabilirler. Normal amortisman yöntemi kullanıldığında azalan kalanlar yöntemine dönüş yapılamazken, azalan kalanlar yöntemi seçilip uygulanması durumunda normal amortisman yöntemine geçiş yapabilirler. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre ise bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemlerini kullanabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini içermektedir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Seçilen

¹¹² Başak Ataman, 'Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması', İSMMMO Mali Çözüm, sayı: 67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004, İstanbul

amortisman yöntemi amortisman gideri tutarını değiştirebildiği için, işletmeler için vergi ertelenmesi ve vergi yükümlülüğü oluşturabilir.

3.2.1.3 İşletme Birleşmeleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Bir işletme birleşmesinde edinilebilir varlıklar ve üstlenilen borçlar, ‘TFRS 3 İşletme Birleşmeleri’ standardı uyarınca gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilir, fakat buna eşdeğer bir düzeltme vergisel açıdan yapılamaz.¹¹³

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 değeri işletme birleşmesinden etkilenmemişse veya farklı bir şekilde etkilenmişse, geçici farklar ortaya çıkar. Örneğin eğer bir varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine yükseltilmiş ancak vergiye esas değeri önceki sahiplerine olan maliyeti ile kalmışsa ertelenmiş vergi borcu doğuran bir geçici fark ortaya çıkar. Oluşan bu ertelenmiş vergi borcu da şerefiyeyi etkiler.¹¹⁴

İşletme birleşmelerinde varlıkların veya yükümlülüklerin konsolide bilançoya gerçeğe uygun değeriyle alınmaları sonucunda defter değerleri ile vergiye esas değerleri arasında oluşan geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergiler oluşabilecektir. İşletme birleşmelerinde oluşan bu ertelenmiş vergiler ise birleşmede dikkate alınacaktır. Doğaldır ki bu ertelenmiş vergiler birleşme sırasında oluşan şerefiyeyi etkilemektedir. Ancak bu durum işletme birleşmelerine engel değildir.¹¹⁵

3.2.1.4 İşletme Birleşmelerinde Şerefiyelerin Oluşması Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Muhasebede şerefiye, işletmenin satın alınması sırasında ödenen satış fiyatının, satın alınan işletmenin net varlıklarının piyasa değeri üzerindeki satın alma maliyetini aşan kısmıdır. Muhasebe literatüründe şerefiye olarak yerleşen kavram, vergi hukukunda peştamallık olarak adlandırılmış olup, bir işletmenin satın alınması durumunda satın alınan aktiflerin piyasa değerinin üzerinde satıcıya yapılan ödemeler şeklinde tanımlanabilmektedir. Bir başka anlatımda, bir işletmenin, bir başka işletmeyi satın

¹¹³ TMS 12, a.g.s., s.7

¹¹⁴ a.g.s., s.8

¹¹⁵ Hilmi Kırlioğlu, Ahmet Gündoğan Şişman, ‘ İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler’, İSMMO Mali Çözüm Dergisi, sayı:98, Mart-Nisan 2010, İstanbul, s.78

alması durumunda satın alan tarafın gelecekte elde edeceği faydanın bugünkü değerinin bir ölçütü olarak ödemeye razı olduğu pozitif değere şerefiye denilmektedir. Şerefiyeyi ortaya çıkaran unsurlar; işletmenin şöhreti, pozitif piyasa payı, pozitif reklâm imajı, yüksek kaliteli itibari, iyi yönetimi, imalat ve diğer faaliyetlerdeki etkinliği, müşteri bağımlılığı ve iş bağlantılarından oluşmaktadır.¹¹⁶

İşletmelerde şerefiye iki şekilde oluşmaktadır. Birinci şekilde oluşan şerefiye işletme birleşmelerinden kaynaklanmaktadır. İkinci şekilde oluşan şerefiye ise işletme içinde yaratılmaktadır.¹¹⁷ TFRS 3 standardına göre işletme birleşmesinden kaynaklanan şerefiye tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda olarak tanımlanmıştır. İşletme birleşmesinde, birleşen şirket için ödenen satın alma bedelinden gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen öz sermayesini aşan kısım şerefiyedir. Bu şerefiye pozitif şerefiyedir. TMS 38 standardı paragraf 49' da işletme içinde yaratılan şerefiye, gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla harcama yapılır, ancak yapılan bu söz konusu harcamalar sonucunda bir maddi olmayan duran varlığın yaratılması sonucunu vermez ve işletme içi yaratılan şerefiye güvenilir bir şekilde maliyetten ölçülebilen, işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir kaynak olmadığından bir varlık olarak muhasebeleştirilemez denilmiştir.

Şerefiyenin ilk ölçümünde, TFRS' ye göre edinen işletme şerefiyeyi, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü gerektiren transfer edilmiş bedelden, TFRS 3'e uygun olarak ölçülmüş, edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen borçların, birleşme tarihindeki net tutarlarının düşülmesi ile kalan, olumlu fark olarak ölçer. Öte yandan TFRS 3 ile KOBİ standardında şerefiyenin başlangıç bedeli konusunda farklı yorumlar vardır. TFRS 3 Standardına göre birleşme giderleri edinen işletme için genel giderin bir parçası iken, KOBİ Standardında edinilen işletmenin maliyetinin bir parçasıdır. Böylece TFRS 3 uyarınca transfer edilmiş bedelden düşülen işletme maliyetleri daha az olacağından hesaplanan şerefiye KOBİ Standardına göre hesaplanandan daha fazla çıkmaktadır.¹¹⁸

¹¹⁶ Tolga Kaya, 'Şerefiye Kavramının Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi', E-Yaklaşım Dergisi, sayı: 232, Nisan 2012

¹¹⁷ Haşmet Yıldırım, 'Şerefiyenin, TMS Değerleme Hükümleri İle VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kâr/Mali Kâr Karşılaştırması', E-Yaklaşım Dergisi, sayı:240, Aralık 2012

¹¹⁸ Akın Akbulut ve diğerleri, 'TMS/TFRS/KOBİ Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş', Ankara 2012, Türmob Yayınları-414, s.227

VUK' un 282. maddesinde şerefiye değerlemesi ile ilgili gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar (şerefiye) mukayyet değerle değerlendirilir denilmiştir. VUK 265 maddeye göre mukayyet değer bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. VUK' a göre peştemallıklar (şerefiyeler) aktifleştirilmelidir. 2012 yılında aktifleştirme ile ilgili sınır 770 TL olarak VUK 313 madde de belirtilmiştir bu sınırı aşmayan peştemallıklar (şerefiyeler) doğrudan gider yazılabilmektedir.

Şerefiyenin ölçümünde vergi kanunlarında bir açıklık bulunmamaktadır. Bir yanda KVK 19 ve 20. Maddelerdeki kül halindeki devirler dolayısıyla oluşan 'şerefiyesiz' birleşmeler, öte yanda normal birleşmelerde hangi bedellerin esas alınarak, 'şerefiye' hesaplandığı açıklıkla ortaya konmamıştır. Bu açıklamadan yola çıkarak başlangıç değerlemesinde VUK hükümlerinin açık olmaması ve sadece mukayyet değerle değerlendirilir hükmünün yer alması; 'TFRS 3 ve KOBİ Standardı ile VUK arasında şerefiye değerinin belirlenmesi açısından bir farkın olmadığı şeklinde yorumlanabilir.¹¹⁹ Ancak VUK yönünden 313. maddesindeki sınırın altında kalan peştemallıklar (şerefiyeler) doğrudan gider yazılabilir. Standartta ise böyle bir sınır bulunmamaktadır. Bu durumda VUK ile standartlar arasında fark oluşur. Ticari kârdan mali kâra geçerken standartlar açısından aktifleştirilen sınırın altında kalan bu tutarlar, beyan esnasında ticari kârdan çıkartılır.¹²⁰

Şerefiyenin sonraki ölçümünde, şerefiye TMS 36 uyarınca geri kazanılabilir değerden ölçülür. Şerefiyeye her yıl değer düşüklüğü testi uygulanır. KOBİ Standardında ise şerefiye faydalı ömrü üzerinden itfa edilerek ölçülür. Şerefiyenin faydalı ömrü on yıldır. VUK' da mukayyet değerinden ölçülen şerefiye VUK 326 maddesi ve VUKGT 365 uyarınca beş yılda ve eşit tutarlarda itfa edilir. Tam set muhasebe standardının uygulanmasında itfa edilen tutarı ile gider yazılan değer düşüklüğü tutarı karşılaştırılır. Fark ticari kâra eklenir veya çıkarılır. KOBİ Standardının uygulanması durumunda şerefiye faydalı ömrüne göre amorti edilir. Şerefiyenin faydalı ömrü 10 yıldır. VUK 326 madde uyarınca şerefiye 5 yılda ve eşit tutarda itfa edilir. Amortisman tutarları arasındaki fark ticari kâra eklenir veya çıkarılır.¹²¹

¹¹⁹ Akbulut, a.g.e., s.228

¹²⁰ Haşmet Yıldırım, a.g.m.

¹²¹ a.g.e., s.228-229

İşletme birleşmelerinde şerefiye oluşması durumunda; Bir işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiye, (a)'nın (b)'yi aşan kısmı olarak aşağıdaki şekilde hesaplanır:¹²²

(a) Aşağıdakilerin toplamı:

- (i) Genellikle birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri gerektiren, TFRS 3'e uygun olarak hesaplanmış transfer bedeli;
- (ii) TFRS 3'e uygun olarak muhasebeleştirilmiş edinilen işletmedeki herhangi bir azınlık payının (kontrol gücü olmayan payın) tutarı ve
- (iii) Aşamalı olarak gerçekleşen işletme birleşmesinde, daha evvelden edinen işletmenin elinde tuttuğu edinilen işletmedeki öz kaynak payı.

(b)TFRS 3'e uygun olarak hesaplanmış elde edilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen borçların birleşme tarihindeki net tutarları.

Pek çok vergileme otoritesi, şerefiyenin defter değerindeki azalmaların vergiye tabi kârının belirlenmesinde gider olarak indirilebilmesine izin vermez. Ayrıca, bu çevrelerde, iştirak öncelikli (esas) işini elden çıkardığında, şerefiyenin maliyeti genellikle indirilemez. Söz konusu muhasebe çevrelerinde, şerefiyenin vergiye esas değeri sıfırdır. Şerefiyenin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark vergilendirilebilir bir geçici farktır. Ancak, bu Standart, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesine izin vermez; çünkü şerefiye bir kalan tutar olarak hesaplanır ve ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesi şerefiyenin defter değerinin artmasına neden olur.¹²³

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 ise fakat vergiye esas değeri sıfırsa, işletmenin ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesine izin vermez. Eğer işletme daha sonra şerefiye için 20 TL değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirirse, şerefiye ile ilgili geçici fark 100 TL'den 80 TL'ye düşer, muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcunun tutarında da azalma meydana gelir. Muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borcunun tutarındaki bu

¹²² TMS 12, a.g.s., s.7-9

¹²³ a.g.s., s.10

azalma da, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili sayılır ve bu nedenle muhasebeleştirilmez.¹²⁴

Şerefiye ile ilgili vergilendirilebilir geçici farkların ertelenmiş vergi borçları şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında doğmamış olmaları koşuluyla muhasebeleştirilir. Örneğin; eğer bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin maliyeti 100 TL ve vergi açısından elde etme yılından başlamak üzere %20 amortismanına tabi ise, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasındaki vergiye esas değeri 100 TL, devralınan ilk yılın sonundaki vergiye esas değeri ise 80 TL'dir. Şerefiyenin defter değerinin, edinilen yılın sonunda 100 TL olarak değişmeden kalmış olması durumunda, anılan yılın sonunda 20 TL vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır. Bu vergilendirilebilir fark, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olmadığı için, meydana gelen ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.¹²⁵

3.2.1.5 Gerçeğe Uygun Değerlerin Gösterilmesi Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Varlıkların yeniden değerlendirildiği ancak, vergisel açıdan buna eşit bir değerlemenin yapılmadığı bir durumda; TFRS' ler bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerine ya da bunlar için yeniden değerlendirilmesine izin vermekte ya da bu işlemi zorunlu kılmaktadır (örneğin bakınız: 'TMS 16 Maddi Duran Varlıklar', TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar', 'TFRS 9 Finansal Araçlar' ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller' Standartları). Bazı yasal düzenlemelere göre, bir varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulması veya diğer şekillerde değerinin yeniden belirlenerek gerçeğe uygun değerine yükseltilmesi cari dönemin vergiye tabi kârını (mali zararını) etkileyebilir. Sonuç olarak, varlığın vergiye esas değeri de artırılır ve herhangi bir geçici fark doğmaz. Bazı diğer yasal düzenlemelerin olduğu ortamlarda ise, varlığın yeniden değerlendirilmesi veya değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Buna rağmen, defter değerinin gelecekte geri kazanılması yoluyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacaktır, ancak vergi açısından indirilebilir olan tutar söz konusu olan ekonomik fayda tutarından farklı olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirilen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark geçici bir farktır ve geçici

¹²⁴ TMS 12, a.g.s., s.10

¹²⁵ a.g.s., s.10

vergi borcu veya geçici vergi alacağı doğurur. Bu durum, aşağıdaki durumların varlığında da geçerlidir:¹²⁶

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

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

3.2.1.6 Yenileme Fonu Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Yenileme fonunun konusu, amortisman tabi kıymetlerin satışından elde edilen kâr ile hasar veya afetler neticesinde zayi olmasından dolayı alınan sigorta tazminatlarından oluşan kârdır. Oluşan kâr, VUK madde 328’de hükmedilen şartların varlığı halinde yenileme fonuna alınabilir. Burada amortisman tabi olma şartı önem arz etmektedir.¹²⁷

VUK 328. maddesinde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değeri arasındaki fark kâr ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hâsılat veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir. Aynı kanunun 329. maddesinde ise yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde fark kâr veya zarar hesabına geçirilir ifadelerine yer verilerek amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen kârlar veya ziyana uğrayan mallar için alınan sigorta tazminatlarından elde edilen gelirin yenileme fonuna alınarak vergi dışı bırakılabileceği hüküm altına alınmıştır.

¹²⁶ TMS 12, a.g.s., s.9

¹²⁷ M. Fatih Gür, ‘Yenileme Fonu Uygulaması’, E-Yaklaşım Dergisi, sayı:240, Aralık 2012

Ancak bu vergi avantajından yararlanabilmek için bazı koşullara uymak gerektiği belirtilmiştir.

VUK 328. ve 329. maddelerine göre amortisman tabi kıymetlerin yenilenmesinde vergi avantajından yararlanma koşulları aşağıdaki gibidir.

- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunmalı.
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesi hususunda işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olunmalı.
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından tahassül eden kr pasifte geçici bir hesapta (549 zel Fonlar – MDV Yenileme Fonu) , yenileme giderlerini karşılamak üzere, azami üç yıl süre ile tutulmalı.
- Alınacak iktisadi kıymet ile yenileme fonu ayrılan iktisadi kıymet aynı neviden olmalı.

Her ne sebeple olursa olsun üç yıllık süre içerisinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir. Yenilenen esaslar dhilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

Buna göre; Bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler yenileme amacıyla satılan duran varlıklarından elde edilen krlarını üç yıl süreyle pasifte geçici bir hesapta tutarak (549 zel Fonlar- MDV Yenileme Fonu), yenilenen duran varlıklar için ayrılacak olan amortisman payları ile yok etmeleri mümkün olmaktadır ki yenileme fonundan yararlanmak için satılan duran varlık ile alınan duran varlığın aynı neviden olması gerektiği zorunluluğu da unutulmamalıdır. Fakat üç yıl içerisinde yenilenemeyen duran varlıklar ya da üç yıl içinde yok edilemeyen yenileme fonlarının, üç yılın sonunda gelir olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Satıştan elde edilen kârın yenileme fonu olarak yazılması ve sonraki dönemlere devredilmesi verilendirilebilir geçici farka neden olur bu durumda da ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkar.

3.2.1.7 Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinde geçici bir fark meydana gelebilir; örneğin bir varlığın maliyetinin kısmen veya tamamen vergi mevzuatına göre indirim konusu yapılamayacak olması halinde böyle bir durum söz konusudur. Bu tür geçici farkların muhasebeleştirilme yöntemi söz konusu varlığın ilk muhasebeleştirilmesine yol açan işlemin niteliğine bağlıdır.¹²⁸

➤ Bir işletme birleşmesinde, eğer işletme herhangi bir ertelenmiş vergi borcu veya vergi varlığı muhasebeleştirir ve bu da şerefiyeyi veya edinimin maliyetinden, devralanın sahiplendiği, devrolanın belirlenebilir varlıkları ve üstlenilen borçları ile koşullu borçların elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerleri çıkarıldıktan sonra kalan tutarı etkilerse

➤ Eğer işlem muhasebe kârını veya vergiye tabi kârı ya da her ikisini birden etkiler, işletme ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirilir ve bundan kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri veya gelirini de gelir tablosuna yansıtırsa

3.2.1.8 Bağlı Ortaklıklar, Şubeler ve İştiraklerdeki Yatırımlar ile İş Ortaklıklarındaki Paylar Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Bağlı ortaklıklardaki, şubelerdeki, iştiraklerdeki yatırımlar ile iş ortaklarındaki payların (ana şirketin veya yatırımcının bağlı ortaklık, şube, iştirak veya yatırım yapılan kuruluştaki, şerefiyenin defter değerini de içeren net varlıklarındaki hisseleri) farklı olması nedeniyle geçici farklar ortaya çıkabilir. Bu farklar aşağıda belirtilen birkaç değişik şekilde ortaya çıkabilir, örneğin:¹²⁹

➤ Bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin veya iş ortaklıklarının dağıtılmamış kârların bulunması;

➤ Ana ortaklığın ve yatırımın farklı ülkelerde olduğu durumlarda döviz kurlarında değişiklik olması ve

➤ İştirakteki yatırımın defter değerinin daha düşük olan geriye kazanılabilir tutara indirilmek suretiyle azaltılması.

