

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

ERTELENEN VERGİ
VE ERTELENEN VERGİNİN
FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASI

Yüksek Lisans Tezi

Seda ERPEK

Ankara-2007

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

ERTELENEN VERGİ
VE ERTELENEN VERGİNİN
FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASI

Yüksek Lisans Tezi

Seda ERPEK

Tez Danışmanı

Doç.Dr.Orhan ÇELİK

Ankara-2007

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**ERTELENEN VERGİ
VE ERTELENEN VERGİNİN
FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı : Doç.Dr.Orhan ÇELİK

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

Doç.Dr. Orhan ÇELİK

.....

Doç.Dr. Kadir GÜRDAL

.....

Yrd.Doç.Dr. Yiğit ÖZBEK

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Tez Sınavı Tarihi : 15.02.2008

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	V
TABLO DİZİNİ.....	VI
GİRİŞ.....	VII

BİRİNCİ BÖLÜM

KAR KAVRAMI VE ERTELENEN VERGİ

1.1. KAR KAVRAMI.....	1
1.2. SÜREKLİLİK VE DÖNEMSELLİK İLKELERİ İLE TAHAKKUK ESASI.....	4
1.3. TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE UYGULAMALARI İLE VERGİ DÜZENLEMELERİ	5
1.4. IFRS DÜZENLEMELERİ VE TÜRK VERGİ MEVZUATI HÜKÜMLERİ AÇISINDAN DÖNEM SONU KARININ HESAPLANMASINA İLİŞKİN ESASLARIN KARŞILAŞTIRILMASI	12
1.4.1. HAZIR DEĞERLER GRUBUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELER	12
1.4.2. MENKUL KIYMETLER GRUBUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	13
1.4.3. TİCARİ ALACAKLAR VE BORÇLAR GRUBUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELER	14
1.4.4. STOKLAR GRUBUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	16
1.4.5. MADDİ VARLIKLAR GRUBUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELER	17
1.4.6. MADDİ OLMAYAN VARLIK GRUBUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	20
1.4.7. AMORTİSMAN UYGULAMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER	21
1.4.8. KARŞILIKLARA İLİŞKİN DÜZENLEMELER	22
1.4.9. KIDEM TAZMİNATININ HESAPLANMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER	24
1.4.10. SATIŞ HASILATININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	25
1.4.11. ÖZKAYNAK HESAPLARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER	25
1.4.12. YABANCI PARA CİNSİNDEN YAPILAN İŞLEMLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	26
1.4.13. HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN KAYNAKLANAN KAR VE ZARARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	27
1.4.14. VERGİ DÜZENLEMELERİNDE YER ALAN MUAFİYETLER	27
1.4.15. TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DÜZENLEMELERİ AÇISINDAN KAZANÇTAN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	28
1.4.16. TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DÜZENLEMELERİ AÇISINDAN KAZANÇTAN İSTİSNA EDİLEN GELİRLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	31
1.4.16.1. KVK'da Yer Alan Kurumlar Vergisi'nden İstisna Edilen Gelirler	31
1.4.16.2. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar	34
1.4.17. DÜZENLENMESİ GEREKEN FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN FARKLILIKLAR.....	34
1.5. VERGİNİN ERTELENMESİ KAVRAMI.....	35
1.6. ERTELENEN VERGİ KAVRAMININ FİNANSAL TABLOLARDA YER ALMASININ GEREKLİLİĞİ.....	36
1.6.1 ZAMANLAMA FARKLILIKLARI	41
1.6.2. VERGİ DEĞERİ İLE MUHASEBE DEĞERİNİN FARKLILAŞMASINA YOL AÇAN GEÇİCİ FARKLAR	42

I.7. ERTELENEN VERGİNİN FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASINDA KULLANILAN YÖNTEMLER.....	44
I.8. ERTELENEN VERGİNİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR	45

İKİNCİ BÖLÜM

ERTELENEN VERGİNİN FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASINA İLİŞKİN IFRS 12 DÜZENLEMELERİ

2.1. ERTELENEN VERGİNİN FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASINA İLİŞKİN IFRS 12 DÜZENLEMELERİ	47
2.2. ERTELENEN VERGİNİN HESAPLANMASINA VE FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASINA İLİŞKİN ESASLAR.....	48
2.2.1. ERTELENEN VERGİNİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN ESASLAR	48
2.2.1.1. <i>Efektif Vergi Oranı Kavramı</i>	51
2.2.2. ERTELENEN VERGİNİN RAPORLANMASINA İLİŞKİN ESASLAR.....	52
2.2.2.1. <i>Ertelenen Vergi Varlığının Finansal Tablolarda Raporlanmasına İlişkin Esaslar</i>	54
2.2.2.2. <i>Ertelenen Vergi Yükümlülüğünün Finansal Tablolarda Raporlanmasına İlişkin Esaslar</i> ...	60
2.3. ERTELENEN VERGİNİN RAPORLANMASI VE HESAPLANMASINA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ HALLER	62
2.3.1. GEÇİCİ FARKLARIN ERTELENEN VERGİYE YOL AÇMADIĞI HALLER.....	62
2.3.2. ŞEREFİYENİN FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASI DURUMU	63
2.3.3. BELİRLİ BİR VARLIĞIN VEYA YÜKÜMLÜLÜĞÜN İLK KEZ FİNANSAL TABLOLARA ALINMASINDA VARLIĞIN YA DA YÜKÜMLÜLÜĞÜN DEFTER DEĞERİ İLE VERGİ DEĞERİNİN FARKLILAŞMASI	65
2.3.4. KONSOLİDASYON	66
2.3.5. DİREKT SERMAYE İLE İLİŞKİLENDİRİLEN FAALİYETLERDEN DOĞAN ERTELENEN VERGİNİN FİNANSAL TABLOLARA YANSITILMASI	67
2.3.6. MADDİ VEYA MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN VERGİ GİDERİ VEYA GELİRİ.....	67
2.3.7. VARLIKLARIN ENFLASYON UYGULAMASI ÇERÇEVESİNDE ENDEKSLENMESİNE İLİŞKİN VERGİ GİDERİ VEYA GELİRİ	70
2.3.8. KUR FARKLARI DEĞİŞİMİNE İLİŞKİN VERGİ GİDERİ VEYA GELİRİ	70
2.3.9. BİRLEŞİK (GÖMÜLÜ) FİNANSAL ARAÇLARIN ORTAKLIK HAKKI SAĞLAYAN TARAFININ İLK KEZ FİNANSAL TABLOLARA ALINMASI	71
2.3.9. DİĞER HALLER.....	72
2.3.10. BAĞLI ORTAKLIK, İŞTİRAK VE BAĞLI MENKUL KIYMETLERE İLİŞKİN ÖZEL DURUMLAR:	74
2.3.11. GELECEK YILLARA AİT GELİRLERE İLİŞKİN ESASLAR	76
2.4. ERTELENEN VERGİDE MAHSUP UYGULAMASI	77
2.5. VERGİ PLANLAMASI	78
2.6. VERGİ ORANLARINDAKİ VE VERGİ MÜKELLEFİYETİNDE MEYDANA GELEN DEĞİŞİMİN ERTELENEN VERGİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	80
2.7. ERTELENEN VERGİNİN FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASINA İLİŞKİN FAS 109 DÜZENLEMELERİ	82

2.7.1. FAS 109 İLE IFRS 12 DÜZENLEMELERİ ARASINDA ERTELENEN VERGİ VARLIĞININ RAPORLANMASINA İLİŞKİN FARKLILIKLAR	83
--	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ERTELENEN VERGİNİN FİNANSAL TABLOLARA RAPORLANMASINA İLİŞKİN TÜRKİYE UYGULAMASI

3.1. ERTELENEN VERGİNİN FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASINA İLİŞKİN TÜRKİYE UYGULAMASI.....	88
3.2. ÖRNEK UYGULAMA	90
3.1.1. A İŞLETMESİNİN 01.01.2006 TARİHİNDEN 30.06.2006 ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA TARİHİNE KADAR GERÇEKLEŞTİRDİĞİ İŞLEMLER	90
3.2.1. A İŞLETMESİ’NİN 30.06.2006 TARİHİNDEKİ TİCARİ VE MALİ KARININ HESAPLANMASI	100
SONUÇ	105
TEZ ÖZETİ.....	108
ABSTRACT	109
EK: TMS-12 GELİR VERGİLERİ.....	110

KISALTMALAR

BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFRS/UFRS	: Finansal Raporlama Standartları
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
SEC	: Menkul Kıymetler Mübadele Komisyonu
Seri:XI, No:25Tebliği	: Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği
SPKn	: Sermaye Piyasası Kanunu
SPKr	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
US GAAP	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri

TABLO DİZİNİ

Tablo 1: SPKı düzenlemelerine göre ticari karın hesaplanması.

Tablo 2: Vergi düzenlemelerine göre ticari karın hesaplanması.

GİRİŞ

İşletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını değerlendirerek ortaklıkla ilgili karar alan ortaklar, yatırımcılar, müşteriler, kredi kuruluşları ve devlet gibi ilgili kesimler bulunmaktadır. İlgili kesimler, ortaklığın belirli bir dönemdeki faaliyetleri ve finansal durumu hakkındaki bilgileri ağırlıklı olarak finansal tablolarından elde etmektedir. Dolayısıyla finansal tablolarda yer alan bilgilerin önemli, güvenilir, tarafsız, anlaşılabilir, zamanında raporlanmış ve tutarlı olması beklenir. Bu açıdan ilgili kesimlerin ve diğer finansal tablo okuyucularının ortaklığın ekonomik durumu hakkında tam, doğru ve dürüst bilgiye sahip olmaları finansal tabloların karşılaştırılabilir ve şeffaf olmasına bağlıdır.

Günümüzde işletme faaliyetlerinin dünya genelinde geniş bir alana yayılmaya başlaması ile çok uluslu şirketlerin dünya genelinde yaygınlaşması, sermayenin ülkeler arasındaki akışkanlığının çok hızlı ve kolay hale gelmesi, yatırımcıların farklı ülkelerin finansal piyasalarına erişiminin kolaylaşması ve tasarrufların farklı finansal piyasalara kolaylıkla yönlendirilebilmesi kısacası finansal piyasaların küreselleşmesi, finansal yatırım kararının alınmasına temel teşkil eden finansal tabloların uluslararası alanda da gerçeği tam, doğru, dürüst bir biçimde yansıtmasını gerekli kılarak, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğine ve şeffaflığına yönelik ihtiyaçların önemini artırmıştır.

Finansal tablolar nezdinde ortaya çıkan bu ihtiyaçlar, finansal tablolara ilişkin muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin daha da önemli hale gelmesini sağlamıştır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin daha sistematik kısmını ifade eden muhasebe standartlarıdır. Muhasebe standartları, ulusal ve uluslararası boyutlarda

geliştirilmektedir. Her bir ülke ekonomisinin farklı özellikler taşıması, ulusal muhasebe standartlarının da birbirinden farklı olmasını doğurmaktadır.

Dünya genelinde muhasebe ve finansal raporlama sistemleri ile ilgili olarak; Amerika Birleşik Devletleri'nde geçerli olan ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) olmak üzere iki temel düzenleme ekolü bulunmaktadır.

IASB, bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. Kurul; kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır.

Menkul Kıymetler Mübadele Kanunu (Securities Exchange Act of 1934) çerçevesinde görevlendirilen Menkul Kıymetler Mübadele Komisyonu (Securities and Exchange Commission-SEC) Amerika'da faaliyet gösteren şirketlerin uygulamasının zorunlu olduğu muhasebe ve raporlama standartlarını düzenleme yetkisine sahiptir. SEC FASB'yi, Amerika'da faaliyet gösteren şirketlerin uygulamasının zorunlu olduğu muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmakla görevlendirmiştir.

IFRS ve US GAAP'nin muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin öngördüğü düzenlemeler arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu farklılıklar bu standartlar doğrultusunda oluşturulan finansal tabloların da farklılaşmasına neden olmaktadır.

Günümüzdeki gelişmeler finansal tablolarla ilgili finansal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılmasını evrensel sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için bir gereklilik haline getirmiştir. Farklı düzenlemelere göre oluşturulan finansal tablolar ne kadar uyumlu olursa yatırımcı açısından finansal tabloların şeffaflığı ve karşılaştırabilirliği de o kadar artmaktadır. Finansal tabloların uyumlaştırılması ise dayandıkları standartlar arasındaki farklılıkları gidermekten geçmektedir.

Bu doğrultuda IFRS ve US GAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi amacıyla ilk kez 18.09.2002 tarihinde IASB ve FASB arasında Norwalk Mutabakatı imzalanmıştır. İki sistem arasındaki farklılıkları gidermek için sermaye piyasalarında muhasebe raporlarındaki farklılıkların neden olduğu problemleri azaltma girişimleri halen ulusal, iki taraflı anlaşmalar, bölgesel ve uluslararası düzeylerde yapılmaktadır.

Dünya çapında genel kabul görmüş muhasebe ve finansal raporlama standartlarının olmayışı, yatırım alternatifleri ile ilgili yatırımcıların doğru karar alma yeteneklerini sınırlandırmaktadır. Günümüzde pek çok ülkede IFRS düzenlemelerinin benimsenmesine ilişkin bir eğilim vardır. Avrupa Birliği kendi bünyesinde, 2005 yılından itibaren halka açık anonim ortaklıklar ve/veya hisse senetleri borsa ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören ortaklıkların konsolide finansal tablolarını IFRS düzenlemelerine göre oluşturmaları kararı almıştır. Ayrıca Avrupa Birliği'ne üye ülkeler tüm ülke genelindeki işletmelerde IFRS düzenlemelerini uygulama serbestisine sahiptir.

Ülkemizde muhasebe konusunda Türk Ticaret Kanunu (TTK), Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu (SPKn) ve Bankalar Kanununda yer alan değişik

düzenlemeler yer almaktadır. IFRS düzenlemelerine uyum kapsamında, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ayrı ayrı IFRS'ye uyumlu tebliğler yayınlamışlardır. Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) bu konuda hazırladığı 29 adet muhasebe standardı ve 6 adet raporlama standardı bulunmaktadır.

15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan IFRS ile uyumlu Seri:XI, No:25 sayılı "*Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği*" (Seri:XI, No:25 sayılı Tebliğ) yürürlükte bulunmaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu (SPKn) hükümlerine tabi işletmeler, 31.03.2005 tarihinden sonra Seri:XI No:25 sayılı Tebliğ hükümlerine göre ya da IFRS düzenlemeleri çerçevesinde hazırlayabilmektedir.

Seri:XI No:25 Tebliğ hükümleri ile IFRS düzenlemeleri pek çok konuda birbiri ile benzer ilkeler öngörmekle birlikte aralarında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Seri:XI No:25 Tebliğ hükümleri ile IFRS düzenlemeleri arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak için Kurul tarafından yapılan çalışmalar halen devam etmektedir.

Bu çalışmanın konusu ise, IFRS 12 "*Gelir Vergileri*", TMS 12 "*Ertelenen Vergilerin Muhasebeleştirilmesi*" ve Seri:XI, No:25 "*Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler*" bölümlerinde düzenlenen ertelenen verginin finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin esasların ortaya koyulması, IFRS 12 düzenlemeleri ile FAS 109 "*Ertelenen Vergilerin Muhasebeleştirilmesi*" bölümünde yer alan esasların karşılaştırılması ve IFRS 12 düzenlemelerini örnek bir şirket uygulaması ile somutlaştırılmasıdır.

Ertelenen verginin finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin IFRS 12 ve FAS 109 düzenlemeleri arasında bir takım farklılıklar vardır. Seri:XI, No:25 Tebliği'nin

ertelenen verginin finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin düzenlemeleri ise IFRS 12 düzenlemelerinin aynen çevirisi niteliğinde olup, herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

Bu kapsamda çalışmamız esas olarak üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde mali kar ve ticari kar kavramları ele alınıp finansal raporlama standartları ve Türkiye vergi düzenlemelerinde karın hesaplanmasına ilişkin getirilen hükümlere değinilecektir.