Ana ortaklığın yatırımını, bireysel finansal tablolarda, maliyeti veya yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla taşıdığı durumda bu finansal tablolardaki geçici farklar ile

¹²⁸ TMS 12, a.g.s., s.10

¹²⁹ a.g.s., s.15

konsolide finansal tablolarındaki geçici farklar aynı olmayabilir. Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve iş ortaklıklarındaki hisseleri ile ilgili tüm vergilendirilebilir geçici farklar için, aşağıdaki her iki koşulun da mevcut olduğu durumlar hariç, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.¹³⁰

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

3.3 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI (ALACAKLARI)

İndirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanacak vergiler ertelenen vergi varlığı (alacağı) (EVV) olarak bilançoda yer vermek suretiyle, muhasebe kârı ile vergi kârı arasındaki farkın neden olduğu etki bilançoda gösterilmiş olur.¹³¹

Gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder.

Bunlar:¹³²

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

Başka bir deyişle, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamından indirilecek olan tutarlar ertelenmiş vergi varlığı oluştururlar.

Ertelenen vergi varlıkları, işletmenin sonraki dönemlerde oluşacak vergilendirilebilir gelirlerinin muhtemel olması durumunda ertelenen vergi olarak dikkate alınırlar. Ertelenen vergi varlığı bilançoda yer alan kalemlerin vergi değeri ile defter (muhasebe) değeri arasındaki farklılaşmadan kaynaklanır. Farklılık ortadan kalktığı anda vergi avantajı ve daha az vergi ödenmesi gerekiyor ise ertelenmiş vergi varlığı vardır. Bilanço aktifinde kayıtlı varlığın vergi değeri muhasebe değerinden daha büyük ise indirilebilir geçici fark oluşur ve sonuç olarak ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmalıdır. Bilanço pasifinde kayıtlı yükümlülüklerin vergi değeri muhasebe değerinden daha küçük ise indirilebilir geçici fark oluşur ve ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmalıdır. Ertelenen

¹³⁰ TMS 12, a.g.s., s.15

¹³¹ Kavak, a.g.m., s.50

¹³² Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s.799

vergi varlığı hesaplaması yapılırken dikkate alınacak geçici farklara örnek olarak aşağıdaki konular verilebilir;¹³³

- Nakit ve benzeri noksanlık tutarları
- Gerçekleşmemiş hisse senedi ve diğer finansal varlıkların değer azalışları (değer düşüklüğü karşılıkları)
 - Finansal yatırımlar değer düşüklüğü karşılıkları
 - Gelecek döneme ait faiz giderlerinin bu döneme tahakkuk ettirilen tutarları
 - Alınan vadeli çekler için hesaplanan vade farkları (Ertelenmiş faiz gelirleri/reeskontlar)
 - Alıcılardan olan alacaklar için hesaplanan vade farkları (reeskontlar)
 - Şüpheli durumda veya değersiz hale gelen (yasal takibe başlanılmamış) alacak karşılıkları
 - Stokların maliyetinin azaltılmasına neden olan tutarlar
 - Stok noksanlık tutarları (sayım ve teslim noksanları)
 - Stok değer düşüklüğü karşılıkları
 - Canlı varlıklar değer düşüklüğü karşılıkları
 - Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyetinin azaltılmasına neden olan tutarlar
 - Duran varlık değerlendirme azalışları (maddi ve maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü karşılıkları)
 - Kıst amortisman uygulaması veya faydalı ömür süresinin vergi yasalarının kısa belirlenmesi sonucu döneme ait daha fazla hesaplanan amortisman tutarları
 - Yatırım amaçlı gayrimenkuller değer düşüklüğü karşılıkları
 - İşletme birleşmeleri (şerefiye)
 - Kıdem tazminatı karşılıkları ve diğer faydalara ilişkin karşılıklar
 - Ödenmemiş S.G.K. primleri borçları
 - Diğer borç ve gider karşılıkları (dava, garanti, yeniden yapılandırma, restorasyon çevre düzenleme karşılıkları)
 - Mahsup sonrası kalan kullanılmamış mali zararlar (beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla)
 - Enflasyon düzeltmesi zararları

¹³³ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s.799-800

- Kanunen kabul edilmeyen giderler

3.3.1 Ertelenmiş Vergi Varlığı Doğuran Olaylar

Ertelenmiş vergi alacağı doğuran indirilebilir geçici farklar aşağıda açıklanmıştır.

3.3.1.1 Kıdem Tazminatı Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

TMS 1'e (Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı) göre işverenler, bir tam yılı doldurmuş tüm işçileri için kıdem tazminatı ayırmak zorundadırlar. Ancak gelir vergisi kanununun 40. maddesi 3. bendinde, ayrılan kıdem tazminatlarının ödenmedikçe vergiden düşülemeyeceği belirtilmektedir. Bu durumda, muhasebe standartları gereğince kıdem tazminatı karşılığı ayrılrsa bile vergi kanunlarına göre ödeme gerçekleşmediği için gider olarak kabul edilmemektedir.¹³⁴

Vergi yasalarına göre kıdem tazminatı ödendiğinde gider yazılabileceği için ayrılan karşılık tutarları eğer kâr/zarar hesapları içinde muhasebeleştirilmişler ise vergiden indirilemezler ve matraha ilave edilmesi gerekir. Dolayısıyla matraha ilave edilen tutar kadar fazla peşin vergi hesaplanır ve ödenir. Diğer taraftan ödenmeleri durumunda kâr/zarara yazılmadan doğrudan bilançodaki karşılık hesaplarından ödeme yapıldığında vergi yasalarına göre gider yazılması gerektiği halde gider yazılmadığı için ödenen tutarların matrahtan indirilmesi gerekir. Bu daha önce ödenen peşin verginin adeta mahsup edilmesi anlamına gelir. Ticari muhasebe açısından matraha ilave edilerek hesaplanan ve ödenen vergiler (ayrılan karşılığın %20' si) bir peşin ödenmiş vergi veya ertelenmiş vergi alacağıdır. Bu hesaplardan ödeme yapıldığında peşin ödenmiş vergi adeta geri alınmakta veya mahsup edilmektedir. İşte bu nedenle ayrılan kıdem tazminatı karşılığı bir geçici farktır ve ertelenmiş vergi alacağı doğurur. Karşılık hesaplarından ödenen tutarların sağladığı vergi tasarrufu kadarda bu ertelenmiş vergi alacağı azaltılır ve ertelenmiş vergi gelir etkisi yaratılmış olur. Bununda hesaplarda izlenmesi gerekir.¹³⁵

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

¹³⁴ Dinç, a.g.m., s.35

¹³⁵ Hasan Kaval, 'Kıdem Tazminatı Karşılığında Aktüer Kazanç ve Kayıpların Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosunda Raporlanması', çevrimiçi <http://www.akademikdenetim.com.tr/page.php?id=25> , erişim tarihi: 28/ 12/2012

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.¹³⁶

3.3.1.2 Araştırma Giderleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

TMS 38'in 8. paragrafında araştırma; Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir şeklinde tanımlanmış olup yine aynı standardın 56. paragrafında araştırma faaliyetleriyle ilgili olarak aşağıdaki örnekler verilmiştir;

- (a)Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,
- (b)Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması,
- (c)Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması,
- (d)Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Araştırma giderleri muhasebeleştirildikleri dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilirler; ancak vergiye esas kârın (mali zararın) tespitinde daha sonraki bir dönemde gider olarak indirimleri söz konusu olabilir. Araştırma giderlerinin vergi mevzuatının gelecek dönemlerde gider olarak yazılmasına izin verdiği tutar olan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran bir indirilebilir geçici farktır.¹³⁷

3.3.1.3 İşletme Birleşmeleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Bir işletme; işletme birleşmesinden devralınan belirlenebilir varlıkları ve üstlenilen borçları sınırlı istisnai durumlar haricinde, devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilir. 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

¹³⁶ TMS 12, a.g.s., s.12

¹³⁷ a.g.s., s.12

daha az olması durumunda da ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Her iki durumda da oluşan ertelenmiş vergi varlığı şerefiyenin tutarını etkiler.¹³⁸

İşletme birleşmelerinde değer tespiti yaparken bir varlık ve yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri üzerinden tespit yapılır. Yapılan hesaplamalar sonrasında varlığın gerçeğe uygun değerinin vergi mevzuatınca belirlenen vergiye esas değerinden az olması durumunda ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Diğer bir durumda ise yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinin vergiye esas değerinden fazla olmasında da yine indirilebilir geçici fark oluşacak ve bu da ertelenmiş vergi varlığı doğuracaktır.¹³⁹

3.3.1.4 İşletme Birleşmelerinde Şerefiyelerin Oluşması Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

İşletme 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.¹⁴⁰

3.3.1.5 Gerçeğe Uygun Değerin Gösterimi Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilir ya da bunlar için yeniden değerlendirilebilir ancak vergisel açıdan buna eşit bir düzeltme yapılamamış olabilir. Bir varlığın vergiye esas değerinin o varlığın defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.¹⁴¹

3.3.1.6 Şüpheli Ticari Alacaklar Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Şüpheli alacaklar için VUK 323. maddesinde; Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasında bulunan alacaklar, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır. Bu alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine

¹³⁸ TMS 12, a.g.s., s.12

¹³⁹ Bahar Çakmakçı, 'TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu', Yüksek Lisans Tezi, 2009, s.46

¹⁴⁰ a.g.s., s.14

¹⁴¹ a.g.s., s.13

göre pasifte karşılık ayrılır. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kâr-zarar hesabında intikal ettirilir denilmiştir.

Muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gereğince, bir alacağa karşılık ayrılması için dava ve icra aşamasına gelmesi beklenmeyebilir. İhtiyatlılık ilkesi gereğince, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması mümkündür. Muhasebe kuralları gereğince karşılık ayrılan alacak, mahkeme ya da icra safhasına gelmediği için vergi kuralları tarafından kabul edilmeyebilir. Bu durumda, envanter gününde, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark oluşur.¹⁴²

Örneğin; Vadesinde ödenmeyen 200 TL'lik alacak için 200 TL karşılık ayrılmıştır. Fakat bu alacak için ihtar çekilmemiştir. Bu durumda, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 200 TL iken vergi değeri sıfırdır. Aradaki fark olan 200 TL indirilebilir geçici fark olarak ertelenmiş vergi varlığı yaratır.

3.3.1.7 Stok Değer Düşüklüğü Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

TMS 2 Stoklar Standardı 6' ıncı paragrafta göre stoklar; İşin normal akışı içerisinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan ticari malları ve mamulleri, satılmak üzere üretilen veya üretilmekte olan yarı mamulleri, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır şeklinde tanımlanmış ve aynı standardın 8. paragrafında ise tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsadığı belirtilmiştir. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer aldığı ve stokların aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsadığı, hizmet sunulma durumunda ise, stoklar işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsadığı belirtilmiştir.

Stokların ilk ölçümü TMS 2' ye göre maliyet bedeli üzerinden olmaktadır. TMS 2 10. paragraftaki tanıma göre stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini,

¹⁴² Dinç, a.g.m., s.34

dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerini içerir.

VUK' un 274. maddesine göre; emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267' inci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. 262. maddede maliyet bedeli; İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

UMS 2 Stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerini düşük olanı ile değerlendirilir. Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan daha yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stokların maliyeti; Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi ilkesiyle uyumludur.¹⁴³

Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince değeri düşen stoklar için ayrılan karşılıklar, VUK' un 274 ve 278 maddelerinde stok değer düşüklüğüne ilişkin ayrılacak belli koşullara bağlanmıştır. Ayrılan karşılıkların muhasebe ilkeleri ve vergi kanunları arasında farklılık olması halinde, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici farklar ortaya çıkabilir bu farklarda ertelenen vergi varlığı oluşturur.

Örneğin¹⁴⁴; 120 TL maliyetli emtia, modası geçmesi nedeni ile piyasa değerinin 80 TL' ye düştüğü belirlenmiştir. Ancak, vergi kuralları gereğince takdir komisyonundan değer tespiti yapılmadığı için ayrılan karşılık vergi idaresince kabul edilmemektedir.

¹⁴³ Şeref Demir, 'UFRS(UMS-TMS) Değerleme Hükümleri', Türmob Yayınları 303,Sirküler Rapor, Sayı:2007-1, s.31-32

¹⁴⁴ Dinç, a.g.m., s.34

Buna göre, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 40 TL iken, vergi değeri sıfırdır. Aradaki 40 TL fark ise indirilebilir geçici farktır.

3.3.1.8 Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Bir varlığın ilk muhasebeleştirilmesi esnasında ertelenmiş vergi varlığının oluştuğu bir durum; varlığa ilişkin vergiye tabi olmayan devlet teşviklerinin ilgili varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilmiş, ancak amortismanına tabi değerinin (diğer bir deyişle, vergiye esas değerinin) hesaplanması sırasında vergisel açıdan böyle bir indirim yapılmamış olduğu durumda söz konusu olur. Anılan durumda, varlığın defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olduğu, indirilebilir geçici bir fark doğar. Devlet teşvikleri ertelenmiş gelir olarak da muhasebeleştirilebilir. Bu durumda ertelenmiş gelirin defter değeri ve sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark indirilebilir geçici fark olur. İşletme bu iki yöntemden hangisine göre sunum yaparsa yapsın ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirmez.¹⁴⁵

3.3.1.9 Kullanılmamış Mali Zararlar ve Vergi Avantajları Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 9.maddesinin (1) a bendinde; kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararları kurum kazancından mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Geçmiş zararlarının indirilmeyip gelecek dönemlere devredilmesi durumunda muhasebe kârı ile vergi kârı arasında geçici bir fark doğmaktadır. 5 yılı doldurduğu halde kârdan mahsup edilemeyen geçmiş zararları ise vergi kanunlarına göre bir daha vergi matrahından indirilememektedir. Bu durumda, 5 yıl sonra indirilemeyen geçmiş yıl zararları sürekli farka sebep olduklarından bunların etkisi yoktur.¹⁴⁶ 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. Bir

¹⁴⁵ TMS 12, a.g.s.,14

¹⁴⁶ Dinç, a.g.m., s.35

işletme birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanabilmesinin olanaklı olup olmadığını belirlerken aşağıdaki kriterleri göz önünde bulundurur:¹⁴⁷

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

(b) Kullanılmamış mali zararları oluşturduğu belirlenebilen koşulların tekrarlanıp tekrarlanmayacağı ve

(c) İşletmenin birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanmak istediği dönemlerde vergiye tabi kâr yaratabilecek vergi planlaması olanaklarının olup olmadığı.

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

3.3.1.10 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Süresinde ödenmeyen SGK primleri cari dönemde geçici farklara neden olmaktadır şöyle ki; 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu 80. maddesinde Kuruma ödenmeyen SGK primlerinin gider olarak kaydedilemeyeceği, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanun'un 88. Maddesine göre ise işveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden bu kanun gereğince hesaplanacak sigortalı hissesi prim tutarlarını ücretlerinden keserek ve kendisine ait prim tutarlarını da bu tutara ekleyerek en geç Kurumca belirlenecek günün sonuna kadar Kuruma öder ibaresi yer almaktadır.

Muhasebenin dönemsellik kavramı gereği işverence SGK' ya ödenecek sosyal güvenlik kesintilerinin ilgili aya kaydedilmesi için tahakkuk etmesi yeterlidir. Ancak Kuruma ödenmeyen SGK primleriyle ilgili 3917 sayılı kanunla getirilen hükme göre de, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintileri gider olarak kabul edilmemektedir. Bu durumda, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerinin gider olarak kaydedilmesi durumunda, muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark ortaya çıkar. Bu fark indirilebilir geçici farktır.¹⁴⁸ Bu indirilebilir geçici fark ertelenen vergi varlığı oluşturur.

¹⁴⁷ TMS 12, a.g.s., s.14

¹⁴⁸ Dinç, a.g.m., s.35

3.3.1.11 Koşullu Borçlar Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

TMS 37' ye (Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler Standardı) göre işletme lehine açılmış ve gelecekte işletme aleyhine bir yükümlülük doğurması muhtemel davalarda ortaya çıkabilecek tazminat tutarı üzerinden bir karşılık ayırmak mümkündür. Vergi kanunlarında, bu tür tazminatların gider olarak yazılabileceği kabul edilmiş, ancak ödeme zorunlu şart olarak konulmuştur. Bu durumda, muhasebe kurallarına göre karşılık ayrılmasına rağmen, ayrılan bu karşılık ödeme gerçekleşmediği için vergi kurallarınca gider olarak kabul edilmez.¹⁴⁹ Vergi açısından ödeme şartı gerçekleşmediği için gider olarak kabul edilmeyen tutarlar muhasebe değeri ile vergi değeri arasında farka neden olacaktır, indirilebilir geçici fark niteliğinde olan bu tutarlar ertelenmiş vergi varlığı doğmasına neden olur.

3.3.1.12 Bağlı Ortaklıklar, Şubeler ve İştiraklerdeki Yatırımlar ile İş Ortaklıklarındaki Paylar Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ile iş ortaklıklarındaki paylarından kaynaklanan bütün indirilebilir geçici farklar için yalnız ve yalnız aşağıdaki durumlarla sınırlı olarak ve her iki durumun da muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir.¹⁵⁰

- (a) Geçici farklar öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönecektir ve
- (b) Geçici farkların kullanılmasına yeter tutarlarda vergilendirilebilir gelir olacaktır.

3.3.1.13 Amortisman Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Vergi kuralları açısından uygulanan amortismanın ticari muhasebede uygulanan amortismandan daha yavaş olması durumunda indirilebilir geçici fark oluşabilir bu durumda ertelenmiş vergi varlığı yaratır. Amortisman yöntemlerinin ve süresinin farklı uygulanması durumunda ertelenmiş vergi yükümlülükleri oluşabileceği gibi ertelenmiş vergi varlıkları yaratan durumlar olabilir.

Muhasebe kurallarına göre amortismana tabi varlığın tahmini faydalı ömrü belirlenirken TMS 16' da işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir denilmiştir ve amortismanın faydalı ömrünün tahmini, işletmelerin inisiyatifine bırakılmıştır. Ülkemizde ise amortismana tabi iktisadi kıymetlere ilişkin

¹⁴⁹ Dinç, a.g.m., s.35

¹⁵⁰ TMS 12, a.g.s., s.16

faydalı ömür sürelerinin tespit ve ilan edilmesi vergi kurallarına göre belirlenmekte ve yayınlanan tebliğlerle¹⁵¹ düzenlenmektedir.

Amortisman süresi bakımından farklılık için örnek; İşletme 50.000 TL' ye aldığı makine için tahmini faydalı ömrü 5 yıl olarak tespit etmiş, VUK ise söz konusu makine için tahmini faydalı ömrü 10 yıl olarak tespit etmiştir. Bu durumda muhasebe kuralları bakımından $(50.000/5)$ 10.000 TL amortisman gideri hesaplanırken, VUK' a göre $(50.000/10)$ 5.000 TL amortisman gideri hesaplanacaktır. Aradaki fark $(10.000-5.000=5.000$ TL) ertelenmiş vergi varlığı oluşturan geçici bir farktır.

Amortisman yöntemi bakımından farklılıklar için örnek; İşletmenin aldığı 50.000 TL değerindeki makine için tahmini faydalı ömür hem işletme hem de VUK' a göre 5 yıl olarak belirlenmiştir, ancak söz konusu makine için işletme azalan bakiyeler yöntemi¹⁵² uygulamak isterken, VUK' a göre doğrusal amortisman yöntemi uygulanması gerekmektedir. Bu durumda muhasebe kurallarına göre $(50.000/5*2)$ 20.000 TL olan amortisman tutarı, VUK' a göre $(50.000/5)$ 10.000 TL olabilir. Aradaki fark $(20.000-10.000=10.000$ TL) ertelenmiş vergi varlığına neden olan geçici bir farktır.

3.4. ERTELENMİŞ VERGİ HESAPLAMASI İLE İLGİLİ AŞAMALAR

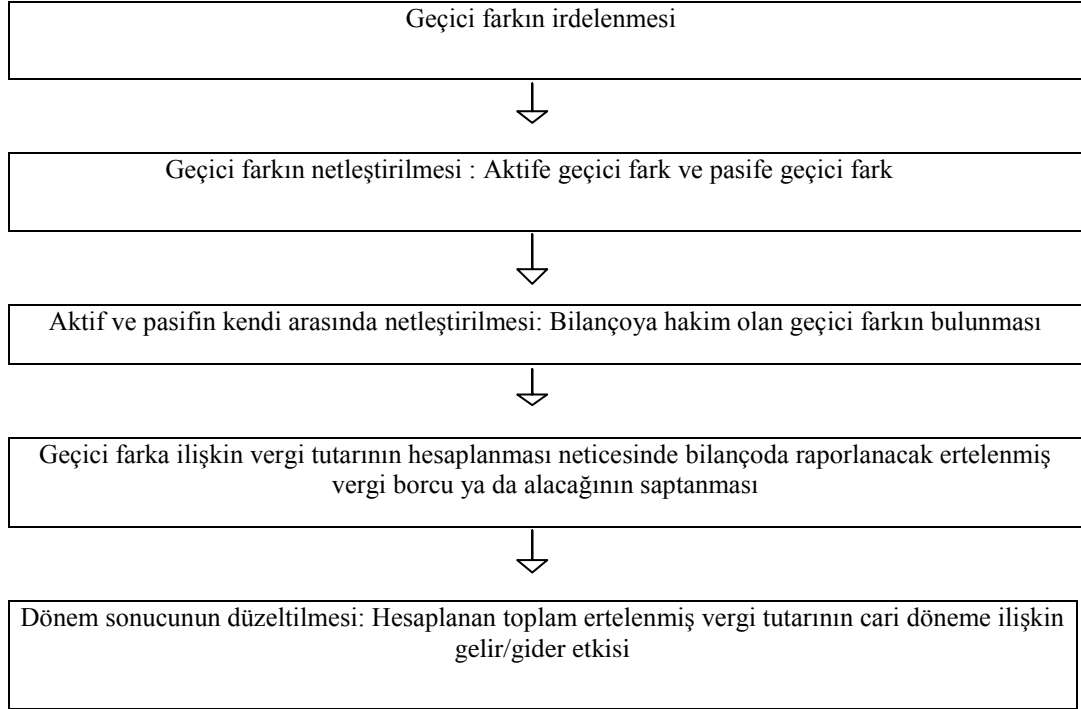
6102 sayılı TTK hükümleri, muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak düzenlenen mali tablolarda yer alan dönem kârına ticari kâr denir. Ticari kâr işletmenin gerçek kârını ifade etmekte olup, dönem içinde ve dönem sonunda yapılan kayıtlar tamamen ticari kârın tespit edilmesine yöneliktir. İşletmeyle ilgili bütün işlemler, bu işlemlerin vergi kanunları karşısındaki durumuna bakılmaksızın ticari kârın tespit edilmesine ilişkin kurallara göre ilgili oldukları hesaplara kaydedilmektedirler. Vergi kanunlarında yer alan hükümler dikkate alınarak tespit edilen vergilendirilebilir dönem kârına ise mali kâr denir. Vergi kanunlarına göre hesaplanan mali kâr, çoğu zaman ticari kârdan farklı olabilmektedir. Hatta bazen vergi öncesi kârı bulunan bir işletme vergi kanunları hükümlerine göre zarar edebilmektedir. Mali kâr rakamı işletmelerin vergi matrahlarını

¹⁵¹ VUK 315. md. , 333, 339, 365, 389,399 sıra numaralı tebliğler.

¹⁵² Azalan bakiyeler yöntemi; VUK 315 md. normal amortisman yönteminin 2 katı alınır ancak bu oran %50' yi geçemez. Amortisman net değer üzerinden hesaplanır, yani varlığın tutarından ayrılmış olan birikmiş amortismanlar çıkarılır son yılda ise kalan tutarın tamamı amortisman olarak yazılır.

ifade etmekte olup, vergiye tabi kazanç işletmeler tarafından mali tablolar dışında hesaplanmaktadır.¹⁵³

Yıllık beyanname verilirken ticari kâra ilaveler eklenip, indirimler düşüldükten sonra mali kâra ulaşılır. Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmeden önce hesaplanmasına ilişkin aşamalar aşağıda şekil ile anlatılmış olup, özetlenen aşamaları kapsayan süreçte vergi oranı sabit olarak kabul edilmiştir.



Şekil 3. 1 Ertelenmiş Vergi Hesaplanması Aşamaları

Kaynak : Handan Sümer Göğüş, ‘Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi’, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2010

Ertelenmiş verginin hesaplanması için öncelikle aktif ve pasifte yer alan her bir bilanço kalemi geçici farklar açısından incelenmelidir. Bunun için bilançoda yer alan kalemlerin muhasebe değeri ile vergi değerleri arasındaki farklar incelenmelidir. Söz konusu incelemelerden sonra bilançonun aktif ve pasifi kendi içinde netleştirilir.¹⁵⁴

Bilanço genelinde geçerli olan etkin farkı bulmak üzere aktif ve pasif için bulunan farklar karşılıklı olarak netleştirilir. Bu aşamadan sonra bilançoda raporlamak üzere ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi alacağı hesaplaması yapılır. Bunun için

¹⁵³ Güliz Fulya Şen, ‘Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açından İncelenmesi ve Ertelenmiş Vergi Uygulaması’, Ankara, 2012, Adalet Yayınları, s.170

¹⁵⁴ Göğüş, a.g.m., s.22

bilançonun geneline hâkim olan geçici fark tutarı ile cari dönem vergi oranı çarpılır. İndirilebilir geçici fark tutarı vergi oranı ile çarpıldığında ertelenmiş vergi alacağına, vergilendirilebilir geçici fark tutarı vergi oranı ile çarpıldığında ise ertelenmiş vergi borcuna ulaşılır. Ertelemiş vergi borcu/alacağı olarak hesaplanan bu tutar geçmiş yıl/yıllara ait etkiyi içeren kümülâtif nitelikteki bir tutardır. Ertelemiş verginin dönem sonucu üzerindeki etkisinin ayrıca hesaplanması gerekir. Bunun için tamamen döneme ait kümülâtif olmayan net bir ertelenmiş vergi değeri bulmak gereklidir. Bu nedenle de cari dönemde hesaplanan ertelenmiş vergi borcu/alacağı tutarı ile bir önceki döneme ait tutarın farkı alınır. Söz konusu fark cari dönemde ertelenmiş verginin gelir/gider etkisi olarak dönem sonucunu artırır/azaltır.¹⁵⁵

Muhasebe standartlarının ilk uygulandığı yıl bulunan ertelenmiş vergi borcu ya da alacağının geçmiş yıllar kârları ile ilişkilendirilmelidir. Söz konusu ilişkilendirme bir önceki dönem bilançosunun ertelenmiş vergi konusunda UFRS' ye uyumlaştırılması şeklinde de yorumlanabilir.¹⁵⁶

3.4.1. Ertelemiş Vergi Yükümlülüğünün (Borcunun) Hesaplanması

Vergilendirilebilir geçici farklar (VGF) üzerinden, vergilendirme döneminde geçerli olacak vergi oranı dikkate alınarak yapılan hesaplamada ilerideki dönemde ödenmesi gereken kurumlar vergi farkına ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) (EVY) denir ve şu formül ile hesaplanır:¹⁵⁷

$$EVY = \text{Vergilendirilebilir Geçici Farklar} \times \text{Dönemde Geçerli Olacak Vergi Oranı}$$

Örnek1: Maliyet bedeli 4.000 TL olan bir kumaş kesme makinesinin net değeri 3.000 TL olup, birikmiş amortismanı 1.500 TL'dir. Vergi oranı %20'dir. Ertelemiş vergi yükümlülüğü aşağıdaki gibi hesaplanır.

Varlığın muhasebe değeri (MD) : 3.000 TL

Varlığın vergi değeri (VD) : $(4.000 - 1.500) = 2.500$ TL

Aktif kalemin MD > VD olduğu için fark vergilendirilebilir geçici fark (VGF) oluşur.

Vergilendirilebilir geçici fark (VGF) = $3.000 - 2.500 = 500$ TL'dir.

¹⁵⁵ Göğüş, a.g.m., s.23

¹⁵⁶ Sağlam, Yolcu, Eflatun,a.g.e., s.806

¹⁵⁷ Kavak, a.g.m., s.51

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü = 500 x %20 = 100 TL'dir. Bu tutar şirketin ilgili makineyi sattığında elde edeceği 500 TL geliri nedeniyle gelecekte ödeyeceği vergi tutarıdır.

3.4.2. Ertelenmiş Vergi Varlığının (Alacağının) Hesaplanması

İndirilebilir geçici farklar (İGF) üzerinden, vergilendirme döneminde geçerli olacak vergi oranı dikkate alınarak yapılan hesaplamada ilerideki dönemde indirilecek (ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilecek) kurumlar vergi farkına ertelenmiş vergi varlığı (Evv) denir ve şu formül ile hesaplanır.¹⁵⁸

$$Evv = \text{İndirilebilir Geçici Farklar} \times \text{Dönemin Vergi Oranı}$$

Ertelenmiş vergi varlığının işletmelerde hesaplanabilmesi için, işletmenin gelecekte kâr elde etmesinin beklenmesi ve işletmenin bu vergi avantajından yararlanma olanağının bulunması gerekir. Örneğin vergi mevzuatımıza göre beş yıla ilişkin mali zararın olduğu yılı takip eden beş dönem içinde kurum kazancı beklenmiyor ve herhangi bir vergi mükellefiyeti oluşmayacak ise, söz konusu mali zararlar için ertelenmiş vergi varlığı hesaplanması mümkün olmayacaktır.¹⁵⁹

Örnek: İşletme bilançosunda TMS' ye göre 3.200 TL garanti yükümlülüğü nedeniyle karşılık ayırmıştır. Bu tutar ticari kâr/zarar hesabında giderleştirilmiş ise de vergi hesabında kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınmıştır. Garanti gider karşılığı nedeniyle ertelenen vergi varlığı hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Varlığın muhasebe değeri (MD) : 3.200 TL

Varlığın vergi değeri (VD) : 0 TL

Pasif kalemin MD > VD olduğu için fark indirilebilir geçici (İGF) farktır ve

İndirilebilir geçici fark (İGF) = 3.200 – 0 = 3.200 TL'dir.

Ertelenmiş vergi varlığı = 3.200 x %20 = 640 TL'dir. Şirket bu tutarı ilgili garanti yükümlülüğünü yerine getirdiği dönemin kurumlar vergisinden mahsup edecektir.

3.5. ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Geçici farkların doğrudan muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Buna göre, yılsonu itibari ile envanter döneminde vergi karşılıkları hesaplanırken, geçici farklara

¹⁵⁸ Kavak, a.g.m., s.51-52

¹⁵⁹ a.g.m., s.52

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.¹⁶⁰ Bir işlemin veya diğer olayın dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından muhasebeleştirilmesi, ilgili işlem veya diğer olayın muhasebeleştirilmesi ile tutarlı olmalıdır.¹⁶¹

Literatürde, ertelenmiş verginin hesaplanması ile ilgili olarak zamanlama ve erteleme yaklaşımı olmak üzere iki farklı yaklaşım mevcuttur. Zamanlama yaklaşımı halen Alman Ticaret Kanunu'nda geçerliliğini sürdürmektedir. Erteleme yaklaşımı ise vergi konusunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US-GAAP) tarafından kabul görmüş bir yaklaşımdır bu yaklaşımlardan;¹⁶²

Zamanlama yaklaşımı; Gelir tablosunu baz almıştır. Bu yaklaşımda ertelenmiş vergi hesaplamalarında gelir tablosuna etki eden ticaret ve vergi kanunları arasındaki farklar dikkate alınır.

Erteleme yaklaşımı; Ertelenmiş vergi hesaplamalarında bilançoyu baz almıştır. Bu yaklaşıma göre, ertelenmiş vergi hesaplamalarında bilanço kalemlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesinde ticaret ve vergi kanunları arasındaki değerlendirme farkları dikkate alınır.

TMS 12 sadece yasal vergi karşılıklarını değil, daha öncede açıkladığı vergilendirilebilir geçici farkların ve indirilebilir geçici farkların vergi etkisinin hesaplanmasını ve dönem net kârının buna göre hesaplanmasını istemektedir. Burada temel düşünce dönemin performansını doğru ölçmektir. Bu nedenle alt hesaplarda açılacak hesaplarla ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan vergilendirilebilir geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarına ilave edilecek, buna karşın indirilebilir geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarından indirilecektir. Bireysel bilançolarda, vergi oranları dönemlerde değişmediği sürece, dönemsel olarak vergilendirilebilir farkların ve indirilebilir farkların birlikte hesap edilerek netleştirmek suretiyle gösterilmesi mümkündür. Aynı şekilde aynı ülkede faaliyette bulunan işletmelerin konsolide bilançolarında netleştirilerek kaydetmek mümkündür. Ancak

¹⁶⁰ Dinç, a.g.m., s.37

¹⁶¹ TMS 12, a.g.s., s.23

¹⁶² Göğüş, a.g.m., s.17-18

farklı vergi mevzuatına tabi uygulamaların olması durumunda vergilendirilebilir geçici farkların ve indirilebilir geçici farkların vergi etkilerinin ayrı ayrı gösterilmesi uygun olacaktır.¹⁶³

3.5.1. Dönem Vergi Borcu ve Dönem Vergi Varlığının Muhasebeleştirilmesi

Geçmiş işlemler ve olaylar nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak veya ödenecek vergilere ilişkin olarak ertelenmiş vergi varlığı veya borcu muhasebeleştirilir. Bu tür vergiler; varlıklar ve borçlar için bilançoya (finansal durum tablosuna) yansıtılan tutarlar ile vergi otoritelerince bunlara ilişkin tanınan tutarlar arasındaki farklardan, henüz kullanılmamış mali zararlar ile kullanılmamış vergi avantajlarının ileriye taşınmasından kaynaklanır. Varlıklardan defter değerinin geri kazanılması veya borçlardan defter değerinin ödenmesi durumunda vergiye tabi kârı etkilemeyecek olanlar için ertelenmiş vergi oluşmaz.¹⁶⁴

3.5.2. Kâr veya Zararda Muhasebeleştirilen Kalemler

Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi gelir veya gider olarak, verginin aşağıdaki durumlarda ortaya çıkmamış olması koşuluyla, dönemin kâr veya zararına dâhil edilir.¹⁶⁵

(a) Bir işlemin veya olayın aynı veya farklı bir dönemde, kâr veya zarar dışında, ya diğer kapsamlı gelirden ya da doğrudan öz kaynaklarda muhasebeleştirilmemiş olması halinde veya

(b) İşletme birleşmelerinde

Ertelenmiş vergi borçlarının ve ertelenmiş vergi varlıklarının çoğu, bir gelir veya bir giderin bir dönemin muhasebe kârının hesabında dikkate alınmış olması nedeniyle oluşur. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Aşağıdaki durumlar örnek olarak verilmiştir:¹⁶⁶

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

¹⁶³ Nalan Akdoğan, 'UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi', Muhasebe ve Denetim Bakış, sayı:17, 2006, s.5

¹⁶⁴ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s.803

¹⁶⁵ TMS 12, a.g.s., s.23

¹⁶⁶ a.g.s., s.23

vergi mevzuatı nakit esasına göre gelir yazmayı öngörüyorsa, tahsil edildiklerinde vergiye tabi kâr (mali zarara) gelir yazılabilmeleri söz konusu olabilir ve

(b) 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.

Ertelenmiş vergi varlıklarının ve ertelenmiş vergi borçlarının defter değerleri, bunlarla ilgili geçici farkların değerlerinde bir değişikliğin olmaması halinde dahi değişebilir. Bu değişiklikler aşağıdaki durumlarda ortaya çıkabilir:

(a) Vergi oranlarında veya vergi kanunlarında değişiklikler olması veya

(b) Ertelenmiş vergi varlığının gözden geçirilerek geri kazanılabilecek tutarın yeniden belirlenmesi veya

(c) Varlığın ne şekilde kazanılacağına ilişkin beklentinin değişmesi.