İkinci bölümde ise IFRS 12'nin ertelenen vergilere ilişkin düzenlemeleri teorik bazda ele alınıp, FAS 109 düzenlemeleri ile arasındaki farklılıklar anlatılacaktır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) işlem gören halka açık bir anonim ortaklığın IFRS 12 düzenlemeleri çerçevesinde ertelenen vergiyi finansal tablolarında raporlamasına ilişkin örnek bir uygulama yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAR KAVRAMI ve ERTELENEN VERGİ

1.1. Kar Kavramı

Sonsuza kadar faaliyet göstereceği varsayımı altında kurulmakla birlikte işletmelerin belirli dönemlerde faaliyetlerinin sonucunun ve finansal durumunun ortaya koyulması gerekliliği söz konusudur. Çünkü işletmenin faaliyetleri ile ilgili başta işletme yönetimi olmak üzere pay sahipleri, devlet, yatırımcılar, bankalar gibi işletme içinden ve dışından olan karar alıcı birimlerin, belirli dönemlerde işletme faaliyetleri ve işletmenin finansal durumu hakkında bilgi alma ihtiyacı bulunmaktadır.

İşletme içine ve dışına bilgi sağlamak çerçevesinde işletmelerin belirli bir andaki finansal durumu ve belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin sonucunu göstermek için finansal tablolar araç olarak kullanılır. Bu anlamda, ekonomideki bilgi akışı diğer araçların yanı sıra, önemli ölçüde muhasebe bilgilerine dayalıdır. Muhasebe bilgileri işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde üretilir ve ilgili tarafların kullanımına sunulur.¹ Sonsuza kadar faaliyetlerinin süreceği varsayılan işletmenin, belirli dönemlerde faaliyetleri ve finansal durumu ile ilgili olarak, finansal tablolar aracılığı ile bilgi sağlama yükümlülüğü “*süreklilik*” ve “*dönemsellik*” kavramları altında toplulaştırılmaktadır.

¹ Orhan ÇELİK, “**Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği**”, Ocak 2003 http://www.politics.ankara.edu.tr/tartisma_metinleri.php (12.07.2007)

Finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili dünyada geçerli farklı finansal raporlama standartları mevcuttur. Bu standartlar ile işletme içi ve dışı karar alıcılara bilgi sağlama işlevi olan finansal tablolar, karar alıcılar için önemli olan bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde tam, doğru ve dürüst bir biçimde yansıtılmasını sağlamaktır.

Öte yandan her bir işletme faaliyetlerini sürdürdüğü ülke açısından vergi mükellefidir. Faaliyet gösterdiği ülkedeki kanun koyucu ise vergi mükellefi olan işletmeden en yüksek seviyede vergi tahsil edebilmek için verginin matrahına esas teşkil eden işletme karının belirlenmesinde farklı raporlama standartları getirmektedir.

Bu duruma ilave olarak kanun koyucu kar ve gelir elde etmek gibi maddi çıkarları zaman zaman bir kenara bırakarak tamamen kamusal yararı korumak için vergilendirme hakimiyeti altında olan işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesi ile ilgili olarak farklı düzenlemeler getirmektedir. Kanun koyucunun yukarıda ifade edilen amaçlar gibi amaçlarla, vergilendirme hakimiyeti altında faaliyet gösteren işletmelerin finansal tabloları ile ilgili getirdiği düzenlemeler, işletmelerin belirli bir andaki finansal durumu ve faaliyetlerinin sonucunu gerçeğe uygun bir biçimde yansıtılmamasına ve finansal tablo okuyucularının yanılabilmesine sebep olabilmektedir.

Finansal raporlama standartlarının ve vergi otoritesinin işletme faaliyetleri ile ilgili kaygılarının farklılaşması, bu iki farklı uygulamanın getirdiği düzenlemeler çerçevesinde oluşturulan finansal tablolardaki karın da farklılaşmasına neden olmaktadır.

Bu bağlamda, işletmelerin finansal raporlama standartları çerçevesinde düzenledikleri finansal tablolarda elde ettikleri kar “*ticari kar*”; tabi oldukları vergi

otoritesinin düzenlemeleri çerçevesinde oluşturdıkları finansal tablolarda elde ettikleri kar ise “*mali kar*” olarak adlandırılmaktadır.

Ülkemiz uygulamasının aksine finansal raporlama standartları verginin hesaplanmasında temelde ticari karı esas alır.² IFRS 12 düzenlemelerine göre şirketlerin karları üzerinden ödediği kurumlar vergisi işletme açısından bir giderdir. Bu yüzden bütün giderlerde olduğu gibi dönemsellik ilkesine göre vergi gideri de finansal tablolarda raporlanmalıdır.

Ülkemiz uygulamalarında ise vergi hesaplamalarında “*dönemsellik varsayımı*” ve bunun sonucu olarak “*tahakkuk esası*”na göre kayıt yapılması gerekirken, “*nakit esası*”na göre hesaplama yapılmaktadır.

Ülkemizdeki vergi mevzuatı ve IFRS 12 düzenlemeleri arasındaki farklılıklar dolayısıyla ticari kar ve mali kar birbirinden farklılaşmaktadır. Bu ayrımın uyumlaştırılması ise “*ertelenen vergi*” vasıtasıyla olmaktadır.

Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde öncelikle “*dönemsellik*” ve “*süreklilik*” kavramları ortaya koyulduktan sonra ertelenen vergi ile ilgili temel kavramlara yer verilecektir. Daha sonra IFRS düzenlemeleri açısından ticari karın, Türkiye’deki vergi düzenlemeleri açısından mali karın nasıl hesaplanması ile ilgili genel olarak bilgi verildikten sonra “*önemlilik*”, “*süreklilik*” ve “*dönemsellik*” kavramları çerçevesinde ertelenen verginin finansal tablolarda neden yer alması gereken bir kavram olduğu ifade edilecektir.

² Remzi ÖRTEN, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR “**Türkiye Muhasebe-Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**”, Gazi Kitabevi, Mart 2007, s.143

1.2. Süreklilik ve Dönemsellik İlkeleri ile Tahakkuk Esası

“*Süreklilik*” ilkesi, işletme faaliyetlerinin herhangi bir zaman sınırlamasına tabi olmaksızın sürdürüleceği ve faaliyetlerinin sona erdirilmesi veya ölçeğin sınırlandırılması eğilimi ya da gereksiniminin bulunmadığı varsayımını ifade eder.³ Bu nedenle işletme, sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. Faaliyetlerin sona erdirilmesi veya ölçeğin sınırlandırılması eğilimi veya ihtiyacının ortaya çıkması veya sürekliliği etkileyecek belirsizliklerin tespiti durumlarında, bu hususların mali tablo dipnotlarında açıklanması şarttır.

“*Dönemsellik*” ilkesi, süreklilik varsayımı altında sınırsız kabul edilen faaliyet ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması gereğini ifade eder. Dönemsellik ilkesi, süreklilik ilkesini zedelememek ve yalnız işletmeyle ilgili olmak üzere, her kurumun her hesap dönemi başında yeniden kurulduğu ve o hesap dönemi sonunda tasfiye edildiği kanısıdır. Bu ilke, süreklilik ilkesini zedelemeyen, tam tersine onunla bağdaşır. Çünkü kuruluş ve tasfiye kurumun yalnız işletme faaliyetiyle sınırlıdır; tümünü kapsamaz. Bu nedenle, hesap dönemlerinin başında ve sonunda kurum varlığının tümü yeniden değerlendirilmez. Yalnız işletme faaliyeti ile yani masraf ve hasılatla ilgili bölümleri değerlendirir.⁴ İlgili hesap dönemine ait giderlerle hasılat belirlenir. Her dönem sonucu birbirinden bağımsız olarak değerlendirilir. Gelir ve Giderlerin tahakkuk hesabına göre

³ Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, “**Muhasebe Uygulama Yönetmeliği**”, s.2

⁴ archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/03MaliCozum/09-MEHMET%20YAZICI140.doc (12.07.2007)

muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

“*Tahakkuk esası*”, gelir ve giderin mahiyet olarak kesinleşmesi halinde finansal tablolarda raporlanmasını ifade eder. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir doğurucu işlemlerin ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla doğrudan ilişkilendirilmesi bu ilkenin gereğidir. Ancak bu eşleştirme, aktif veya pasif tanımını karşılamayan kalemlerin bilanço içerisinde gösterilmesi anlamına gelmez. Nakit akım tablosu dışındaki mali tablolar, tahakkuk esasına göre hazırlanır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir doğurucu işlemlerin ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla doğrudan ilişkilendirilmesi bu ilkenin gereğidir.