Yukarıdaki nedenlerle ertelenmiş vergilerde meydana gelen değişiklikler, daha önce kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmiş olan kalemlerle ilgili değişiklikler hariç olmak üzere, kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

3.5.3. Öz Kaynaklarda Muhasebeleştirilecek Ertelenen Vergi Etkileri

Bazı aktiflerin değerlemeleri yapılırken, değerlendirme farkları gelir tablosu hesaplarına aktarılmak yerine bilançoda öz kaynaklar içinde raporlanır. Bu tür değerlendirme farklarına örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir.¹⁶⁷

➤ Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme farkları

➤ Finansal araçların ilk muhasebeleştirilmesinde öz kaynak yönteminin uygulanması

➤ Yurtdışındaki işletmenin finansal tabloların çevrilmesinde oluşan yabancı para çevirim farkları

➤ Satılmaya hazır varlıkların değerlendirme farkları

➤ Muhasebe politikalarında yapılan değişiklik veya bir hatanın düzeltilmesi sonucu dağıtılmamış kârların düzeltilme farkları

¹⁶⁷ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s.803

3.5.4. İşletme Birleşmelerinden Doğan Ertelenmiş Vergi Muhasebeleştirilmesi

İşletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi ortaya çıkabilir. TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı uyarınca, bir işletme, elde etme tarihinde, belirlenebilen varlık olarak muhasebeleştirme kriterlerinin yerine gelmesi koşuluyla ertelenmiş vergi varlığı veya belirlenebilen borç olarak ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirir. Sonuç olarak, bu ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları işletmenin muhasebeleştireceği şerefiyenin veya pazarlık sonucunda elde etme maliyetinin düşürülmesi kazancın tutarını etkiler. Ancak işletme şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmez.¹⁶⁸

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 kullanılmamış 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 dâhil edemez. Dolayısıyla; edinen işletme, işletme birleşmesinde muhasebeleştirdiği şerefiyenin veya pazarlıklı satın alma kazancının belirlenmesinde söz konusu değişikliği dikkate alamaz. Bir işletme birleşmesinin başlangıçta muhasebeleştirilmesi ancak birleşmenin daha sonra gerçekleşmesi halinde, eğer devralınanın birikmiş mali zararların veya diğer ertelenmiş vergi varlıklarının kullanılması bir potansiyel fayda olarak TFRS 3'teki ayrıca muhasebeleştirme kriterlerini yerine getirmiyorsa, devralan gelir tablosunda ertelenmiş vergi geliri muhasebeleştirilir.¹⁶⁹ Devralan ayrıca:

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

¹⁶⁸ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e., s.217

¹⁶⁹ TMS 12, a.g.s., s.25

3.5.5. Hisseye Dayalı Ödeme İşlemlerinden Doğan Dönem Vergisi ve Ertelenmiş Vergi Muhasebeleştirilmesi

Vergi mevzuatının uygun düzenlemeler içermesi halinde, bir işletme çalışanlarına işletmenin kendi hisseleri, hisse opsiyonları veya öz kaynaklarını temsil eden diğer araçları vermek suretiyle yapmış olduğu ödemeleri vergiye tabi kârın hesabında gider olarak dikkate alabilir. Gider olarak dikkate alınacak tutar ilgili ödemelerin birikmiş toplam tutarından farklı olabilir. Örneğin, ‘TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler’ Standardı uyarınca bir işletme çalışanların hizmetlerine karşılık nakit ödeme yerine hisse senedi opsiyonu verirse personel gideri muhasebeleştirir. Vergi mevzuatı bu tür ödemelere izin veriyorsa, ancak gider kaydetmeyi opsiyonların kullanması koşuluna bağlamışsa, işletme hisse opsiyonlarını verdiği tarihte bir gider muhasebeleştirilmez, ancak opsiyonların kullanıldığı tarihte gider muhasebeleştirilir ve gider tutarı da o tarihteki hisse değerleri kullanarak bulunur. Çalışanların belirli bir tarihe kadar olan hizmetlerin vergiye esas değeri (vergi mevzuatının gelecek dönemlerde gider olarak indirimine izin vermesi halinde) ve sıfır olan defter değeri arasındaki fark ertelenmiş vergi varlığı doğuran geçici bir farktır. Eğer hesap dönemi sonunda vergi mevzuatına göre gelecekteki gider yazılacak tutar bilinmiyorsa, tutar mevcut bilgilere göre hesaplanır. Örneğin, vergi mevzuatına göre ilerideki dönemlerde gider yazılabilecek tutar işletmenin hisselerinin gelecekteki belli bir tarihteki fiyatına bağlı ise, indirilebilir geçici fark işletmenin hisse senedinin hesap dönemi sonundaki fiyatına dayandırılır.¹⁷⁰

3.5.6. Muhasebeleştirilmeyecek Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri

Aşağıda belirtilen vergi varlıkları ve yükümlülükleri muhasebeleştirilemezler;¹⁷¹

➤ Uzun süreli yatırım söz konusu olduğunda ve öngörülebilir gelecekte geçici farkların iptal olacağı açıkça belli olmadığı sürece; yabancı bağlı ortaklıklardan, şubelerden, iştiraklerden ve iş ortaklıklarından aktarılmayan kazançlarla ilgili geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı veya borcu.

➤ Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu.

¹⁷⁰ TMS 12, a.g.s., s.25-26

¹⁷¹ Sağlam, Yolcu, Eflatun,a.g.e., s.803

3.5.7. Ertelenen Vergi Varlıkları ve Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılabilecek Hesaplar

Standartta, ertelenen vergi yükümlülük ve varlıkların cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilmesi gerektiği belirtilmiş, fakat işletmelerin hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapların bilançonun neresinde ve ne şekilde raporlanacağı konularına açıklık getirilmemiştir. Standartta daha ziyade finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken bilgiler üzerinde durulmuştur. Ertelenen vergi yükümlülük ve varlıklarının raporlanması için en uygun hesap gruplarının ‘dönem ayırıcı hesaplar’ olarak da bilinen 18, 28, 38 ve 48 no’lu hesap gruplarının olduğu söylenebilir. Çünkü ertelenen vergi varlıkları nitelikleri itibariyle peşin ödenmiş giderlerden; ertelenen vergi yükümlülükleri ise peşin tahsil edilmiş gelirlerden farklı değildir.¹⁷²

28X Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı; TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ve KOBİ TFRS kapsamında gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan, indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları ile ilişkili Kurumlar Vergisi ve stopaj tutarları 28X Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabında izlenir. Ertelenmiş vergi varlığı hesaplandığında, vergi varlığına neden olan ertelenmiş vergi gelir etkisi tutarları, sürdürülen veya durdurulan faaliyetten kaynaklanmasına göre; 69X Sürdürülen Faaliyetler ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi veya 69X Durdurulan faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi hesaplarına alacak kaydedilir.¹⁷³

48X Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlüğü) Hesabı; TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile KOBİ TFRS hükümleri kapsamında gelecek dönemlerde ödenecek olan vergilendirilebilir geçici farklar ile ilişkili Kurumlar Vergisi ve stopaj tutarları 48X Ertelenmiş vergi Borcu hesabında izlenir. Ertelenmiş vergi borcu hesaplandığında, vergi yükümlülüğüne neden olan ertelenmiş gider etkisinin sürdürülen veya durdurulan faaliyetten kaynaklanmasına göre Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi veya 69X Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi hesaplarına borç, 48X Ertelenmiş Vergi Borcu hesabına alacak kaydedilir. Her bilanço döneminde, ertelenmiş vergi gelir ve giderin tespitine yönelik olarak yapılan hesaplama çerçevesinde hesabın kalanı düzeltilir. Ertelenmiş vergi borcunun azalması veya ortadan kalkmasında 48X

¹⁷² Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.162-163

¹⁷³ Sağlam, Yolcu, Eflatun,,a.g.e., s.803

Ertelenmiş Vergi Borcu hesabına borç kaydedilir. Her bilanço döneminde, ertelenmiş vergi gelir ve giderin tespitine yönelik olarak yapılan hesaplama çerçevesinde hesapların kalanları düzeltilerek; Ertelenmiş vergi varlığının azalması veya ortadan kalkmasında 28X vergi varlığı hesabına alacak kaydedilirken. Ertelenmiş vergi borcu azalması veya ortadan kalkmasında 48X Ertelenmiş Vergi Borcu hesabına da borç kaydedilir.¹⁷⁴

3.5.8. Ertelenen Vergi Hesaplarının Sınıflandırılması

Ertelenen vergi hesaplarını ertelenen vergi varlığı ve ertelenen vergi yükümlülüğü sınıflandırması olarak iki başlık altında inceleyebiliriz.

3.5.8.1. Ertelenen Vergi Alacağı (Varlığı) Sınıflandırılması

Ertelenen vergi varlığına ilişkin sınıflandırma aşağıdaki gibidir.¹⁷⁵

- Ertelenmiş Faiz (Reeskont) Gelirleri
- Şüpheli Alacak Karşılıkları
- Sayım ve Tesellüm Noksanları
- Gerçeğe Uygun Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Fazla Hesaplanan Amortisman Tutarları
- Gelecek Döneme Ait Faiz Giderleri Tahakkukları
- Kıdem Tazminatı Karşılıkları
- Diğer Karşılıklar (Dava, Garanti, Yeniden Yapılandırma, Restorasyon ve Çevre

Düzenleme Karşılıkları)

- Ödenmemiş S.G.K. Primleri
- Mahsup Sonrası Kalan Kullanılmamış Mali Zararlar
- Yeniden Değerleme Sınıflama Düzeltme Zararları
- Enflasyon Düzeltmesi Zararları
- TFRS İlk Geçiş Farkı Zararları

3.5.8.2. Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü) Sınıflandırması

Ertelenen vergi yükümlülüğüne ilişkin sınıflandırma aşağıdaki gibidir.¹⁷⁶

- Ertelenmiş Faiz (Reeskont) Giderleri

¹⁷⁴ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s.804

¹⁷⁵ a.g.e., s.806

¹⁷⁶ a.g.e., s.807

- Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları
- Gerçeğe Uygun Değer Artış Farkları
- Değer Düşüklüğü İptali
- Eksik Hesaplanan Amortisman Tutarları
- Şarta Bağlı olarak Alınan Devlet Teşvikleri
- Gelecek Döneme Ait faiz Gelirleri Tahakkukları
- Sermayeye İlave Edilecek Satış Kârları
- Sabit Kıymet Yenileme Fonları
- Yeniden Değerleme Sınıflama Düzeltme Kârları
- Enflasyon Düzeltmesi Kârları
- TFRS İlk Geçiş Farkı Kârları

3.5.9. Vergi Varlıkları ve Vergi Borçları ile Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Ertelenmiş Vergi Borçlarının Mahsubu

Bir işletme dönem vergi varlığı ile dönem vergi borcunu ancak ve ancak aşağıdaki durumlarda mahsup edebilir:¹⁷⁷

- (a) Yasal olarak, muhasebeleştirilmiş tutarları birbirlerine mahsup etme vardır ve
- (b) Ya net tutar üzerinden ödeme veya tahsilât yapacaktır ya da tahsilâtı ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı anda yapacaktır.

Her ne kadar dönem vergi varlığı ve vergi borcu ayrı ayrı hesaplanıp ayrı ayrı muhasebeleştirilse de finansal durum tablosunda (bilançoda), ‘TMS 32 Finansal Araçlar Sunum’ Standardındaki kriterlere benzer kriterlere uymak koşulu ile mahsup edebilirler. Bir işletmenin dönem vergi varlığı ve dönem vergi borcu aynı vergi dairesi ile ilgili ise ve vergi idaresi tek bir net ödeme almayı veya net ödeme yapmayı mümkün kılmışsa, normal olarak işletmenin yasal muhasebeleştirilmiş tutarları mahsup etme hakkı vardır. Bir işletme ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş borcunu ancak ve ancak aşağıdaki durumlarda mahsup eder:¹⁷⁸

- (a) Yasal olarak vergi varlıklarını dönem vergi borçlarına mahsup etme hakkının olması ve
- (b) Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu aynı vergi idaresi tarafından konulan aşağıdaki hususlardan herhangi birisi ile ilgilidir:

¹⁷⁷ TMS 12, a.g.s., s.26

¹⁷⁸ a.g.s., s26

(i) Aynı vergi mükellefi veya

(ii) Vergiye tabi işletmeler farklı işletmeler olmakla birlikte bu işletmeler, ertelenmiş vergi borçlarının ve varlıklarının önemli bir miktarının ödeneceği veya geri kazanılacağı tahmin edilen gelecek her dönem itibariyle, vergi borçlarını ve vergi alacaklarını ya net esasa göre yerine getirecek ya da tahsilât ve ödemeyi ayrı ayrı zamanda yapacaktır.

3.5.10. Ertelenen Vergiler İle İlgili Dipnot Açıklamaları

Geçici farkların neden olduğu ertelenen vergi varlıkları ve ertelenen vergi borçlarıyla ilgili olarak açıklanması gereken bilgiler özetle aşağıdaki gibidir;¹⁷⁹

- Dönem vergi gideri (geliri)
- Dönem vergi gideri (geliri) ve önceki dönem vergileri ile ilgili yapılan düzeltmeler,
 - Bu dönemde meydana gelen veya bu dönemde tersine dönen ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları,
 - Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni konulan vergiler nedeniyle meydana gelen ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları,
 - Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmemiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemde muhasebeleştirilmesinin dönem vergi giderinde yarattığı vergi azalması tutarı,
 - Ertelenmiş vergi varlığında, ilgili varlığın defter değerinde yapılan azaltmalar veya önceki defter değeri azaltmalarının bu dönem geri alınması nedeniyle meydana gelen değişikliklerin yarattığı ertelenmiş vergi giderinin tutarı,
 - TMS 8 uyarınca muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve hataların düzeltilmesi sonucunda, geriye dönük olarak muhasebeleştirilemedikleri için dönem gelir veya giderinde gösterilen tutarlarla ilgili ertelenmiş vergi gideri (gelir) tutarları,
 - Öz kaynağa doğrudan borç veya alacak olarak kaydedilen dönem vergisi ve ertelenmiş verginin toplam tutarı,
 - Vergi gideri (geliri) tutarı ile muhasebe kârının vergi oranı ile çarpılması sonucunda bulunan tutarın, uygulanan vergi oranı (oranları) da açıklanmak suretiyle

¹⁷⁹ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s.807-808

rakamsal mutabakatı veya ortalama etkin vergi oranı ile normal vergi oranının, uygulanan vergi oranları da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı,

➤ Önceki hesap dönemi ile karşılaştırıldığında vergi oranlarında meydana gelen değişiklikler,

➤ Bilançoda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmemiş olan indirilebilir geçici farkların, kullanılmamış birikmiş mali zararların ve birikmiş vergi avantajlarının tutarları (ve varsa zamanaşımı tarihleri),

➤ Bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili, henüz ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmemiş geçici farkların toplam tutarı,

➤ Durdurulan faaliyetlerden hesap döneminde ve sunumu yapılan diğer dönemlerde elde edilen kâr veya zarar,

➤ İşletmenin ortaklarına dağıtılması finansal tabloların yayımının onaylanmasından önce önerilen veya açıklanan, ancak finansal tablolarda borç olarak muhasebeleştirilmemiş olan temettülerin gelir vergisi açısından sonuçlarının tutarı,

➤ 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 tanımı veya koşullarındaki değişiklik,

➤ Ortaklarına temettü dağıtmasının olası gelir vergisi etkilerinin nitelikleri,

➤ Vergi sisteminin önemli özelliklerini ve temettü dağıtımındaki olası gelir vergilerinin tutarını etkileyen unsurları,

➤ TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca vergi ile ilgili koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını, örneğin vergi idaresi ile olan çözüme kavuşturulmamış sorunlarını,

➤ TMS 10 Raporlama döneminden (Bilanço Tarihinden) sonraki olayları.

3.6. ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ İLE İLGİLİ ÖRNEKLER

Vergi geliri / gideri muhasebe kayıtlarında vergi değeri ile muhasebe değerinin farklılaşması nedeniyle doğmaktadır. Bu farklılaşma ne kadar sıklıkla oluyorsa farklılıklara ilişkin kayıtlar da aynı sıklıkta yapılacaktır. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuran olaylara ilişkin bazı örnekler aşağıdaki gibidir.

3.6.1. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Doğuran Olaylara İlişkin Örnekler

Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi işlemine bir örnek vermemiz gerekirse;

HN İşletmesinin ertelenmiş vergi yükümlülüğünün 50.000 TL, yasal vergi karşılığının 140.000 TL olduğunu varsayalım bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır;

691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.	190.000	
691.01 Yasal Vergi Karşılığı	140.000	
691.02 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		
Gider Etkisi	50.000	
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hs.		140.000
483 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü Hs.		50.000

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuran durumlara ilişkin muhasebe kayıtları örnekler yardımıyla aşağıda verilmiştir.

3.6.1.1. Geliştirme Giderleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Melih işletmesi 01 Ocak 2012 tarihinde 12.000 TL üretim ve kullanım öncesinde bir modelin tasarımı için geliştirme harcaması yapmış ve bu harcamayı aktifleştirerek 5 yıl üzerinden amortisman ayırmak suretiyle giderleştirmeyi planlamaktadır. Vergi kanunlarına göre ise geliştirme için yapılan bu harcamanın olduğu dönemde gider yazılmasına müsaade edilmektedir. Amortisman ve vergi öncesi kârın 50.000 TL olduğunu düşünelim. Vergi oranı %20'dir.¹⁸⁰ Vergi kurallarına göre 2012 yılı gelir tablosunda 12.000 TL tutarında gider raporlanacaktır, muhasebe kurallarına göre ise (12.000/5) 2.400 TL gider raporlanacaktır. Bu durumda;

¹⁸⁰ Bülent Bedri, 'Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolarda Yansıtılması', Yüksek Lisans Tezi, 2007, İstanbul, s.48-49 (yararlanılmıştır.)

Tablo 3. 2 Geliştirme Giderleri Açısından Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Raporlanması

	Vergi Kurallarına Göre	Muhasebe Kurallarına Göre
Vergi Öncesi Kâr	38.000	47.600
Vergi (%20)	(7.600)	(9.520)
Vergi Sonrası Kâr	30.400	38.080

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü(borcu) tutarı, vergi kurallarına göre giderleştirilen tutar ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amorti edilecek tutar arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$(12.000-2400) \times \%20 = 1.920$ TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) oluşacaktır ve söz konusu yükümlülük aşağıdaki şekilde kayıtlara alınacaktır.