1.3. Türkiye’deki Muhasebe Uygulamaları ile Vergi Düzenlemeleri

Avrupa Birliği kendi bünyesinde, 2005 yılından itibaren halka açık anonim ortaklıklar ve/veya hisse senetleri borsa ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören ortaklıkların konsolide finansal tablolarını IFRS düzenlemelerine göre oluşturmaları konusunda karar almıştır. Ayrıca Avrupa Birliği’ne üye ülkeler tüm ülke genelindeki işletmelerde IFRS düzenlemelerini uygulama serbestisine sahiptir. Avrupa Birliği’ne üye olmak için müzakere sürecinde olan Türkiye’de de IFRS düzenlemelerine uyum anlamında çalışmalar devam etmektedir.

IFRS’ye uyum çalışmaları çerçevesinde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Türkiye Muhasebe Kurulu

(TMSK) tarafından yayınlanan muhasebe standartları bulunmaktadır.

BDDK tarafından 2002 yılında yayınlanan 19 adet muhasebe standardı, bankacılık sektörünü düzenlemeyi amaçlamaktadır. TMSK'nın da bu konuda hazırladığı 29 adet muhasebe standardı ve 6 adet raporlama standardı bulunmaktadır. TMSK tarafından hazırlanan standartlar, IASB tarafından hazırlanan standartların aynen yayınlanması şeklindedir.

15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan IFRS ile uyumlu Seri:XI, No:25 sayılı Tebliğ ile hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler için 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yürürlükte bulunmaktadır. SPKn'nu hükümlerine tabi işletmeler, 31.03.2005 tarihinden sonra Seri:XI No:25 sayılı Tebliğ hükümlerine göre ya da IFRS düzenlemeleri çerçevesinde hazırlayabilmektedir.

Seri:XI No:25 Tebliğ hükümleri ile IFRS düzenlemeleri pek çok konuda birbiri ile benzer ilkeler öngörmekle birlikte, aralarında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Seri:XI No:25 Tebliğ hükümleri ile IFRS düzenlemeleri arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak için Kurul tarafından yapılan çalışmalar halen devam etmektedir. Bu kapsamda standartların son şekline uyum sağlamak amacıyla Seri:XI, No: 27 Tebliğ yayınlanmıştır. Her ne kadar iki düzenleme arasında farklılıklar bulunsun da Kurul düzenlemeleri açısından, IFRS standartlarının finansal tablolarda uygulanması, Seri:XI No:25 Tebliğ'inde yer alan düzenlemelerin yerine getirilmesi hükmündedir.

IFRS standartlarında finansal tabloların düzenlenmesi ve finansal tablo dipnotlarının oluşturulmasına ilişkin olarak herhangi bir format öngörülmemiştir. SPK'r ise işletmelerin finansal tabloları arasında tutarlılığın ve karşılaştırılabilirliğin sağlanması için 10.12.2004 tarih ve 1604 sayılı kararında; IFRS veya Seri:XI No:25 Tebliği düzenlemelerine göre finansal tablo ve finansal tablo dipnotlarını düzenlemek zorunda olan ortaklıklara yol gösterici olması amacıyla mali tablo ve dipnot formatı ile bunlara ilişkin yayımladığı kullanım kılavuzundaki açıklamaların esas alınması gerektiğini belirtmiştir. Söz konusu karara göre IFRS düzenlemelerine göre finansal tablo ve finansal tablo dipnotu düzenlemek zorunda olan ortaklıklar belirli bir dönemine ilişkin ticari kazancını aşağı biçimde hesaplamakla yükümlüdür:⁵

Tablo 1: SPK'r düzenlemelerine göre ticari karın hesaplanması.

	Tutar
Esas Faaliyet Gelirleri	
Satış Gelirleri (Net)	
Satışların Maliyeti (-)	
Hizmet Gelirleri (Net)	
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler/Faiz+Temettü+Kira (Net)	
Brüt Esas Faaliyet Karı/Zararı	
Faaliyet Giderleri (-)	
Net Esas Faaliyet Karı/Zararı	
Diğer Faaliyetlerden Gelir Ve Karlar	
Diğer Faaliyetlerden Gider Ve Zararlar (-)	
Finansman Giderleri (-)	
Faaliyet Karı/Zararı	
Net Parasal Pozisyon Kar/Zararı	
Ana Ortaklık Dışı Kar/Zarar	
Vergi Öncesi Kar/Zarar	
Vergiler	
Net Dönem Karı/Zararı	
Hisse Başına Kazanç	

⁵ http://www.spk.gov.tr/HaberDuyuru/duyurular/UFRS_duyuru.pdf (20.09.2006)

Yürürlüğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu’nun tasarı metninde, tüm işletmelere TMSK tarafından yayınlanan standartlara uyma yükümlülüğü getirilmektedir. Dolayısıyla TTK tasarısının bu hali ile yürürlüğe girmesi halinde halka açık olsun veya olmasın tüm ortaklıkların IFRS ile uyumlu TMSK standartlarına göre finansal tablo oluşturması gerecektir. Türkiye’de vergi düzenlemeleri açısından da ortaklıklar, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Vergi Usul Kanunu (VUK), ve Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK) yer alan düzenlemeler çerçevesinde finansal tablolarını hazırlayarak, bir hesap dönemine ilişkin safi kazancını hesaplamalıdır. Vergi düzenlemeleri çerçevesinde işletmeler belirli bir döneme ilişkin mali karını aşağıdaki şekilde hesaplamalıdır.⁶

Tablo 2: Vergi düzenlemelerine göre ticari karın hesaplanması.

	Tutar
Brüt Satışlar	
Satış İndirimleri (-)	
Net Satışlar	
Satışların Maliyeti (-)	
Brüt Satış Karı veya Zararı	
Faaliyet Giderleri (-)	
Faaliyet Karı veya Zararı	
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar	
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar (-)	
Finansman Giderleri (-)	
Olağan Kar veya Zarar	
Olağandışı Gelir ve Karlar	
Olağandışı Gider ve Zararlar	
Dönem Karı veya Zararı	
Dönem Karı ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları (-)	
Dönem Net Karı veya Zararı	

⁶Yüksel Koç YALKIN “Genel Muhasebe İlkeler-Uygulamalar Tek Düzen Muhasebe İlkeleri Uygulamaları” Turhan Kitapevi, 1998, s.507

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 1. maddesinde kurumlar vergisinin mükellefleri sayılmıştır. Söz konusu hükme göre kurumlar vergisi mükellefleri sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları'dır.

Kurumlar vergisi; kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemine ilişkin safi kazançları üzerinden alınır. Kurumlar vergisine konu olacak kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 2. maddesinde yer alan gelir unsurlarından oluşur. Bunlar ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayri menkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlardır.

Kurumlar vergisi yönünden burada sayılan gelir unsurları ayrı ayrı ele alınmayıp tamamı kurum kazancı olarak nitelendirilir. Ticari kazanç açısından GVK 2. maddede sayılan gelir unsurları için elde etmede tahakkuk esası geçerlidir.

KVK düzenlemelerine göre kurumlar vergisi mükellefleri için mükelleflerin merkez ve iş adreslerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre “*tam*” ve “*dar*” mükellefiyet olmak üzere iki çeşit mükellefiyet öngörülmektedir.

Kanuni ve iş merkezleri Türkiye'de bulunan mükellefler “*tam mükellef*” olup, bu mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettiği safi kazançlar kurumlar vergisine konu edilmektedir. Kanuni veya iş merkezlerinden bir tanesi Türkiye'de bulunmayan mükellefler ise “*dar mükellefler*” olup, bu mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde sadece yurt içinde elde ettiği safi kazançlar kurumlar vergisine konu edilmektedir. Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlar ise GVK 7. madde hükümlerinde yer alan esaslar dahilinde tespit edilir.

Dar mükellef kurumların bir hesap dönemi içerisinde elde ettiği kazanç ve iratlar; ticari kazancın ve zirai kazancın birlikte elde edilmesi halinde ticari kazanç hükümlerine göre, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan ibaret ise elde edilen iradın türüne göre, ticari kazanç ve zirai kazançla birlikte diğer gelir unsurlarını da içeriyorsa ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilir.

Tam mükellef kurumların kurum kazançları “*gerçek usul*”de tespit edilir. Tam mükellef kurumlar için vergileme dönemi bir hesap dönemidir. Tam mükellef kurumlar VUK 177 madde hükmünde yer alan esaslara göre “*1. ve 2. sınıf tacir*” olmak üzere iki sınıfa ayrılır. VUK 177. madde hükümlerine 1. sınıf tacir sayılan tam mükellef kurumların gerçek usuldeki ticari kazançları bilanço esasına göre; 2. sınıf tacir sayılan tam mükellef kurumların gerçek usuldeki ticari kazançları ise işletme esasına göre tespit edilir.

GVK 38. madde hükmüne göre “*bilanço esası*”na göre ticari kazanç tam mükellef kurumdaki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki pozitif farktır. Bu farktan hesap dönemi içerisinde işletmenin sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler indirilir, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave edilir.

GVK 39. madde hükmüne göre “*işletme hesabı*” esasında ticari kazanç bir hesap döneminde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki olumlu farktır. Burada elde edilen hasılat tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.

Türkiye’de mevcut durumda yürürlükte bulunan düzenlemelere göre ortaklıklar

belirli bir döneme ilişkin toplam safi kazancını aşağıdaki şekilde tespit etmekle yükümlüdür:

1. Kurum Kazancı

- Ticari Bilanço kârı / zararı

2. İlaveler (+)

- Kanunen kabul edilmeyen giderler
- Önceki yıl ayrılan finansman fonu

3. İlaveler Sonrası Kâr/Zarar (1+2)

4. Zarar Olsa da İndirilecek İstisna ve İndirimler

5. İstisnalar Sonrası Kâr/Zarar (3-4)

6. Geçmiş Yıl Mali Zararları (İstisnalar sonrası kârdan büyük olamaz)

7. Zarar Mahsubu Sonrası Kâr/Zarar (5-6). (Bu tutar pozitif çıkarsa yatırım indirimi uygulanır. Uygulanacak yatırım indirimi bu tutarı aşamaz.)

8. Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler (-)

9. Kurumlar Vergisi Matrahı (7-8)

Türkiye’de faaliyet gösteren ortaklıkların yasal kayıtlarını vergi düzenlemelerine göre çerçevesinde tutması zorunluluğu bulunmaktadır. Uygulamada SPKn hükümlerine tabi olan ortaklıklar vergi düzenlemeleri çerçevesinde tuttıkları yasal kayıtları SPKı düzenlemelerine uygun hale getirmektedir. SPKı dolayısıyla IFRS düzenlemeleri ile vergi düzenlemeleri arasındaki farklılıklar uygulamada şirketlerin çelişki yaşamasına yol açmaktadır.

1.4. IFRS Düzenlemeleri ve Türk Vergi Mevzuatı Hükümleri Açısından Dönem Sonu Karının Hesaplanmasına İlişkin Esasların Karşılaştırılması

Finansal raporlama standartları ve Türkiye’de vergi düzenlemeleri tarafından hangi varlık ve yükümlülüklerin bilançoda yer alacağı, hangi değerle değerlendirileceği, hangi gelir ve giderlerin gelir tablosunda raporlanacağı, bilanço ve gelir tablosunda yer alan kalemlerin nasıl sınıflandırılacağına ilişkin olarak getirilen düzenlemeler arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır.

Ayrıca Türk vergi mevzuatına göre mali karın hesaplanmasında istisna konusu edilen kazançlarla kanunen indirilemeyen giderler bulunmaktadır. IFRS standartlarında varlık ve yükümlülüklerin ilk kez finansala tablolarda raporlanması ve daha sonra değerlendirilmesi ile ilgili olarak bir takım düzenlemeler yer almaktadır. IFRS düzenlemelerinde yer alan değerlemeye ilişkin esaslar, gerçeğe uygun değer yaklaşımını içeren değerlendirme ölçütlerini ön plana çıkarmaktadır. IFRS ve Türkiye düzenlemeleri arasında yer alan bu farklılıklar aşağıda karşılaştırmalı olarak gösterilerek ortaya koyulacaktır.

1.4.1. Hazır Değerler Grubuna İlişkin Düzenlemeler

IFRS düzenlemelerinde bilinen anlamdaki para ve işletme tarafından alınan çekler ve nakit yanında; herhangi bir risk söz konusu olmadan kolaylıkla nakde dönüşebilecek vadesine 90 günden az kalmış olan varlıklar da nakit benzerleri olarak kabul edilir. Nakit ve nakit benzerleri finansal tablolarda raporlamada kullanılan para birimi cinsinden itibari değeri ile gösterilir. Yabancı para cinsinden elde bulundurulmuş

nakit ve nakit benzerleri, ilk kayıt ve bilanço tarihindeki dönüşüm kurları esas alınarak ölçülür.

Türkiye’de vergi düzenlemelerine göre ise işletmenin kasasında yer alan yerli paralar itibari değerleri ile kayıtlara alınır ve bu değerleri üzerinden değerlendirilir. Yabancı paralar ise borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin herhangi bir nedenler tespit edilememesi halinde alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit edilir.

Türkiye’deki düzenlemelerde Hazır Değerler hesap sınıfı içerisinde yer alan Alınan Çekler hesabı ise finansal raporlama standartlarına göre ticari veya mal ve hizmet satışından alacaklar grubuna aktararak reeskonta tabi tutulur.

1.4.2. Menkul Kıymetler Grubuna İlişkin Düzenlemeler

Finansal raporlama standartları açısından finansal varlıklar ilk kez “*makul değer*”i (gerçeğe uygun değer) ile finansal tablolara alınır.⁷ Daha sonraki değerlemede ise finansal varlıklar amaçlarına göre değerlendirilir.

IFRS düzenlemelerine göre finansal varlıkların hangi amaçla satın aldığı bu varlıkların sınıflandırılmasında önem kazanmaktadır. Bu bağlamda finansal varlıklar “*alım-satım amaçlı finansal varlıklar*”, “*vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar*” ve “*satılmaya hazır finansal varlıklar*” olmak üzere üç gruba ayrılır.⁸ Alım-satım amaçlı ve satılmaya hazır hisse senetleri ve borçlanma araçları makul değerleri ile

⁷Hüseyin YURDAKUL, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçütleri”, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, Kasım 2005, s.35

⁸Can Şınga MUGAN, Nazlı Hoşkal AKMAN, “Principles Financial Accounting New Dimensions in Financial Reporting” Gazi Kitapevi, Şubat 2005, s.357

değerlenir. Makul değer piyasa değerine eşittir. Vadeye kadar elde tutulacak olan finansal varlıklar iskonto edilmiş değerleri ile değerlendirir. İşletmenin sermayesinde %20'den daha fazla paya sahip olmadığı uzun dönemli hisse senedi yatırımları olan bağlı menkul kıymetler makul değeri ile; %10-%50 oranında paya sahip olduğu uzun dönemli hisse senedi yatırımları olan iştirakler öz kaynak yöntemi ile değerlendirir. Sermayesinde %50'den daha fazla paya sahip olduğu yatırımları olan bağlı ortaklıklar ise konsolidasyona tabi tutulur.⁹ Konsolide olmayan mali tablolarda, satılmak üzere elde tutulanlar dışında kalan iştirakler, bağlı ortaklıklar ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar ilk ve daha sonraki değerlemelerde elde etme maliyeti veya makul değerleri ile değerlendirir¹⁰. Konsolidasyon dışı tutulmamış iştiraklerdeki (seçimlik olarak müşterek yönetime tabi teşebbüslerdeki) paylar öz kaynak yönetim kullanılarak değerlendirir.