31.12.2012	
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.	9.520
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hs.	7.600
483 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü Hs.	1.920

3.6.1.2. Amortisman Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Amortisman açısından geçici vergi farkları dört başlık altında örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır. Bu aşamalar amortismanla ilgili özellik arz eden durumlar dikkate alınarak belirlenmiştir. Örneklerde vergi oranı %20 olarak kabul edilmiştir;¹⁸¹

Örnek 1: Amortisman Tabi Varlığın Maliyetinin Belirlemesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Amortisman tabi varlık için yapılan harcama muhasebe kurallarına göre maliyet unsuru olurken, vergi kurallarına göre gider olarak kaydedilebilir. (VUK 313 maddesine

¹⁸¹ Ayça Zeynep Süer, Yiğit Bora Şenyiğit, 'Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması', İSMIMO Mali Çözüm Dergisi, sayı:74, İstanbul, Ocak-Şubat-Mart 2006, s.199-211 (yararlanılmıştır)

göre 01.01.2012 tarihinden itibaren 770 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilmektedir)

Melih İşletmesi 01.12.2012 tarihinde 770 TL karşılığında yazıcı satın almıştır. Yazıcının tahmini faydalı ömrü 4 yıldır. İşletme normal amortisman yöntemi kullanmaktadır.

Bu durumda; Vergi kurallarına göre 770 TL gider olarak raporlanacaktır, muhasebe kurallarına göre ise bir aylık amortisman ayrılacaktır $770/4 = 192,50$ yıllık, $192,50 / 12 = 16,04$ TL aylık amortisman gideri raporlanacaktır. Dolayısıyla vergi kurallarına göre 753,96 TL daha az vergi öncesi kâr hesaplanmış olacaktır. Tablo 3.3' de bu durum özetlenmiştir.

Tablo 3. 3 Amortismanına Tabi Varlığın Maliyetinin Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Raporlanması

	Muhasebe Kurallarına Göre	Vergi Kurallarına Göre
Vergi Öncesi Kâr	50.753,96	50.000,00
Vergi %20	(10.150,79)	(10.000,00)
Vergi Sonrası Kâr	40.603,17	40.000,00

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark cari vergi oranıyla çarpıldığında çıkacak olan tutardır. Aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır; $(770 - 16,04) = 753,96$ %20 = 150,79 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü(borcu)

31.12.2012	
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.	10.150,79
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hs.	10.000,00
483 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü Hs.	150,79

Örnek 2: İlk Yıl İçin Amortisman Tutarı Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş vergi Yükümlülüğü

Muhasebe kurallarına göre amortisman hesaplamasında amortisman tabi varlığın kullanıldığı süre dikkate alınır, vergi kurallarında ise binek otomobiller hariç¹⁸² aktife hangi tarihte girerse girsin bir yıllık amortisman gideri hesaplanıp kaydedilir.

Melih İşletmesi 01.10.2012 tarihinde 110.000 TL karşılığında bir makine satın almış, normal amortisman yöntemi kullanacaktır. Makinenin faydalı ömrü 10 yıldır.

Bu durumda; Vergi kurallarına göre 11.000 TL gider olarak raporlanacaktır, muhasebe kurallarına göre ise 3 aylık amortisman ayrılacaktır. $110.000/10 = 11.000$ TL yıllık, $11.000 /12 = 916,67$ TL aylık $916,67*3= 2750,00$ TL. Dolayısıyla vergi kurallarına göre 8.250 TL daha az vergi öncesi kâr hesaplanmış olacaktır. Tablo 3.4'de bu durum özetlenmiştir.

Tablo 3. 4 İlk Yıl İçin Amortisman Tutarı Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Raporlanması

	Muhasebe Kurallarına Göre	Vergi Kurallarına Göre
Vergi Öncesi Kâr	47.250	39.000
Vergi %20	(9.450)	(7.800)
Vergi Sonrası Kâr	37.800	31.200

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark cari vergi oranıyla çarpıldığında çıkacak olan tutardır. Aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır; $(11.000 - 2.750) = 8.250$ %20 = 1.650 ertelenmiş vergi yükümlülüğü(borcu)

¹⁸² VUK 320 md. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerini aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

31.12.2012			
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.	9.450		
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hs.		7.800	
483 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü Hs.		1.650	

Örnek 3: Yıllık amortisman tutarlarının belirlenmesi aşamasında amortisman uygulaması süresinde ortaya çıkabilecek ertelenmiş vergi yükümlülüğü;

Melih işletmesi 01.05.2012 tarihinde 60.000 TL' ye makine satın almıştır. İşletme makine için normal amortisman yöntemi kullanacaktır. İşletmeye göre makinenin tahmini faydalı ömrü 10 yıl, VUK' a göre 5 yıldır. Bu durumda; Vergi kurallarına göre 12.000 TL amortisman gideri raporlanacaktır, Muhasebe kurallarına göre ise 6.000 TL. Muhasebe kurallarına göre vergi kurallarından 6.000 TL daha az vergi öncesi kâr hesaplanacaktır. Bu durum tablo 3.5' de şöyle özetlenmiştir.

Tablo 3. 5 Yıllık Amortisman Tutarlarının Belirlenmesi Aşamasında Amortisman Uygulama Süresinde Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Raporlanması

	Muhasebe Kurallarına Göre	Vergi Kurallarına Göre
Vergi Öncesi Kâr	44.000	38.000
Vergi %20	(8.800)	(7.600)
Vergisi Sonrası Kâr	35.200	30.400

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark cari vergi oranıyla çarpıldığında çıkacak olan tutardır. Aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır; $(12.000-6.000) = 6.000 \%20 = 1.200$ TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu)

31.12.2012			
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.	8.800		
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hs.		7.600	
483 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü Hs.		1.200	

Örnek 4: Yıllık amortisman tutarlarının belirlenmesi aşamasında amortisman yöntemi seçiminde ortaya çıkabilecek ertelenmiş vergi yükümlülüğü

Melih İşletmesi 02.04.2012 tarihinde 70.000 TL bir makine satın almış ve söz konusu makine için hızlandırılmış amortisman yöntemi kullanacaktır. Makinenin ömrü 5 yıldır. Bu durumda; normal amortisman yönteminde yıllık amortisman tutarı 14.000 TL, azalan kalanlar yönteminde ise 28.000 TL olacaktır. Buna göre normal amortisman yönteminde hesaplanacak amortisman giderine göre 14.000 TL daha fazla amortisman gideri hesaplanacak, vergi öncesi kâr tutarı da azalan kalanlar yöntemi seçildiğinde 14.000 TL daha az olacaktır. Bu durum Tablo 3.6' da şöyle özetlenmiştir.

Tablo 3. 6 Yıllık Amortisman Tutarlarının Belirlenmesi Aşamasında Amortisman Yöntemi Seçiminin Farklı Olduğu Durumda Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Raporlanması

	Muhasebe Kurallarına Göre (normal)	Vergi Kurallarına Göre (azalan kalanlar)
Vergi Öncesi Kâr	36.000	22.000
Vergi %20	(7.200)	(4.400)
Vergi Sonrası Kâr	28.800	17.600

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark cari vergi oranıyla çarpıldığında çıkacak olan tutardır. Aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır; $(28.000 - 14.000) = 14.000 \times 20\% = 2.800$ TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu)

31.12.2012			
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.		7.200	
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hs.			4.400
483 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü Hs			2.800

3.6.1.3. İşletme Birleşmeleri Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Konya Selçuk Değirmen Makineleri A.Ş. , Selçuklu ilçesinde faaliyetlerini sürdüren Çiftel Un A.Ş' yi 150.000 TL bedelle 10/05/2012 tarihinde satın almıştır. Alım bedeli, Selçuk Değirmen Makineleri A.Ş. tarafından ihraç edilen hisse senetleri ile ödenecektir. İki firmanın birleşme öncesi bilançoları aşağıdaki gibidir.¹⁸³

	Selçuk Değirmen Makineleri A.Ş.	Çiftel A.Ş.
Bankalar	40.000	2.000
Alıcılar	360.000	20.000
Binalar	-	20.000
Tesis, Makine ve Cihazlar	120.000	22.000
Demirbaşlar	50.000	16.000
B.Amortismanlar	(50.000)	(14.000)
Varlık Toplamı	520.000	66.000
Satıcılar	78.000	22.200
Personele Borçlar	12.000	2.800
Ödenecek Vergi ve Fonlar	30.000	3.000
Sermaye	300.000	30.000
Kâr Yedekleri	20.000	3.000
Dönem Net Kârı	80.000	5.000
Kaynak Toplamı	520.000	66.000

Yapılan çalışmaların sonucunda Çiftel Un A.Ş.' nin varlık ve kaynaklarına ilişkin aşağıdaki tespitler yapılmıştır:

- Alıcılar hesabında takip edilen alacakların gerçeğe uygun değeri 19.200 TL' dir.
- Binaların gerçeğe uygun değeri 24.000 TL' dir.

¹⁸³ C. Elitaş, L. Elitaş, a.g.e., s.203- 207 (yararlanılmıştır)

- Tesis, Makine ve Cihazların gerçeğe uygun değeri 28.500 TL' dir.
- Demirbaşların gerçeğe uygun değerinin 13.000 TL olduğu tespit edilmiştir.
- İşletmenin bilançosunda, çalışanlar için 10.000 TL kıdem tazminatı karşılıkları ayrılması gerektiği tahmin edilmektedir.
- Firmanın bilançosunda kayıtlı olmayan bir marka değerinin 15.000 TL olduğu tahmin edilmektedir.

Buna göre Çiftel Un A.Ş. 'nin birleşme öncesi bilanço değerleri ile gerçeğe uygun tespit edilen değerlerin arasındaki farkların oluşturduğu ertelenmiş vergi etkisi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 3. 7 Çiftel A.Ş.' nin İşletme Birleşmesi Öncesi Varlık ve Kaynaklarında Ortaya Çıkan Değerleme Farkı

Bilanço Unsurları	Gerçeğe Uygun Değeri	Defter Değeri	Değerleme Farkı
Tanımlanabilir Varlıklar			
Alıcılar	19.200	20.000	-800
Binalar	24.000	20.000	4.000
Tesis, Makine ve Cihazlar	28.500	22.000	6.500
Demirbaşlar	13.000	16.0000	-3000
Haklar	15.000	-	15.000
Tanımlanabilir Yükümlülükler (-)			
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	10.000	-	-10.000
Vergiye Konu Değerleme Farkı			11.700
Kurumlar Vergisi Oranı			0,20
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			2.340

Yapılan hesaplama göre işletme birleşmesinden dolayı 2.340 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) kaydedilmelidir. Yukarıda verilen bilgilere göre Çiftel Un A,Ş.' nin belirlenen net varlık tutarı ise aşağıdaki gibi olacaktır;

Tablo 3. 8 Çiftel Un A.Ş.’ nin Net Tanımlanabilir Varlıkları

Tanımlanabilir Varlıklar		101.700
Bankalar	2.000	
Alıcılar	19.200	
Binalar	24.000	
Tesis, Makine ve Cihazlar	28.500	
Demirbaşlar	13.000	
Haklar	15.000	
Tanımlanabilir Yükümlülükler (-)		(38.000)
Satıcılar	22.200	
Personele Borçlar	2.800	
Ödenecek Vergi ve Fonlar	3.000	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	10.000	
Belirlenen Net Varlık		63.700
Ertelenmiş Vergi Etkisi		(2.340)
Net Tanımlanabilir Varlıklar		61.360

Buna göre Çiftel Un A.Ş.’ nin 61.360 TL net tanımlanabilir varlığı bulunmasına rağmen, gerçeğe uygun değeri 150.000 TL’ dir. Aradaki fark (150.000-61.360) 88.640 TL. Çiftel A.Ş’ nin şerefiye tutarıdır.

Selçuk Değirmen Makineleri A.Ş.’ ile Çiftel Un A.Ş. ‘nin birleşme oranı
(Selçuk A.Ş’ nin gerçeğe uygun değerini 600.000 TL varsayalım)

$$\text{Birleşme Oranı} = \frac{\text{Devralan İşletmenin Cari Değeri}}{\text{Devralan ve Devrolan İşletmelerin Cari Değerleri Toplamı}}$$
$$= 600.000 / (600.000 + 150.000) = 0,80$$

Selçuk Değirmen Makineleri A.Ş.' nin hisse senedi arz ederek ulaşacağı sermaye tutarı ve sermaye artırım tutarını ise aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;

Ulaşılabacak Serm. Tutarı = Devralan İşletmenin Nominal Serm. / Birleşme Oranı

$$300.000 / 0,80 = 375.000 \text{ TL}$$

Artırılacak Sermaye Tutarı = Ulaşılabacak Sermaye – Mevcut Sermaye

$$= 375.000 - 300.000 = 75.000 \text{ TL}$$

Birleşme sonrası devralan işletme ortaklık payı = $375.000 \times 0,80 = 300.000 \text{ TL}$

Birleşme sonrası devrolan işletme ortaklık payı = $375.000 \times 0,20 = 75.000 \text{ TL}$

Verilen bilgiler ve yapılan hesaplamalara göre işletme birleşmesi ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) tutarının muhasebe kaydı;

102 Bankalar Hs.	2.000	
120 Alıcılar Hs.	20.000	
252 Binalar Hs.	24.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hs.	28.500	
255 Demirbaş Hs.	13.000	
260 Haklar Hs.	15.000	
261 Şerefîye Hs.	88.640	
122 Alacak Senetleri Reeskontu Hs.		800
320 Satıcılar Hs.		22.200
335 Personele Borçlar Hs.		2.800
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		3.000
483 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü Hs.		2.340
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hs.		10.000
500 Sermaye Hs.		75.000
520 Hisse Senedi İhraç Primleri Hs.		75.000

Ertelenmiş vergi etkisi dikkate alınarak hazırlanan Birleşme Sonrası Bilanço aşağıdaki gibi olacaktır;

	Selçuk Değirmen Makineleri A.Ş.	Birleşme Kaydı	Birleşme Sonrası Selçuk Değirmen A.Ş.
Bankalar	40.000	2.000	42.000
Alıcılar	360.000	20.000	380.000
Alacak Senetleri Reeskontu		(800)	(800)
Binalar	-	24.000	24.000
Tesis, Makine ve Cihazlar	120.000	28.500	148.500
Demirbaşlar	50.000	13.000	63.000
B.Amortismanlar	(50.000)		(50.000)
Haklar	-	15.000	15.000
Şerefiye	-	88.640	88.640
Varlık Toplamı	520.000	190.340	710.340
Satıcılar	78.000	22.200	100.200
Personele Borçlar	12.000	2.800	14.800
Ödenecek Vergi ve Fonlar	30.000	3.000	33.000
Sermaye	300.000	75.000	375.000
Kâr Yedekleri	20.000	75.000	95.000
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	2.340	2.340
Kıdem Tazminatı Karşılığı	-	10.000	10.000
Dönem Net Kârı	80.000	-	80.000
Kaynak Toplamı	520.000	190.340	710.340

3.6.1.4. Gerçeğe Uygun Değerlerin Gösterilmesi Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Melih işletmesinin binasının vergi değeri 200.000 TL'dir. Binanın gerçeğe uygun değeri 220.000 TL olarak tespit edilmiştir. Vergi oranı %20'dir. (Amortisman ihmal edilmiştir.) Bu durumda; yeniden değerlendirme nedeniyle $(220.000-200.000) = 20.000$ TL vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmıştır, söz konusu fark ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturacaktır.¹⁸⁴

Yeniden değerlendirme modelinde değer artışları özkaynaklarda Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabında izlenir. Değer düşüklüğü oluşması halinde daha önce değer artış fonunda mevcut bir birikim varsa öncelikle bu birikim sıfırlanana kadar eritilmesi, sonrasında varsa kalan tutarın zarar yazılması gerekmektedir.¹⁸⁵

$$20.000 \%20 = 4.000 \text{ TL ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu)}$$

31/12/2012			
252 Binalar Hs.	20.000		
522 MDV Yeniden Değerleme Değer Artışları Hs.		20.000	
31/12/2012			
526 Ertelenen Vergi Fonu Hs.	4.000		
483 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü Hs.		4.000	

3.6.1.5. Yenileme Fonu Açısından Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Melih işletmesi aktifinde 100.000 TL kayıtlı değer ve 50.000 birikmiş amortismanına sahip olan üretimde kullandığı bir makinesini 25/12/2012 tarihinde 75.000 TL (KDV hariç) satmış, bu makinenin satışından 25.000 TL kâr elde etmiştir. İşletmenin cari dönem vergi öncesi kârı 65.000 TL'dir. (KDV oranı %18)

İşletme bu makineyi yenisini almak amacıyla sattığını belirterek VUK 328. md. göre yenileme fonu uygulama kararı alarak teşebbüse geçmiştir. 10/02/2013 tarihinde yeni

¹⁸⁴ Ümit Gücenme, Aylin Poroy Arsoy, ' Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri', Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, sayı: 21, 2007, s.13 (yararlanılmıştır)

¹⁸⁵ Şeref Demir, 'TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (VUK Değerleme Yaklaşımı)', 2012, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, s.110

makineyi 150.000 TL KDV hariç satın almıştır. (KDV oranı %18), makinenin faydalı ömrü 10 yıldır.

Makinenin satışıyla ilgili hesaplamalar ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

Makinenin Kayıtlı Değeri	=	100.000 TL
Birikmiş Amortisman(-)	=	<u>(50.000) TL</u>
Makinenin Net Değeri	=	50.000 TL
Satış Bedeli	=	75.000 TL (KDV hariç)
Satış kârı	=	25.000 TL

Makinenin satış kaydı ve satıştan doğan kârın yenileme fonuna devri;

25/12/2012			
102 Bankalar Hs.	88.500		
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.	50.000		
253 Tesis Makine ve Cihazlar Hs.		100.000	
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hs.		25.000	
391 Hesaplanan KDV Hs.		13.500	
391.20 İlave Edilecek KDV Hs.			
25/12/2012			
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hs.	25.000		
549 Özel Fonlar Hs.		25.000	

Makine satışı yukarıda belirttiğimiz gibi yenileme amacıyla olduğu için satıştan doğan kâr öz kaynaklarda, 'Özel Fonlar' hesabına alınarak VUK 328. md. ve 329. md. göre 3 yıl süreyle takip edilir bu durumda da ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkar. 3 yıl içerisinde yenisi alındığında, yeni alınan makinenin amortismanı 'Özel Fonlar' hesabından mahsup edilir. Örneğimizde satış yılını takip eden ilk yıl içinde satın alınan makine için aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır;

10/02/2013			
253 Tesis Makine ve Cihazlar Hs.	150.000		
191 İndirilecek KDV Hs.	27.000		
102 Bankalar Hs.		177.000	
31/12/2013			
549 Özel Fonları Hs.	15.000		
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		15.000	

Yeni alınan makine için ilk yıl yapılan bu mahsup kanunla belirlenen süre olan 3 yıl içerisinde tekrarlanarak ‘Özel Fonlar’ hesabında bekletilen kâr sıfırlanır, daha sonra yeni makine için ayrılan amortisman gideri, ilgili olduğu gider hesabına kaydedilerek itfa edilir. Yenileme amacıyla makine satışında; Muhasebe kurallarına göre 5.000 TL daha fazla vergi ödeyecektir. Buna durum Tablo 3.9’ de şöyle özetlenmiştir;¹⁸⁶

Tablo 3.9 Yenileme Fonu Uygulanması Aşamasında Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Raporlanması

	Muhasebe Kurallarına Göre	Vergi Kurallarına Göre
Vergi Öncesi Kâr	65.000	40.000
Vergi %20	(13.000)	(8.000)
Vergi Sonrası Kâr	52.000	32.000

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, yenileme fonu uygulanması ile gelecek dönemlere aktarılan satış kârı tutarının cari vergi oranıyla çarpıldığında çıkacak olan tutardır. Aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır;

$$25.000 \%20 = 5.000 \text{ TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu)}$$

¹⁸⁶ Süer, Şenyiğit, a.g.m., s. 211-212

31.12.2012			
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.	13.000		
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hs.		8.000	
483 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü Hs.		5.000	

Muhasebe kurallarına göre, işletmenin cari dönemdeki vergi gideri 13.000 TL, ödeyeceği vergi 8.000 TL ve yenileme fonu uygulanması ile ödenmesini ertelediği vergi tutarı 5.000 TL'dir. Vergi gideri gelir tablosunda, ödenecek vergi bilançoda kısa vadeli borçlar arasında ve ertelenmiş vergi borcu bilançoda uzun vadeli borçlar arasında raporlanacaktır.

3.6.2. Ertelenmiş Vergi Varlığı Doğuran Olaylara İlişkin Örnekler

Ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesi işlemine bir örnek vermemiz gerekirse; ZF İşletmesinin ertelenmiş vergi varlığının 50.000 TL, yasal vergi karşılığının 140.000 TL olduğunu varsayalım bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır;

691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.	140.000		
691.01 Yasal Vergi Karşılığı			
283 Ertelenen Vergi Varlığı Hs.	50.000		
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hs.		140.000	
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.		50.000	
691.03 Ertelenmiş Vergi Varlığı Gelir Etkisi			

Ertelenmiş vergi varlığı doğuran durumlara ilişkin örneklere aşağıda değinilecek, oluşan bu ertelenmiş vergi varlıklarının (alacaklarının) muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği de verilen örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

3.6.2.1. Kıdem Tazminatı Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Bir aracı kurum; 31.12.2006 tarihinde muhasebe politikası olarak kıdem tazminatı karşılığını IFRS' lere uygun şekilde hesaplayıp, muhasebeleştirme kararı almıştır. Yapılan hesaplamalara göre, bu tarihte toplam yük 125.000 TL'dir. Ancak bu tutarın sadece 25.000 TL'si bu yıla ilişkindir. Yani cari dönem hizmet maliyetidir. Diğer kısım ise önceki yıllara aittir. İşletme karşılığın tamamını kayda almaya karar vermiştir. Geçmiş yıllara ait olanların karşılanacağı yeteri kadar serbest yedek bulunmaktadır.¹⁸⁷

31.12.2006			
770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	25.000		
542 Olağanüstü Yedekler Hs.	100.000		
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hs.		125.000	
31.12.2006			
970 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hs.	25.000		
971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hs.		25.000	
31.12.2006			
283 Ertelenen Vergi Varlığı Hs.	25.000		
691 Vergi Gider\Geliri Hs.			
691.01 Ertelenen Vergi Varlığından Gelen		5.000	
542 Olağanüstü Yedekler Hs.		20.000	

Yukarıdaki kıdem tazminatına denk gelen tutar kadar 25.000 TL (= 125.000 x 0,20) vergi varlığı aktifleştirilmiştir. Ancak bu tutarın sadece 25.000 TL dönem kârından karşılanmıştır. Geri kalan 100.000 TL yedeklerden karşılandığı için bunun vergi etkisi de avantaj olarak doğacağı için öz kaynağı artırıcı bir şekilde kayda alınmıştır. 2007 yılı içinde ayrılan bir personele brüt 12.500 TL ödeme yapılmıştır.

¹⁸⁷ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.165-167(yararlanılmıştır)

01.07.2007			
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hs..	12.500		
361 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs.		82,50	
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hs.		12.417,50	
01.07.2007			
982 Vergi Matrahından İndirimler Hs.	12.500		
983 Vergi Matrahından İndirimler Alacaklı Hs.		12.500	
01/07/2012			
691 Vergi Gideri/Geliri Hs.	2.500		
483 Ertelenen Vergi Varlığı Hs.		2.500	

2007 yılı sonunda yeniden yapılan hesaplar neticesinde toplam yükün 152.500 TL'ye yükseldiği dolayısıyla bakiyede 40.000 artış yapılması gerekmektedir. Bunun tamamı Kâr\ Zarar etkili olarak Genel Yönetim Giderleri içinde muhasebeleştirilecektir.

31.12.2007			
770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	40.000		
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hs.		40.000	
31.12.2007			
970 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hs.	25.000		
971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hs.		25.000	
31.12.2007			
283 Ertelenen Vergi Varlığı Hs.	8.000		
691 Vergi Gider\Geliri Hs.			
691.01 Ertelenen Vergi Varlığından Gelen		8.000	

3.6.2.2. Araştırma Giderleri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Nehir işletmesi 80 günlük Ar-Ge projesi için gerekli başvurularını yapmıştır. Uygun şartlar sağlandıktan sonra, 10/10/2012 tarihinde işletmenin Ar-Ge faaliyetleri başlamıştır. 29/12/2012 tarihinde proje tamamlanmıştır ve proje gayri maddi hak doğmuştur. Proje sonunda '750 Araştırma ve Geliştirme giderleri hesabının borcunda

toplam tutar 700.000 TL' dir. Dönem sonunda işletmenin ticari kârından kanunen kabul edilmeyen giderler ve istisnalar düşüldükten sonra indirime esas kazanç 600.000 TL' dir. (Sadelik ve anlaşılabilirlik sağlanması amacıyla geçici vergi dönemleri göz ardı edilmiştir, kurumlar vergisi oranı %20' dir.)¹⁸⁸

2012 dönem sonuna ait hesaplamalar ve tespitler sonunda 700.000 TL olarak kayıtlara alınan tutarın 300.000 TL' sı üretim ve kullanım öncesi bir modelin tasarımı için harcanmış, 400.000 TL' sı ise yeni bir ürünün olası alternatiflerinin oluşturulması için harcanmıştır. Buna göre TMS 38'de belirtildiği gibi 300.000 TL geliştirme kapsamında, 400.000 TL araştırma kapsamında ele alınmalı ve araştırma gideri dönem sonuçlarına yansıtılmalı, geliştirme gideri ise aktifleştirilerek proje sonunda gayri maddi hak doğduğu için aktifleştirilen tutar, amortisman yoluyla itfa edilmelidir. (300.000 % 20 = 60.000) İlgili kayıtlar aşağıdaki gibidir;

31/12/2012			
263 Araştırma ve Geliştirme			
Giderleri Hs.	300.000		
630 Araştırma ve Geliştirme			
Giderleri Hs.	400.000		
751 Araştırma ve Geliştirme		700.000	
Giderleri Yansıtma Hs.			
31/12/2012			
750 Araştırma ve Geliştirme	60.000		
Giderleri Hs.			
268 Birikmiş Amortismanlar Hs.		60.000	

KVK md. 10 (1)(a) hükmüne göre, aktifleştirilen ya da doğrudan gider yazılan ilgili dönemdeki Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve yıllık beyanname ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecek bir tutar olacağı için nazım hesaplarda izlenmelidir. İlgili kayıtlar aşağıdaki gibidir;

¹⁸⁸ Ferhatoğlu, Köse, a.g.m., s.50-55(yararlanılmıştır)

31/12/2012	
952 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Matrahtan İndirilecek Diğer tutarlar Hs.	700.000
953 Vergiden İndirilecek Tutarlar Alacaklı Hs.	700.000

Yukarıda kayıtlarımıza göre Ar-Ge indirimine konu olacak Ar-Ge harcaması tutarımız 700.000 TL' dir. İndirime esas kazancımız ise 600.000 TL olarak belirtilmişti bu durumda; dönem sonunda indirilemeyen ve bir sonraki döneme devreden Ar-Ge indirim tutarı 100.000 TL' dir. Ancak KVK md.10(1)(a)' ya göre, işletme ilgili dönemde kazancının yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapamadığı Ar-Ge indirim tutarını, sonraki hesap dönemlerine yeniden değerlendirme oranı kadar artırarak devredecektir. 419 no' lu VUK Genel Tebliği ile 2012 yılı için yeniden değerlendirme oranı 7,80 ' dir. Buna göre gelecek yıla devreden Ar-Ge indirim tutarı 107.800 TL ($100.000 \times 7,80 = 107.800$) olacaktır. Aşağıdaki tabloda bu durum özetlenmiştir;

Tablo 3.10 Sonraki Döneme Devreden Ar-Ge İndirimi

İndirime esas kazanç	600.000
Ar-Ge indirim tutarı	700.000
Kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyen Ar-Ge tutarı	100.000
VUK 419 Genel Tebliği' 2012 yılı yeniden değerlendirme oranı %7,80 ($100.000 \times 7,80 = 7.800$)	7.800
Gelecek yıla devreden Ar-Ge indirim tutarı	107.800

Gelecek döneme devreden Ar-Ge indirim tutarı, vergi kanunları açısından sonraki dönemlerde indirilebileceğinden geçici bir farktır. Bu bağlamda, devreden Ar-Ge indirim tutarı, ertelenmiş vergi varlığı doğmasına sebep olmaktadır. Bu tutar aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır. $100.000 \times 20 = 20.000$ TL ertelenmiş vergi varlığı (alacağı)

31/12/2012			
283 Ertelenen Vergi Varlığı Hs		21.560	
693 Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi Hs.			21.560
31/12/2012			
956 Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi Hs.		21.560	
957 Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi Alacaklı Hs.			21.560

3.6.2.3. Gerçeğe Uygun Değerlerin Gösterimi Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Nehir işletmesi binasının vergi değeri 200.000 TL'dir. Binanın gerçeğe uygun değeri 220.000 TL' den 210.000 TL' ye düşmüştür. Yapılan yeniden değerlendirme sonucunda makinenin değerinde 10.000 TL değer azalışı tespit edilmiştir. Buna göre,¹⁸⁹

Ortaya çıkan 10.000 TL'lik değer azalışı daha önce tespit edilen ve 522 no' lu hesapta takip edilen yeniden değerlendirme artışından ve 526 no' lu hesapta takip edilen vergi etkisinden mahsup edilmelidir. Tespit edilen 10.000 TL' lik azalış indirilebilir geçici fark oluşturduğu için ertelenen vergi varlığı olarak dikkate alınır. (Amortisman ihmal edilmiştir, kurumlar vergisi oranı %20 olarak uygulanacaktır.)

$10.000 \text{ TL} \times \%20 = 2.000 \text{ TL}$ Ertelenen Vergi Varlığı hesaplanacaktır.

31.12.2013			
522 MDV Yeniden Değerleme Değer Artışları Hs.		10.000	
252 Binalar Hs.			10.000
283 Ertelenen Vergi Varlığı Hs.		2.000	
526 Ertelenen Vergi Fonu Hs.			2.000

¹⁸⁹ Gücenme, Arsoy, a.g.m., s.14 (yararlanılmıştır)

3.6.2.4. Şüpheli Ticari Alacaklar Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

A İşletmesinin 6.000 TL tutarındaki senetsiz bir alacağı 10.12.2010 tarihinde şüpheli hale gelmiştir. İşletme şüpheli hale gelen alacağının tamamına karşılık ayırma kararı almıştır. Ancak 2010 yılında şüpheli hale gelen alacak dava ve icra safhasına gelmemiştir. İşletme 01.05.2011 tarihinde alacağının tahsili için dava açmıştır. Alacak 15.02.2012 tarihinde 5.000 TL olarak tahsil edilmiştir. (Dava giderleri ihmal edilmiştir.)

10.12.2010			
128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hs.	6.000		
120 Alıcılar Hs.		6.000	
Alacağın şüpheli hale gelmesi			
10.12.2010			
654 Karşılık Giderleri Hs.	6.000		
129 Şüph. Tic.Alc. Karş. Hs.		6.000	
10.12.2010			
970 Vergi Açısından K.K.E.G. Hs.	6.000		
971 Vergi Açısından K.K.E.G. Hs.		6.000	
Kanunen kabul edilmeyen gider kaydı			
10.12.2010			
283 Ertelenen Vergi Varlığı Hs.	1.200		
691 Vergi Gideri/Geliri Hs.		1.200	
691.01 Ertelenen Vergi Varlığından Gelen			
6.000*%20 peşin vergi etkisi			
01.05.2011			
691 Vergi Gideri/Geliri Hs.	1.200		
691. Ertelenen Vergi Varlığından Gelen			
283 Ertelenen Vergi Varlığı Hs.		1.200	
2010 yılında Kanunen Kabul Edilmeyen Karşılıkların kabul edilebilir hale gelmesi			

01.05.2011			
982 Vergi Matrahından İndirimler Hs.	6.000		
983 Vergi Matrahından İndirimler Alacaklı Hs		6.000	
15.02.2012			
100 Kasa Hs.	5.000		
129 Şüpheli Tic. Alacaklar Karşılığı Hs.	6.000		
128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hs.		6.000	
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hs.		5.000	
Dava sonucunda alacağın 5.000 TL'lik kısmının tahsil edilmesi			

3.6.2.5. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

İlk Yapı A.Ş. deposunda 31/12/2012 tarihinde çıkan yangın sonrasında, yanan 10.000 TL' lik ticari malın 5.000 TL' lik kısmı için karşılık ayrılmıştır. 10/05/2013 tarihinde yapılan takdir komisyonu incelemesinden sonra işletmenin söz konusu yanan mallarının değerinin 5.000 TL' ye düştüğü tespit edilmiştir.¹⁹⁰ Bu bilgilere göre 2012 yılında yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir;

31/12/2012			
157 Diğer Stoklar Hs.	10.000		
153 Ticari Mallar Hs.		10.000	
Yanan malların diğer stoklar hesabına devri			
31/12/2012			
654 Karşılık Giderleri Hs.	5.000		
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs.		5.000	
Karşılık Ayrılması			

¹⁹⁰ Örtten, Karapınar, a.g.e., s.366-367 (yararlanılmıştır.)

31/12/2012			
970 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Hs.	5.000		
971 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Hs.		5.000	
Vergi açısından uyumlama kaydı			
31/12/2012			
283 Ertelenen Vergi Varlığı Hs.	1.000		
691 Dönem Kârı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılık Hs.		1.000	
Peşin vergi etkisinin dikkate alınması			

2012 yılında takdir komisyonu kararı olmadığı için ayrılan karşılık gideri vergi yasalarınca kabul edilmemektedir. 2013 yılında alınan takdir komisyonu kararı ile yukarıdaki kayıtlara ilişkin ertelenen vergi varlığı dönemsel kayıtlara alınacak, 2012 yılında ayrılan peşin vergi etkisi iptal edilecek ve daha önce indirim hakkı bulunmayan vergi açısından kabul edilmeyen gider indirilebilir hale gelecektir.

3.6.2.6. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Nehir İşletmesi 31/12/2012 de ödenmeyen SGK prim giderlerinin toplamı 3.432,83 TL' dir. İşletme cari dönemde ödemediği söz konusu primleri daha sonra ödeyecektir. Bu işlemlerle ilgili ertelenmiş vergi varlığı oluşmuştur kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır,¹⁹¹

¹⁹¹ Örtten, Karapınar, a.g.e., s.362-363 (yararlanılmıştır)

31/12/2012			
770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	12.201,62		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		1.261,10	
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hs.		3.432,83	
335 Personele Borçlar Hs.		7.507,69	
31/12/2012			
970 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hs.	3.432,83		
971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hs.		3.432,83	

Bu durumda (3.432,83 %20) 686,57 TL ertelenmiş vergi varlığı(alacağı)

31/12/2012			
283 Ertelenen Vergi Varlığı Hs.	686,57		
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs		686,57	

3.6.4.7. Amortisman Açısından Ertelenmiş Vergi Varlığı

Amortisman açısından ertelenmiş vergi varlıklarının oluşmasına neden olarak amortisman uygulama süresinde ve amortisman yönteminin seçilmesindeki farklılıkların neden olduğundan bahsetmiştik bu iki durum ile ilgili örnekler aşağıdaki gibidir.

Örnek 1; Yıllık amortisman tutarlarının belirlenmesi aşamasında amortisman uygulaması süresinde ortaya çıkabilecek ertelenmiş vergi varlığı;

Nehir işletmesi 10/05/2012 tarihinde 80.000 TL makine satın almıştır. İşletme makine için normal amortisman yöntemi kullanacaktır. İşletmeye göre makinenin tahmini faydalı ömrü 5 yıl, VUK' a göre 10 yıldır. Bu durumda: vergi kurallarına göre 8.000 TL amortisman gideri raporlanacaktır, muhasebe kurallarına göre 16.000 TL Vergi kurallarına göre 8.000 TL daha az vergi öncesi kâr hesaplanacaktır. Buna göre;

Tablo 3.11 Yıllık Amortisman Tutarlarının Belirlenmesi Aşamasında Amortisman Uygulama Süresinin Farklı Olduğu Durumda Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Varlığı Raporlanması

	Muhasebe Kurallarına Göre	Vergi Kurallarına Göre
Vergi Öncesi Kâr	34.000	42.000
Vergi %20	(6.800)	(8.400)
Vergi Sonrası Kâr	27.200	33.600

Ertelenmiş vergi varlığı tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarıyla muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark cari vergi oranıyla çarpıldığında ortaya çıkacak olan tutardır.

$$(16.000 - 8.000) = 8.000 \%20 = 1.600 \text{ ertelenmiş vergi varlığı (alacağı)}$$

31/12/2012				
283 Ertelenen Vergi Varlığı		1.600		
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.		6.800		
	370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hs.		8.400	

Örnek 2; Yıllık amortisman tutarlarının belirlenmesi aşamasında amortisman yöntemi seçiminde ortaya çıkabilecek ertelenmiş vergi varlığı

Nehir işletmesi 30.000 TL' ye bir makine satın almış ve hızlandırılmış amortisman yöntemi kullanacaktır. Makinenin ömrü 5 yıldır.