Türkiye'deki vergi düzenlemeleri açısından ise kural olarak borsa ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören menkul kıymetler borsa rayici ile görmeyenler ise alış bedeli ile finansal tablolarda raporlanır. Buna ilave olarak hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile finansal tablolarda yer alır. İştirak, bağlı ortaklık ve müşterek yönetime tabi ortaklıkların payları alış bedeli ile kaydedilir ve bu bedel üzerinden değerlendirir.

1.4.3. Ticari Alacaklar ve Borçlar Grubuna İlişkin Düzenlemeler

Finansal raporlama standartlarına göre ticari alacaklar finansal tablolarda ilk kez

⁹ Can Şınga MUGAN Nazlı Hoşkal AKMAN, a.g.e. , s. 357

¹⁰ PriceWaterHouseCoopers."International Financial Standarts IFRS Measurement Checklist 2006, 2006, s.55

makul değeri ile raporlanır. Makul değer ticari alacağın nominal değerine eşittir. Ticari alacağın vadeli bir satıştan kaynaklanması halinde, ticari alacağın makul değeri vadeli satılan mal veya hizmetin vadeli fiyatını peşin fiyatına eşitleyen iskonto oranı (etkin faiz oranı) üzerinden alacağın indirgenmiş değeri üzerinden ilk kez finansal tablolarda raporlanır. Vadeli satışı peşin fiyatına indirgeyen etkin faiz oranı ise sektörde uygulanan faiz oranıdır.¹¹

Daha sonraki değerlemede ise IFRS düzenlemelerine göre alacak “*net gerçekleşebilir değeri*” ile finansal tablolarda izlenmelidir.¹² Net gerçekleşebilir değer işletmenin alacaktan tahsil etmeyi beklediği tutarı gösterir. Buna göre alacak, vadeye kadar elde tutulup tutulmayacağına bakılmaksızın etkin faiz haddi ile iskonto edilmiş değerleri ile değerlendirilir.¹³ Herhangi bir faiz oranı içermeyen kısa vadeli ticari alacaklar, etkin faiz yöntemi ile iskonto edilmiş değerleri ile nominal değerleri arasında önemsiz bir fark oluşuyorsa, nominal değerleri ile değerlendirilir.¹⁴

Ticari olmayan alacaklar da ilk kez finansal tablolarda makul değerleri ile raporlanır. Daha sonraki değerlemede vadeye kadar elde tutulacak olan alacaklar iskonto edilmiş değer ile satılmaya hazır alacaklar ise makul değerleri ile değerlendirilir. Makul değerinin güvenilir bir şekilde tespitinin mümkün olmadığı durumlarda, alacaklar elde etme veya kayıtlı değeri ile değerlendirilir.¹⁵

Ticari borçların ilk değerlemesinde makul değerleri esas alınır. Söz konusu makul değerler genellikle nominal değerleri ifade eder. Daha sonraki değerlemelerde,

¹¹ Remzi ÖRTEN, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR, 2007, s.631

¹² Can Şınga MUGAN, Nazlı Hoşkal AKMAN, 2005, s.290

¹³ PriceWaterHouseCoopers, 2006, s.52

¹⁴ Hüseyin YURDAKUL, 2005, s. 25

¹⁵ Hüseyin YURDAKUL, a.g.e., s.26

etkin faiz oranı ile iskonto edilmiş değerleri ile değeri.

Finansal borçlar finansal tablolara ilk kez makul değeri ile raporlanır. Sonraki dönemlerde alım satım amaçlı finansal borçlar makul değerleri, diğer finansal borçlar ise etkin faiz yöntemi ile bulunan iskonto edilmiş değer ile değeri.

Diğer çeşitli borçlar ise makul değerleri üzerinden ilk kez finansal tablolarda raporlanır. Finansal tablolara alındıktan sonraki dönemlerde makul değer veya iskonto edilmiş değer üzerinden gösterilir.

Türkiye'deki vergi düzenlemeleri açısından yerli para cinsinden borç ve alacaklar kayıtlı değerleriyle değeri. Mevduat veya kredi sözleşmelerine ilişkin borçlar ve alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar ve borçlar senedin üzerinde yer alan faiz oranı üzerinden değerlendirme gününe indirgenir. Senette faiz oranının yer almaması halinde Merkez Bankasının resmi iskonto oranı üzerinden basit faiz oranına göre indirgeme yapılır.

1.4.4. Stoklar Grubuna İlişkin Düzenlemeler

Finansal raporlama standartlarına göre stoklar finansal tablolarda ilk kez satın alma veya üretim maliyeti ile yer alır. Stoklar, elde etme maliyeti ve net gerçekleştirilir değer düşük olanı ile değeri.¹⁶ Stoklar için “*net gerçekleştirilir değer*” için normal akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen

¹⁶J. Barry EPSTEIN, Abbas Ali MİRZA, “Wiley IAS 2002: interpretation and application of international accounting standards”, Wiley, 2002, s. 209

tutarı ifade eder. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez.

Üretilen malın maliyetinin hesaplanmasında normal maliyet yönetimi kullanılır. Normal maliyet yöntemine göre sabit üretim giderleri malın maliyetine normal kapasite kullanım oranına göre dağıtılır. IFRS düzenlemeleri açısından stokların maliyetinin hesaplanmasında “*perakende satış fiyatı yöntemi*” olarak adlandırılan farklı bir yöntem öngörülmektedir. Bu yöntemle göre çok fazla kalem stokla çalışan birbirine benzer kar marjına sahip malların perakende satışını yapan işletmeler stokların maliyetini, stokların brüt satış fiyatından tahmini bir kar marjı çıkararak tahmini olarak hesaplayabilmektedir. İlk madde malzeme maliyeti içerisinde finansal maliyeti varsa bunun geri alınması gerekir. Kıdem tazminatı karşılıklarından üretim maliyetine pay verilmesi gerekir.

Türkiye’deki vergi düzenlemelerine göre ise VUK 274. madde hükmüne göre stoklar maliyet değeri ile finansal tablolarında yer alır. Yangın, deprem su basması gibi afetler yüzünden veya çürümek, kırılmak ve paslanmak gibi haller dolayısıyla değeri önemli derecede azalan stoklar ile maliyetinin belirlenmesi mümkün olmayan stoklar ise emsal bedeli ile değerlendirilir. Üretilen malın maliyetinin hesaplanmasında tam maliyet yöntemi kullanılır. Vadeli olarak satın alınan ilk madde malzemenin içerisinde yer alan finansman maliyetleri ayrıştırılmaz. Kıdem tazminatı karşılıklarından üretim maliyetine pay verilmez.

1.4.5. Maddi Varlıklar Grubuna İlişkin Düzenlemeler

Finansal raporlama standartları açısından maddi duran varlıklar finansal tablolara

ilk kez satın alma veya üretim maliyeti ile alınır. Maddi duran varlığın taksitle alınması halinde varlığın elde etme maliyeti peşin fiyatına eşit olarak belirlenir. Bu durumda, toplam ödeme tutarı ile peşin fiyatı arasındaki fark, borçlanma maliyeti olarak aktifleştirmeye izin verilen durumlar hariç, kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak mali tablolara alınır.

Maddi duran varlığın işletmenin hisse senetleri karşılığında elde edilmesi halinde, varlığın elde etme maliyeti, ihraç edilen hisse senetlerinin makul değeridir. Finansal kiralama yolu ile elde edilen varlıklar ise finansal kiralamaya konu olan varlığın makul değeri ile finansal kiralama dolayısıyla yapılacak ödemelerin bugünkü değerinden düşük olanı ile finansal tablolarda ilk kez raporlanır. Maddi duran varlığın başka bir varlıkla takas edilerek iktisap edilmesi halinde maddi varlığın elde etme maliyeti, vazgeçilen varlığın, takas yoluyla edinilen varlığa ödenen nakit veya nakit benzerlerine göre düzeltilmiş, makul değeri ile değerlendirilir. Alınan varlığın makul değeri, vazgeçilen varlığın makul değerinden daha kesin olarak belirlenebiliyorsa, maliyet tespitinde bu değer esas alınır.