Bu durumda; vergi kurallarına göre normal amortisman yönteminde yıllık amortisman tutarı 6.000 TL, muhasebe kurallarında azalan kalanlar yöntemi kullanıldığında ise 12.000 TL olacaktır. Azalan kalanlar yöntemi seçildiğinde hesaplanan vergi öncesi kâr 6.000 TL daha az olacaktır. Bu durum Tablo 3.12'de şöyle özetlenmiştir.

Tablo 3.12 Yıllık Amortisman Tutarlarının Belirlenmesi Aşamasında Amortisman Yöntemi Seçiminin Farklı Olduğu Durumda Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Varlığının Raporlanması

	Muhasebe Kurallarına Göre (azalan kalanlar)	Vergi Kurallarına Göre (normal)
Vergi Öncesi Kâr	38.000	44.000
Vergi %20	(7.600)	(8.800)
Vergi Sonrası Kâr	30.400	35.200

Ertelenmiş vergi varlığı tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpıldığında ortaya çıkacak olan tutardır. Aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

$$(12.000-6.000) = 6.000 \% 20 = 1.200 \text{ TL ertelenmiş vergi varlığı (alacağı)}$$

31/12/2012	
283 Ertelenen Vergi Varlığı	1.200
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.	7.600
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hs.	8.800

4. UYGULAMA ÖRNEĞİ

Bu bölümde TMS 12 Gelir Vergileri Standardı uyarınca ertelenmiş vergi etkilerinin hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili örnek bir uygulamaya yer verilmiştir. Öncelikle işletmenin kârı vergi kanunlarına göre hesaplanacak daha sonra TMS 12 Gelir Vergileri Standardı' na göre gerekli düzeltmeler yapılacaktır. Bu işlemler sonucunda bir taraftan iki durum arasındaki farklılıklar ortaya konacak, diğer taraftan ertelenmiş vergi etkileri daha açık bir şekilde ifade edilmiş olacaktır.

Örnek uygulamamızda HNF A.Ş.'nin 31/12/2012 tarihli muhasebe genel kabul görmüş ilkelerine düzenlenmiş olan bilançosu (finansal durum tablosu) ve 01/01/2012-31/12/2012 tarihleri arasındaki hesap dönemiyle ilgili finansal tablolarında raporlanan ve vergi kanunlarınca uygun görülen durumlarla ilgili ek bilgileri aşağıdaki gibidir.

Aktif

HNF A.Ş. 31/12/2012 Tarihli Bilançosu

Pasif

I. DÖNEN VARLIKLAR	187.000	III. K.V.Y.K.	89.500
A. Hazır Değerler	26.000	A. Mali Borçlar	35.500
Kasa	9.000	Banka Kredileri	35.500
Banka	17.000	B. Ticari Borçlar	30.000
B. Menkul Kıymetler	35.000	Satıcılar	36.000
Hisse Senetleri	35.000	Ticari Borç. Rees.(-)	(6.000)
C. Ticari Alacaklar	50.000	C. Öd. Vergi ve Fonlar	7.000
Alıcılar	58.000	Öd. Sosyal Güv. Kes.	7.000
Ticari Ala. Rees.(-)	(8.000)	D. Borç ve Gider Karşılıkları	17.000
Şüpheli Tic. Ala.	10.000	Dönem Kârı ve Diğer	
Şüpheli Tic. Ala. Karş.(-)	(10.000)	Yasal Yük. Karş.	17.000
D. Stoklar	76.000	IV. U.V.Y.K.	44.000
Ticari Mallar	86.000	A. Ticari Borçlar	20.000
Stok Değer Düş. Kar. (-)	(10.000)	Satıcılar	20.000
II. DURAN VARLIKLAR	132.000	B. Borç ve Gider Karşılıkları	24.000
A. Maddi Duran Varlıklar	108.000	Kıdem Tazm. Karş.	24.000
Demirbaşlar	120.000	V. ÖZKAYNAKLAR	185.500
Birikmiş Amortism.(-)	(12.000)	A. Ödenmiş Sermaye	140.000
B. Maddi Olm. Duran Varl. Net	24.000	Sermaye	140.000
		B. Dönem Net Kârı	45.500
		Dönem Net Kârı	45.500
Aktif Toplam	319.000	Pasif Toplam	319.000

HNF A.Ş' nin 01/01/2012-31/12/2012 tarihleri arasındaki hesap döneminde finansal durum tablosunda raporlanan hesap kalemlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir;

1) İşletmenin menkul kıymetleri içerisinde yer alan hisse senetleri toplamı 35.000 TL' dir. Bu toplam içerisinde 5.000 TL hisse senedi değer artışı dâhildir.

2) Senetsiz ticari alacaklar reeskont işlemine tabi tutularak 8.000 TL, reeskont gideri kaydedilmiştir. Senetsiz ticari borçlar için de 6.000 TL reeskont hesaplanarak gelir kaydedilmiştir.

3) İşletme modası geçen stokları için 10.000 TL değer düşüklüğü karşılığı ayırmıştır.

4) Cari dönem içerisinde satın alınan makinenin maliyet bedeli 120.000 TL' dir. Makinenin tahmini faydalı ömrü 10 yıldır. İşletme vergi avantajı sağlamak için azalan kalanlar yöntemi uygulamıştır. Fakat maddi duran varlık finansal tablolara faydalı ömründen hareketle normal amortisman yöntemine göre hesaplanan tutarla yansıtılmıştır.

5) İşletme yeni ürün geliştirmek amacıyla 30.000 TL harcama yaparak aktifleştirmiştir. 5 yıl içerisinde itfa edilecek olan bu aktifleştirilen tutar için 6.000 TL itfa payı ayrılarak mali tablolara intikal ettirilmiştir fakat tutarın tamamı, vergi avantajı sağlamak amacıyla mali kârın tespitinde indirim konusu yapılmıştır.

6) İşletme ticari borçları içerisinde yer alan dövizli borçları nedeniyle değerleme yapmıştır. Değerlemede Merkez Bankası döviz satış kurunu dikkate almış ve hesapladığı kur farkını gider kaydetmiştir. VUK' a göre dövizli borçlar Merkez Bankasının alış kuru ile değerlendirilmesi yapılmalıdır denilmiştir. Bu durumda alış ve satış kuru arasındaki 8.000 TL fark bulunmaktadır bu fark kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergilendirilebilir kâra eklenecektir.

7) İşletme cari dönem sonunda 24.000 TL tutarında kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır. VUK' a göre ödendiği zaman gider olarak yazılabilecektir.

8) Vadesinde tahsil edilemeyen 10.000 TL senetsiz alacak şüpheli duruma düşmüş ve tamamı için karşılık ayrılmıştır. Yalnız alacak için ihtar çekilmemiş, yasal işlem başlatılmamıştır.

9) Cari dönemde 4.000 TL iştirak geliri tahakkuk etmiştir, tamamı vergiden istisnadır.

10) İşletme cari dönemde 7.000 TL gecikme faizi ödemiştir.

11) İşletmenin cari dönem içerisinde ödediği 4.500 TL trafik cezası vardır.

12) İşletmenin mevduat hesabına tahakkuk eden faiz geliri 5.000 TL' dir. Tahakkuk eden bu tutar VUK' a göre tahsil edildiğinde dikkate alınacaktır.

13) İşletmenin 2012 yılında tahakkuk eden sosyal güvenlik kesintisi toplamı 50.000 TL 'dir. Şirket bu tutarın 43.000 TL ödemiştir.

14) İşletmenin 31/12/2012 tarihi itibarıyla dönem kârı 62.500 TL Bilanço tarihinde kurumlar vergisi oranı % 20' dir.

4.1. VERGİ KANUNLARINA GÖRE KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLANMASI

Aşağıda 31/12/2012 tarihli HNF A.Ş.' nin bilanço verilerinden hareketle VUK' a göre ticari bilanço kârına, kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmiş, vergiye tabi olmayan gelirler ve matrahtan indirimler düşülmüştür böylelikle mali kâra ulaşılmıştır. Ulaşılan mali kâra belirtilen cari vergi oranı %20 uygulanarak vergi mevzuatına göre dönemin kurumlar vergisi hesaplanmıştır.

Dönem Ticari Kârı	: 62.500 TL
İlaveler	: 78.500TL
➤ Ticari Alacak Reeskont Gideri	: 8.000 TL (İGF)
➤ Şüpheli Ticari Alacak Reeskont Gideri	: 10.000 TL (İGF)
➤ Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	: 10.000 TL (İGF)
➤ Borç Değerlemesi Kur Farkı Gideri	: 8.000 TL (İGF)
➤ Ödenmeyen SGK Primleri	: 7.000 TL (İGF)
➤ Kıdem Tazminatı Karşılığı	: 24.000 TL (İGF)
➤ Gecikme Faizi	: 7.000 TL (SF)
➤ Trafik Cezası	: 4.500 TL (SF)

İndirimler	: (56.000) TL
➤ Hisse Senedi Değer Artışı	: 5.000 TL (VGF)
➤ MDV Amortisman Gider Farkı	: 12.000 TL (VGF)
➤ Araştırma Geliştirme Giderleri	: 24.000 TL (VGF)
➤ Ticari Borçlar Reeskont Faiz Geliri	: 6.000 TL (VGF)
➤ İştirak Geliri	: 4.000 TL (SF)
➤ Tahakkuk Eden Faiz Geliri	: 5.000 TL (VGF)

Mali Kâr	85.000 TL
Yasal Vergi Karşılığı (85.000 %20)	17.000 TL
Dönem Net Kârı (62.500- 17.000)	45.500 TL

31/12/2012 tarihinde yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

31/12/2012			
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.	17.000		
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hs.		17.000	
31/12/2012			
690 Dönem Kârı veya Zararı Hs.	62.500		
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.		17.000	
692. Dönem Net Kârı veya Zararı Hs.		45.500	
31/12/2012			
692 Dönem Net Kârı veya Zararı Hs.	45.500		
590 Dönem Net Kârı		45.500	

4.2. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLANMASI VE ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ

Daha önce belirttiğimiz gibi cari dönemde vergilendirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi yükümlülüğü, indirilebilir geçici farklar da ertelenmiş vergi varlığı oluşturacaktır. Bu varlık ve yükümlülükleri TMS 12 standardı uyarınca kayıtlara alınması gereken tutarlar belirlenecek ve raporlaması yapılacaktır. Standart uyarınca bilançoda meydana gelen geçici farka neden olan kalemler ele alınarak ortaya çıkan geçici farkların neler olduğu ve sebepleri açıklanmaya çalışılacak daha sonra ertelenmiş vergi tutarının muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiği belirtilecektir.

Ertelenmiş vergi etkisi yaratan kalemler ile ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir;

1) Ticari bilançoda kayıtlı olan 35.000 TL hisse senetlerinin içerisinde 5.000 TL hisse senedi değer artışı cari dönemde vergi mevzuatı açısından gelir olarak kabul edilmediğinden ortaya geçici bir fark çıkmaktadır. Aktifte oluşan bu geçici farkın muhasebe değeri, vergi değerinden büyük olduğu için vergilendirilebilir geçici fark oluşur. Buna göre;

$$MD > VD = \text{Vergilendirilebilir Geçici Fark} \quad (35.000 - 30.000) = 5.000 \text{ VGF}$$

Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

$$5.000 \times \%20 = 1.000 \text{ TL EVY}$$

2) Senetsiz ticari alacaklar ve borçlar reeskont işlemine tabi tutulmuş senetsiz alacaklardan kaynaklanan 8.000 TL reeskont gideri ile senetsiz borçlardan kaynaklanan 6.000 TL reeskont geliri kayıtlara alınmıştı. Ancak vergi mevzuatı açısından senede bağlı olmayan alacak ve borçlar için reeskont hesaplaması mümkün olmadığı için; senetsiz alacaklardan kaynaklanan 8.000 TL reeskont gideri indirilebilir geçici fark, senetsiz borçlardan kaynaklanan 6.000 TL reeskont geliri vergilendirilebilir geçici fark oluşmasına neden olur. Buna göre;

Senetsiz Alacaklar İçin:

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

$$8.000 \times \%20 = 1.600 \text{ TL EVV}$$

Senetsiz Borçlar İçin:

Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

$$6.000 \quad x \quad \% 20 \quad = 1.200 \text{ TL EVY}$$

3) İşletme modası geçen stoklar için 10.000 karşılık ayırmıştı. Ancak takdir komisyonuna tespit yaptırılmadığı için ayrılan karşılık vergi kanunları açısından kabul edilmemektedir. Karşılığın muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark oluşmaktadır bu da indirilebilir geçici farka neden olur. Buna göre;

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

$$10.000 \quad x \quad \%20 \quad = 2.000 \text{ TL EVV}$$

4) İşletme dönem içerisinde satın aldığı 120.000 TL değerindeki makine için muhasebe kurallarına göre 12.000 TL amortisman tutarı hesaplamıştır. Vergi kurallarına göre hesaplaması gereken amortisman 24.000 TL' dir. Bu durumda amortisman tutarında (24.000-12.000) 12.000 TL vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır. Buna göre;

Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

$$12.000 \quad x \quad \% 20 \quad = 2.400 \text{ TL EVY}$$

5) İşletme yeni ürün geliştirmek için yaptığı 30.000 TL harcamayı aktifleşmiştir muhasebe kurallarına göre amortisman gideri 6.000 TL' dir. Ancak işletme vergi avantajı sağlamak amacıyla tutarın tamamını mali kârın hesaplanmasında indirim konusu yapmıştır.

6) İşletme döviz borçları için döviz satış kurundan değerlendirme yaparak kur farkını kayıtlarına almıştır. Ancak vergi kanunları gereğince döviz alış kurundan değerlendirme yapması gerektiği için iki kur arasında oluşan 8.000 TL kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde ve borçlarda artış meydana getirdiği için bu fark indirilebilir geçici fark oluşacaktır.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

$$8.000 \quad x \quad \%20 \quad = 1.600 \text{ TL EVV}$$

7) İşletmenin cari dönemde 24.000 TL tutarında ayırdığı kıdem tazminatı tutarını kayıtlara almıştır. Fakat vergi kuralları kıdem tazminatı tutarını ödeme yapıldığı zaman kabul edecektir. Bu durumda kıdem tazminatı karşılığı tutarı indirilebilir geçici fark etkisi yaratmaktadır.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

$$24.000 \times \%20 = 4.800 \text{ TL EVV}$$

8) İşletme vadesinde ödenmeyen senetsiz alacağı için 10.000 TL karşılık ayırmıştır. Ancak bu alacak ile ilgili dava ve icra işlemleri başlatılmadığı için muhasebe değeri 10.000 TL olmasına rağmen vergi değeri 0' dır. Bu durumda indirilebilir geçici fark oluşacaktır.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

$$10.000 \times \%20 = 2.000 \text{ TL EVV}$$

9) İşletme cari dönemde 4.000 TL iştirak geliri elde etmiştir ve bu gelirin tamamı vergiden istisnadır. Bu durumda gelir olarak matraha ilave edilemeyen bu tutar sürekli farka neden olacaktır ve mali kârın hesaplanmasında ilave edilecek, gelecek dönemlerde herhangi bir indirim tabi tutulmayacaktır.

10) İşletmenin cari dönemde ödediği 7.000 TL tutarındaki gecikme faizi vergi kanunları açısından gider olarak kabul edilmediği için sürekli farka neden olan gider niteliğindedir. Mali kârın hesaplanmasında ilave edilecek ve gelecek dönemlerde indirimi söz konusu olmayacaktır.

11) İşletmenin cari dönemde ödediği 4.500 TL tutarındaki trafik cezası da vergi kanunları açısından gider olarak kabul edilmediği için sürekli farka neden olan gider niteliğindedir. Mali kârın hesaplanmasında ilave edilecek ve gelecek dönemlerde indirimi söz konusu olmayacaktır.

12) İşletmenin 5.000 TL olarak tahakkuk eden faiz geliri vergi kanunları açısından tahsil edildiğinde dikkate alınacağı için bu tutar vergiye tabi değildir. Bu durumda tahakkuk eden faiz geliri vergilendirilebilir geçici fark niteliğindedir.

13) İşletme cari dönemde 50.000 TL tutarındaki sosyal güvenlik kesintilerinin 43.000 TL ödemiş, (50.000-43.000) 7.000 TL tutarındaki prim borcunu ödemediği için

vergi kanunları bu tutarın muhasebeleştirilmesine müsaade etmemektedir. Bu durumda aradaki fark yaratan 7.000 TL indirilebilir geçici fark niteliğindedir.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

$$7.000 \quad x \quad \%20 \quad = \quad 1.400 \text{ TL EVV}$$

Yukarıda açıklanan verilere göre, aktif ve pasif kalemlerin muhasebe değerleri ile vergi değerleri arasında oluşan indirilebilir geçici farklar ile vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri tablo yardımıyla gösterilerek ertelenmiş vergi tutarı hesaplanacaktır.

	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Geçici Farklar		Ertelenmiş Vergi	
			İGF	VGF	EVV	EVY
Hazır Değerler	26.000	26.000	-	-	-	-
Menkul Kıymetler	35.000	35.000	-	-	-	-
Hisse Senedi Değer Artışı	-	(5.000)	-	5.000	-	1.000
Ticari Alacaklar	58.000	58.000	-	-	-	-
Ticari Alacaklar Reeskontu	(8.000)	-	8.000	-	1.600	-
Şüpheli Ticari Alacaklar	10.000	10.000	-	-	-	-
Şüpheli Ticari Alacaklar Karş.	(10.000)	-	10.000	-	2.000	-
Stoklar	86.000	86.000	-	-	-	-
Stok Değer Düşüklüğü Karş.	(10.000)	-	10.000	-	2.000	-
M. Duran Varlıklar	120.000	120.000	-	-	-	-
Birikmiş Amortisman	(12.000)	(24.000)	-	12.000	-	2.400
M. Olmayan Duran Varl. Net	24.000	-	-	24.000	-	4.800
Aktif Toplamı	319.000	306.000	28.000	41.000	5.600	8.200
Mali Borçlar	35.500	35.500	-	-	-	-
Ticari Borçlar	36.000	36.000	-	-	-	-
Ticari Borçlar Reeskontu	(6.000)	-	-	6.000	-	1.200
Ödenecek Vergi ve Fonlar	7.000	-	7.000	-	1.400	-
Vergi Karşılığı	17.000	17.000	-	-	-	-
Ticari Borçlar (Dövizli)	20.000	12.000	8.000	-	1.600	-
Kıdem Tazminatı Karşılığı	24.000	-	24.000	-	4.800	-
Ödenmiş Sermaye	140.000	140.000	-	-	-	-
Dönem Net Kârı	45.500	65.500	-	-	-	-
Pasif Toplamı	319.000	306.000	39.000	6.000	7.800	1.200

Aktif ve pasif kalemlerdeki geçici farklar yukarıda özetlenmiştir.