Maddi varlıklar, daha sonraki dönemlerde elde etme maliyeti veya güvenilir bir şekilde tespit edilebiliyorsa yeniden değerlendirme yoluyla bulunacak makul değerleri ile değerlendirilir. Maddi varlıkların makul değerle veya elde edilme maliyeti ile finansal tablolarda izlenmesi işletme açısından seçimlik bir durumdur.

IFRS düzenlemelerine göre gayrimenkuller “*kullanım amaçlı*” ve “*yatırım amaçlı*” gayrimenkuller olmak üzere iki gruba ayrılır. Kullanım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlıklara ilişkin düzenlemelere tabidir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller ise finansal tablolarda ilk kez elde edilme maliyeti ile gösterilir. Eğer gayrimenkul finansal

kiralama vasıtasıyla elde edilmiş ise, finansal kiralama ödemelerinin bugünkü değeri ile varlığın makul değerinden küçük olanı ile değerlendirir. Finansal tablolara alındıktan sonra yatırım amaçlı gayrimenkuller elde etme maliyeti veya makul değerle değerlendirir. Ancak, elde etme maliyeti ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin dipnotlarda açıklanmak üzere makul değerle değerlendirilmeleri gerekmektedir. Ayrıca, makul değer güvenilir olarak tespitinin mümkün olmadığı durumlarda elde etme değeriyle değerlendirilmesi zorunludur.¹⁷

Standart düzenlemelerine göre satılmasına karar verilen maddi varlıklar diğer maddi varlıklardan ayrı olarak “*satılmak üzere elde tutulan varlıklar*” veya “*elden çıkarılacaklar*” kalemi içerisinde raporlanmalıdır. Bu varlıklar ilk ve daha sonraki değerlemede, kayıtlı değerleri ile piyasa değerlerinden satış maliyetleri indirilmiş tutarın düşük olanı ile değerlendirir. Satışın bir yıldan daha uzun bir sürede gerçekleşmesi durumunda, satış maliyetlerinin bugünkü değeri esas alınır. Bu varlıklar amortismanına tabi tutulmaz.¹⁸

Türkiye düzenlemeleri açısından VUK 269. madde hükümlerine göre makine ve cihazlar maliyet bedeli ile finansal tablolarda yer alır. Tesisler ise inşaa maliyeti ile muhasebeleştirilir. Arsa ve araziler ise finansal tablolarda maliyet bedeli ile yer alır. VUK 269. madde hükümlerine göre taşıtlar maliyet bedeli ile finansal tablolarda yer alır. VUK 273. madde hükümlerine göre demirbaşlar maliyet bedeli ile finansal tablolarda yer alır. VUK 269. madde hükümlerine göre gayri maddi haklar ve şerefiye maliyet bedeli ile finansal tablolarda yer alır. Tescile tabi haklar finansal tablolarda tescil edildiği

¹⁷ Hüseyin YURDAKUL, 2005, s.29

¹⁸ Hüseyin YURDAKUL, 2005, s.27

değer üzerinden gösterilir. Şerefiyenin muhasebeleştirilmesi için bedelinin ödenmiş olması gerekmektedir.

VUK 269. madde hükümlerine göre gayrimenkuller satın alma fiyatı veya maliyet bedeli ile finansal tablolarda yer alır. VUK 270. maddede gayrimenkullerin maliyet bedeline mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından sonra arsanın düzenlenmesi için yapılan giderlerin de eklenmesi gerektiği düzenlenmiştir. VUK 272. madde hükümlerine göre de normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak için yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir. Gayrimenkullerin inşa edilmesi halinde ise inşa bedeli maliyet bedeli yerine geçer.

1.4.6. Maddi Olmayan Varlık Grubuna İlişkin Düzenlemeler

IFRS düzenlemeleri açısından maddi olmayan duran varlıklar elde edilme maliyeti ile ilk kez finansal tablolarda raporlanır. İlk değerlemeden sonraki dönemlerde elde edilme maliyeti ya da makul değeri tespit edilebiliyorsa makul değeri ile finansal tablolarda değerlendirilir. Kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma giderleri, reklam ve eğitim giderleri aktifleştirilmez.

Türkiye'deki vergi düzenlemeleri açısından maddi olmayan varlıklar maliyet bedeli ile raporlanır. Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan özel maliyet bedelleri IFRS düzenlemelerine maddi varlık olarak raporlanır

1.4.7. Amortisman Uygulamasına İlişkin Düzenlemeler

Finansal raporlama standartları açısından maddi ve maddi olmayan duran varlıklardan sınırlı faydalı ömre sahip olanlar amortismanına tabidir. Varlıkların maliyet bedeli ile hurda değeri arasındaki farka eşit olan amortismanına tabi tutar, varlığın faydalı ömrüne sistematik olarak dağıtılır. Varlık hangi amaçla kullanılacaksa o amaca uyguna hale geldiği andan itibaren amortisman ayrılmaya başlanır.

Ortaklıklarca kullanılabilecek amortisman yöntemleri “*normal yöntem*”, “*azalan bakiyeler*” ve “*üretim miktarları*”nı baz alan yöntemlerdir. Normal yöntemde, varlığın faydalı ömrü boyunca sabit bir tutarı amorti edilir. Azalan bakiyeler yönteminde varlık, faydalı ömrü boyunca azalan tutarda amorti edilir. Üretim miktarını baz alan yöntemlerde beklenen kullanımı ya da çıktısı esas alınarak varlık amorti edilir.

Arsalar, sınırsız faydalı ömre sahip olduğu kabul edildiği için kural olarak amortismanına tabi değildir. Ancak maliyete eklenen kazma, yıkım veya inşaat gibi işletmenin arsadan sağlayacağı faydayı artıran maliyetler, maliyetlerden işletmenin sağlayacağı fayda süresince amorti edilir.

Varlıkların faydalı ömürleri asgari her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlığın beklenen faydalı ömrü önceki tahminlerden farklılık gösteriyorsa ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman uygulaması ve oranları düzeltilir.

Türkiye’de düzenlemeleri açısından ise VUK 313. madde hükümlerine göre işletmede bir yıldan fazla kullanılacak aşınma, yıpranma veya aşınmaya tabi varlıkların VUK’da yer alan düzenlemeler çerçevesinde amorti edilmesi gerekir. VUK düzenlemelerine göre amortismanına tabi olan varlıklar normal amortisman ve azalan

bakiyeler yöntemleri ile amorti edilebilir. VUK 315. madde hükmüne göre normal amortisman yönteminde mükellefler amortismanına tabi varlığın faydalı ömrü dikkate alınarak her yıl Maliye Bakanlığı'nın tespit edeceği oranlar üzerinden varlığı amorti eder. Azalan bakiyeler yöntemine göre ise amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır ve amortisman süresi normal amortisman süresine göre hesaplanır. İki yöntemden birini kullanmak mükelleflerin tercihinin bırakılmıştır. Boş arazi ve arsalar kural olarak amortismanına tabi değildir fakat zeytinlik, güllük, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş her çeşit yol ve su kanalları amortismanına tabidir.

VUK 320. madde hükümlerine göre amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Kıst amortisman uygulaması sadece binek otomobiller için öngörülmüştür. Buna göre faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların, bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır.