Aktif ve pasiflerde ortaya çıkan bu farklar ertelenmiş vergi varlıkları veya ertelenmiş yükümlülükleri oluştururlar. Bu durumda dönemin ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü aşağıdaki şekilde hesaplanacak ve muhasebe kayıtlarına intikal ettirilecektir.

Aktif kalemler için

Vergilendirilebilir Geçici Farklar =	41.000 TL
İndirilebilir Geçici Farklar =	<u>28.000 TL</u>
Fark =	13.000 TL Vergilendirilebilir geçici fark

Pasif kalemler için

İndirilebilir Geçici Farklar =	39.000 TL
Vergilendirilebilir Geçici Farklar =	<u>6.000 TL</u>
Fark =	33.000 TL İndirilebilir Geçici fark

Aktif ve Pasifte oluşan farklar netleştirilerek dönemin toplam geçici farkı tutarına ve türünün indirilebilir geçici fark mı yoksa vergilendirilebilir geçici fark mı olduğuna ulaşılır;

İndirilebilir Geçici Farklar =	33.000 TL
Vergilendirilebilir Geçici Farklar =	<u>13.000 TL</u>
Fark =	20.000 TL İndirilebilir Geçici fark

Yapılan hesaplamalara göre işletmenin 20.000 TL indirilebilir geçici farkı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre işletmenin ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;

Ertelenmiş Vergi Varlığı =	İndirilebilir Geçici Fark x Dönem Vergi Oranı
Ertelenmiş Vergi Varlığı =	20.000 x %20
Ertelenmiş Vergi Varlığı =	4.000 TL

Bu hesaplamalar sonucunda Kurumlar Vergisi aşağıdaki şekilde kayıtlara alınacaktır.

31/12/2012			
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.	17.000		
283 Ertelenen Vergi Varlığı Hs.	4.000		
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hs.		17.000	
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.		4.000	
691.01 Ertelenmiş Vergi Geliri			
31/12/2012			
690 Dönem Kârı veya Zararı Hs.	62.500		
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılıkları Hs.		13.000	
692. Dönem Net Kârı veya Zararı Hs.		49.500	
31/12/2012			
692 Dönem Net Kârı veya Zararı Hs.	49.500		
590 Dönem Net Kârı		49.500	

Ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri ile ilgili yapılan hesaplamalar sonucunda ertelenen vergi varlıkları ile yükümlülükleri belirlenmiş, varlık ve yükümlülükler netleştirilerek ortaya çıkan ertelenen vergi varlığı tutarı muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Yapılan kayıtlarda da görüleceği üzere ödenecek kurumlar vergisi tutarı değişmemiş ancak dönem net kârı ertelenmiş vergi varlıkları nedeniyle artmıştır. Standart uyarınca firmanın bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Aktif

HNF A.Ş. 31/12/2012 Tarihli Bilançosu

Pasif

I. DÖNEN VARLIKLAR	187.000	III. K.V.Y.K.	89.500
A. Hazır Değerler	26.000	A. Mali Borçlar	35.500
Kasa	9.000	Banka Kredileri	35.500
Banka	17.000	B. Ticari Borçlar	30.000
B. Menkul Kıymetler	35.000	Satıcılar	36.000
Hisse Senetleri	35.000	Ticari Borç. Rees.(-)	(6.000)
C. Ticari Alacaklar	50.000	C. Öd. Vergi ve Fonlar	7.000
Alıcılar	58.000	Öd. Sosyal Güv. Kes.	7.000
Ticari Ala. Rees.(-)	(8.000)	D. Borç ve Gider Karşılıkları	17.000
Şüpheli Tic. Ala.	10.000	Dönem Kârı ve Diğer	
Şüpheli Tic. Ala. Karş.(-)	(10.000)	Yasal Yük. Karş.	17.000
D. Stoklar	76.000	IV. U.V.Y.K.	44.000
Ticari Mallar	86.000	A. Ticari Borçlar	20.000
Stok Değer Düş. Kar. (-)	(10.000)	Satıcılar	20.000
II. DURAN VARLIKLAR	136.000	B. Borç ve Gider Karşılıkları	24.000
A. Maddi Duran Varlıklar	108.000	Kıdem Tazm. Karş.	24.000
Demirbaşlar	120.000	V. ÖZKAYNAKLAR	189.500
Birikmiş Amortisman(-)	(12.000)	A. Ödenmiş Sermaye	140.000
B. Maddi Olm. Duran Varl. Net	24.000	Sermaye	140.000
C. Gelecek Yıllara Ait Gid. Ve	4.000	B. Dönem Net Kârı (Zararı)	49.500
Gelir Thk.		Dönem Net Kârı	49.500
Ertelenen Vergi Varlığı	4.000		
Aktif Toplam	323.000	Pasif Toplam	323.000

SONUÇ

Her ülkenin kendi ihtiyaçlarına cevap verebileceği şekilde hazırladığı ve uygulamaya koyduğu farklı muhasebe standartları ile hazırlanan finansal durumlarını gösteren mali tablolar uluslararası piyasada yatırım yapmak isteyen bilgi kullanıcıları tarafından yorumlanırken sıkıntılar yaşanmasına neden olmakta ve tabloların karşılaştırılabilirliğinin, anlaşılabilirliğinin sağlanması aşamasında ciddi zaman kayıplarına neden olmaktadır. Hem ulusal hem de uluslararası bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak için güvenilir, doğru, şeffaf, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun finansal raporlama oluşturmak adına tüm Dünya’da tek bir standart setine doğru gidilmektedir. Ülkemizde de birçok kurum kendi yetki alanlarına giren işletmeler için Uluslararası Muhasebe Standartlarının birebir tercümesi olan Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile de finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bu gelişmelerden hareketle işletmelerin faaliyet sonuçlarını güvenilir ve sağlıklı bir biçimde muhasebeleştirilmesi için ortak finansal raporlama standartları çok önemlidir. Yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları arasında en kapsamlı standart olan Gelir Vergileri Standardı da, kurum kazançları üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesini düzenlemekte işletmelerin dönemde faaliyetlerinden elde ettikleri verileri bilgi kullanıcılarına güvenilir, gerçek, doğru bir biçimde aktarmaları açısından önem arz etmektedir. Vergi kanunlarının tahsil esasına ile muhasebe kurallarının tahakkuk esasına ya da vergi kanunlarının doğrudan gider yazılmasına izin verdiği ancak muhasebe kuralları açısından itfa edilerek yok edilmesi gereken giderler gibi çalışmanın önceki bölümünde örneklendirilerek anlatılan vergi mevzuatı ve muhasebe standartları arasında oluşan geçici farklar iki farklı kâr rakamı oluşmaktadır. İşletmeler bu farklılıklar nedeniyle cari dönem içerisinde finansal raporlarında kâr beyan etmekte iken gerçekte zarar edebilmekte, düşük kâr beyan eden işletmeler de ertelenen vergiler nedeniyle daha yüksek kârlar elde edebilmektedir. Bu nedenle

işletmelerin TMS 12 Gelir Vergileri Standardında açıklandığı üzere ertelenen vergi varlıkları ile ertelenen vergi yükümlölüklerinin analizinin yapılması ve sağlıklı bir şekilde raporlanması büyük önem taşımaktadır. Ertelenen vergiler ile ilgili yapılan düzeltmelerin amacı işletmelerin ileride varlıkları için elde etme, borçları için ise ödeme ve söz konusu durumların vergisel etkisinin finansal tablolara doğru bir biçimde yansıtılmasıdır.

Bu çalışmada standartların gelişme sürecine, uluslararası piyasada öncü kuruluşların standartlar ile ilgili çalışmalarına, Türkiye’de öncü olan kurumların Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmalarına değinilmiş daha sonra TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile birlikte vergi kanunları açısından süreklilik yaratan farklar ile istisnalar anlatılmış, vergi kanunları ile muhasebe kuralları arasında farklılık yaratan işlemlerin cari dönemde ortaya çıkan vergilendirilebilir geçici farklar ile indirilebilir geçici farklara hangi durumların neden olduğu ertelenen vergi varlık ve yükümlölükleri hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Son bölümde örnek bir işletme üzerinde verilen durumlardan hareketle ertelenen vergi etkisinin mali tabloda ne şekilde raporlanması gerektiğine değinilmiştir. Ertelenmiş vergiler ülkemizde kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanununda belirtilen finansal tabloların yayımlanan standartlara uygun olarak raporlanması aşamasında daha da önem kazanacaktır.

KAYNAKLAR

Kitaplar

Akbulut, Akın. (editör). (2012), '*TMS/TFRS/KOBİ Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş*', Türmob Yayınları, Ankara.

Demir, Şeref. (2012), '*TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (VUK Değerleme Yaklaşımı)*', Seçkin Yayıncılık, İstanbul.

Elitaş, Cemal., Elitaş, Bilge. Leyli. (2010), '*Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamalar*', Gazi Kitabevi, Ankara.

Gökçen, Gürbüz., Ataman, Başak., Çakıcı, Cemal. (2011), '*Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*', Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Örten, Remzi., Karapınar, Aydın. (2007), '*Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*', Gazi Kitabevi. Ankara.

Örten, Remzi., Kaval, Hasan., Karapınar, Aydın. (2012), '*Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*', Gazikitabevi, Ankara.

Sağlam, Necdet., Yolcu, Mehmet., Eflatun, Ali Osman. (2012), '*UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulamaları Rehberi Açıklamalı, Yorumlu, Örnekli, İlk Geçiş Uygulaması*', Muhasebe TR., Hipotez Yayınları, Ankara.

Süer, Ayça Zeynep. (2012), '*Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*', Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Şen, Güliz Fulya. (2012), '*Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açından İncelenmesi ve Ertelenmiş Vergi Uygulaması*', Adalet Yayınları, Ankara.

Makaleler

- Akdoğan, Nalan.: (2006), '*UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi*', Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi(sayı: 17).
- Akdoğan, Nalan. (Kasım 2012), '*Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Uygulanmasının Sağlanmasında Maliye Bakanlığının Tarihi Sorumluluğu*', Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi(sayı: 38).
- Ataman, Başak. (Nisan-Mayıs-Haziran-2004), '*Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması*'. İSMMMO Mali Çözüm(sayı: 67).
- Başpınar, Ahmet. (Mayıs-Ağustos 2001), Ahmet Başpınar, '*Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*'. Maliye Dergisi(sayı: 146).
- Demir, Şeref. (2001), '*IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)*', Yaklaşım Dergisi(sayı: 104).
- Demir, Şeref. (2011), '*Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Kabul Edilmeyen Giderler, Diğer İndirimler, İstisnalar ve Bir Uygulama Örneği*', Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi(sayı: 88).
- Demir, Şeref. (2007), '*UFRS (UMS-TMS) Değerleme Hükümleri*', Türmob Yayınları 303, Sirküler Rapor, Sayı:2007-1
- Dinç, 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).
- Ferhatoğlu, Emrah., Köse, Tunç. (Temmuz- Ağustos 2009), '*Ar-Ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi*', İSMMMO Mali Çözüm(sayı: 94).

- Göğüş, Handan Sümer. (Eylül-Ekim 2010), '*Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi*', İSMMMO Mali Çözüm Dergisi,(sayı:101).
- Gücenme, Ümit., Arsoy, Aylin. Poroy. (2007), '*Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri*', Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (sayı: 21).
- Gür, Mehmet Fatih. (2012), '*Yenileme Fonu-1: Yenileme Fonu Uygulaması*', E-Yaklaşım, sayı: 240.
- İbiş, Cemal., Özkan, Serdar. (Ocak-Mart 2006), '*Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS)'na Genel Bakış*', İSMMMO Mali Çözüm Dergisi,(sayı: 74).
- Kaval, Hasan. '*Kıdem Tazminatı Karşılığında Aktüer Kazanç ve Kayıpların Diğer Gelirler Tablosunda Raporlanması*', <http://www.akademikdenetim.com.tr/page.php?id=25> , (çevrimiçi), erişim tarihi : 25.12.2012
- Kazan, Ahmet. '(Eylül 2009), '*Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Vergisel Boyutu*', E- Yaklaşım, sayı: 201.
- Kaya, Tolga. (Nisan 2012). '*Şerefiye Kavramının Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi*', E-Yaklaşım Dergisi, sayı: 232
- Kırlıoğlu, Hilmi., Şişman, Ahmet Gündoğan. (Mart-Nisan 2010), '*İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler*', İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, (sayı:98).
- Özkan, Azzem. (2009), '*TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları*', Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (sayı: 32).
- Özkan, Mehmet., Terzi, Serkan. (Temmuz-Ağustos 2010), '*Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri*', İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, (sayı:100).

Süer, Ayça Zeynep., Şenyiğit, Yiğit Bora (Ocak-Şubat-Mart 2006), '*Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması*', İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi(sayı: 74).

Tekşen, Ömer. (2007), '*TMS 12 Gelir Vergileri standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*', Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi(sayı: 28).

Yıldırım, Haşmet. (Aralık 2012), '*Şerefiyenin, TMS Değerleme Hükümleri İle VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kâr/Mali Kâr Karşılaştırması*'. E-Yaklaşım Dergisi, sayı: 240,

Yalkın, Yüksel Koç. (05 Ekim 2001), '*Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi*'. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (sayı: 5).

Tezler

Bedri, Bülent. (2007), '*Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolarda Yansıtılması*', Yüksek Lisans Tezi. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

Çakmakçı, Bahar. (2009), '*TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu*', Yüksek Lisans Tezi. Yüksek Lisans Tezi.

Bildiriler

Çiftçi, Yavuz., Erserim, Alper. (2008, Nisan 24-27), '*Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*'. Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu. http://yavuzciftci.com/calismalar/yciftci&aerserim_ıcam08.pdf , (çevrimiçi), erişim tarihi: 28.11.2012

Durmuş, Ahmet Hayri. (2001, Mayıs 2-6), '*Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu*'. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 5. Uluslararası Muhasebe Sempozyumu.

<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=4&Yid=5> , (çevrimiçi),
erişim tarihi: 28.11.2012

İbiş, Cemal., Akçaray, Ayça. (2003 Nisan 16-19), '*IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS' ın Uygulanması Süreci*', Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 6.Uluslararası Muhasebe Sempozyumu. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/CemalIbis.pdf> , (çevrimiçi), erişim tarihi: 30.11.2012

Kavak, Ahmet. (2-6 Mart 2008), '*TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi*', VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu. Antalya: Ankara SMMMO. http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_105.pdf , (çevrimiçi), erişim tarihi: 30.11.2012

Elektronik Yayınlar / İnternet Siteleri

Deloitte UFRS Cep Kitapçığı,

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/UFRS-Cep-Kitapcigi-2011.pdf> , (çevrimiçi), erişim tarihi: 14.12.2012.

Sermaye Piyasası Kurulu Tanıtım Kitapçığı,

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=846&ext=pdf&submenuheader=-1> , (çevrimiçi), erişim tarihi: 14.12.2012.

Sermaye Piyasası Kurulu

<http://www.spk.gov.tr/> , (çevrimiçi), erişim tarihi: 14.12.2012.

TMS 2 Stoklara İlişkin TürkiyeMuhasebe Standardı,

<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf> , (çevrimiçi), erişim tarihi:14.12.2012.

TMS 12 Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı,

<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS12.pdf> , (çevrimiçi), erişim tarihi: 21.07.2012.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklara İlişkin TürkiyeMuhasebe Standardı ,

<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf> , (çevrimiçi), erişim tarihi: 14.12.2012.

TMS 18 Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı,

<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf> , (çevrimiçi), erişim tarihi: 14.12.2012.

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı,

<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS38.pdf> , (çevrimiçi), erişim tarihi: 28.11.2012.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,

http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf , (çevrimiçi), erişim tarihi: 24.12.2012.

100 Soruda Ar-Ge Teşvikleri,

http://www.vergidegundem.com/documents/10156/79656/EY100soru_AR-GE_2011.pdf , erişim tarihi 24.12.2012.

Kanunlar

193 sayılı GVK, Kabul Tarihi: 31/12/1960, Resmi Gazete Sayısı: 10700, Resmi Gazete Tarihi: 06/01/1961.

213 sayılı VUK, Kabul Tarihi: 04/01/1961, Resmi Gazete Sayısı:10703, Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete sayısı :28103 Resmi Gazete Tarihi: 02/11/2011

5520 sayılı KVK, Kabul Tarihi: 13/06/2006 Resmi Gazete Sayısı :26205, Resmi Gazete Tarih: 21/06/2006

5520 sayılı KVK 1 numaralı Genel Tebliği, Kabul Tarihi: 03/04/2007, Resmi Gazete Sayısı: 26482

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun, Kabul Tarihi; 28/02/2008, Resmi Gazete Sayısı: 26814, Resmi Gazete Tarih: 12/03/2008

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK), Kabul Tarihi 13/01/2011, Resmi Gazete Sayısı: 27846, Resmi Gazete Tarihi:14/02/2011

6335 sayılı TTK ile TTK' nın Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda
Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kabul Tarihi: 26/06/2012, Resmi Gazete Sayısı:
28339, Resmi Gazete Tarihi: 30/06/2012.

ÖZGEÇMİŞ

Zehra AKDAĞ, Erzincan'da doğmuştur. İlk ve orta öğrenimini İstanbul'da tamamladıktan sonra, 2010 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme Bölümünde lisans eğitimini tamamlamıştır. Kasım 2010' da girdiği Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Başlatma Sınavında başarılı olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Stajyerliği ünvanını almıştır. Eylül 2012 yılında girdiği Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim sınavında Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisansı almıştır. Muhasebe alanındaki mesleğine 2004 yılından itibaren çalıştığı muhasebe bürosunda devam etmektedir.