1.4.8. Karşılıklara İlişkin Düzenlemeler

IFRS düzenlemelerine göre maddi ve maddi olmayan varlıklar, elde etme maliyeti ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, şerefiye, bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek yönetime tabi işletmeler gibi bilançoda yer alan bütün kalemler her dönem sonunda değer düşüklüğünün oluştuğuna ilişkin emarelerin bulunması, diğer bir deyişle kayıtlı değerlerinin geri kazanılabilir tutarlarından yüksek olması durumunda değer

düşüklüğü testine tabi tutularak değer düşüklüğü karşılığı ayrılır ve söz konusu varlıklar geri kazanılabilir tutarları ile değerlendirir. Örneğin stokların zarar görmesi, kullanılamaz hale gelmesi gibi sebepler dolayısıyla stok maliyetinin stokların kullanım veya satılması halinde elde edilecek tutardan daha yüksek olması halinde stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stoklar, stokların geri kazanılabilir değeri ile maliyet değerinin düşük olanı ile değerlendirir. Ya da iskonto edilmiş değer ile değerlendirilen finansal varlıkların gelecekteki nakit akımlarının şimdiki değeri, söz konusu değerlerden düşük, satılmaya hazır finansal varlıkların ise makul değerleri kayıtlı değerlerinden düşük ise değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.¹⁹ Ancak vadeye kadar elde tutulan kıymetlerde makul değer maliyet değerinin altına düşmesi halinde karşılık ayrılmasına gerek yoktur.²⁰

Türkiye düzenlemelerinde TTK hükümlerine göre işletmeler meydana gelen veya gelmesi beklenen fakat kesin miktarı tam olarak tespit edilemeyen belli değer artış ve azalışları için karşılık ayırmak zorundadır. Öte yandan VUK düzenlemelerine göre ise işletmeler meydana gelen veya gelmesi beklenen fakat miktarı tam olarak tespit edilemeyen tüm değer artış ve azalışları için karşılık ayırmak zorunda değildir.²¹ VUK 287. madde hükümlerine göre tutarı tam olarak tespit edilememekle birlikte işletme için borç niteliğini taşıyan belirli bazı zararları karşılayabilmek için bu zararlara ilişkin karşılık ayrılabilir. Karşılıklar finansal tablolarda mukayyet değeri ile yer alır. VUK’da “*Şüpheli Alacak Karşılığı*” ve “*Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı*” düzenlenmekle birlikte bu düzenlemeler sınırlayıcı değildir. Başka tutarı tam olarak belirlenemeyen

¹⁹ Hasan YURDAKUL, 2005, s.36

²⁰ Hasan KAVAL, “**Muhasebe Denetimi**”, Ankara, 2005, s. 305

²¹ Fulya SEVİNÇ, “**12 numaralı Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması**”, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, T.C. Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003 s.50

fakat işletme için borç niteliği taşıyan zararlar için de karşılık ayrılabilir. Örneğin işletmeler sahip olduğu menkul kıymetlerin borsa veya piyasa değerinde sürekli olarak değer azalışı saptarsa söz konusu kıymetleri için de değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir.

VUK 323. madde düzenlemelerine göre vergi düzenlemeleri açısından şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Bir alacağın şüpheli alacak olarak nitelendirilebilmesi için alacağın kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi ile ilgili olması, davaya veya icra safhasına intikal etmesi ve yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek küçük alacaklar olması gereklidir.

VUK 274. madde hükümlerine göre stokların satış bedelinin maliyet bedeline göre %10 ve daha fazla düşüklük göstermesi halinde emsal bedeli dikkate alınarak stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

1.4.9. Kıdem Tazminatının Hesaplanmasına İlişkin Düzenlemeler

Finansal raporlama standartlarında yer alan düzenlemelere göre kıdem tazminatının hesaplanmasında “*tanımlanmış katkı*” ve “*tamamlanmış fayda planları*” olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. Tanımlanmış katkı planlarında işverenin üzerindeki kıdem tazminatı ödeme yükümlülüğü üçüncü bir tarafa yansıtılır. Bu yüzden işverenin bilançosunda kıdem tazminatı karşılığı yükümlülük olarak raporlanmaz. Tanımlanmış fayda planlarında ise işverenin üzerindeki kıdem tazminatı ödeme

yükümlülüğü kısmen veya tamamen üçüncü bir tarafa yansıtılmakta ya da hiç yansıtılmamaktadır. Hiç yansıtılmaması veya kısmen yansıtılması halinde işveren için ortaya çıkabilecek muhtemel risk iskonto edilerek net şimdiki değeri ile bilançoya alınır. Ayrıca IFRS düzenlemeleri açısından kıdem tazminatı içerisindeki faiz maliyeti ile aktüeryal kazanç ve kayıplar ile geçmiş dönem maliyeti bilanço ve gelir tablosunda ayrıştırılarak raporlanır.

Türkiye'deki mevcut düzenlemeler açısından ödenmesi gereken kıdem tazminatının üçüncü bir tarafa yansıtılması mümkün değildir. Kıdem tazminatı içerisindeki faiz maliyeti ile aktüeryal kazanç ve kayıplar ayrıştırılmaz.

1.4.10. Satış Hasılatının Muhasebeleştirilmesine İlişkin Düzenlemeler

Finansal raporlama standartları açısından hasılatın gerçekleşmesi için tüm riskin alıcıya geçmesi gerekir. Hasılat gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Ayrıca Türkiye'deki vergi düzenlemelerinden farklı olarak vadeli satışlarda vade farkı hasılat olarak yazılmaz ayrı bir kalem olarak faiz geliri olarak sınıflandırılır. Vade farkının hesaplanmasında VUK 264. maddesinde düzenlenen reeskont işlemlerinden farklı olarak etkin faiz oranı yöntemi kullanılır.²²

1.4.11. Özkaynak Hesaplarına İlişkin Düzenlemeler

Bu gruptaki kalemlere ilişkin düzenlemeler açısından finansal raporlama standartlar ve Türkiye'deki vergi düzenlemeleri açısından önemli bir fark bulunmamaktadır. Sadece finansal raporlama standartları açıısından konsolide bilanço

²² Remzi ÖRTEN, Hasan KAVAT, Aydın KARAPINAR, 2005, s.255

düzenlenmesi gerekmesi halinde azınlık paylarının ayrı bir kalem içerisinde gösterilmesi gerekmektedir.

1.4.12. Yabancı Para Cinsinden Yapılan İşlemlere İlişkin Düzenlemeler

IFRS düzenlemeleri açısından yerli para birimi ile işlem yapan bir işletmenin yabancı bir para birimi cinsinden işlem yapması halinde işlemi ilk kez kayda alırken uygulanacak kur işlem tarihinde geçerli olan kurdur. İzleyen bilanço tarihindeki değerlemede ise değerlemeye konu olan varlığın “*parasal*” mı yoksa “*parasal olmayan*” bir kalem mi olduğuna bakılır. Parasal kalemlerin değerlendirilmesinde cari veya spot kur kullanılır. Parasal olmayan kalemlerin değerlendirilmesinde ise değerlemeye konu olan varlık maliyet bedeli ile izleniyorsa iktisap tarihindeki kur; cari değeri ile izleniyorsa cari veya spot kur kullanılır. Yerli para biriminden düzenlenmiş finansal tabloların yabancı para birine çevrilmesinde enflasyonist olmayan ülke para biriminin başka ülkenin parasına çevrilmesinde bilanço kalemleri dönem sonu kuru gelir tablosu kalemleri ise işlemin yapıldığı kur üzerinden çevrilir. Enflasyonist bir ülkenin para biriminden enflasyonist olmayan bir ülkenin para birimine çevrilmesinde ise bilanço ve gelir tablosu kalemleri dönem sonu kuru ile çevrilir.

Türkiye’deki vergi düzenlemeleri açısından yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacak veya borçlar borsa rayicinin olması halinde borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit edilir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar senedin üzerindeki faiz oranı üzerinden değerlendirme gününe indirgenir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR)

esas alınır. İhraç edilen menkul kıymetler itfa değerleri ile değerlenir. Yabancı para üzerinden kullanılan krediler yıl sonunda Maliye Bakanlığı'nın belirlediği döviz kuru ile değerlenir.

1.4.13. Hizmet Sözleşmelerinden Kaynaklanan Kar ve Zararın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Düzenlemeler

IFRS düzenlemelerine göre hizmet sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ve giderin finansal tablolara alınmasında “*tamamlanma*” ve “*tamamlanma aşamaları*” olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. Tamamlanma yöntemine göre hizmet sözleşmesinden doğan maliyetler hizmet sunumu tamamlanıncaya kadar bilançoda varlık ve elde edilen gelir de borç olarak raporlanır. Hizmet sözleşmesinden kaynaklanan kar veya zarar hizmet sunumu tamamlanıncaya kadar gelir tablosu ile ilişkilendirilmez. Tamamlanma aşamaları yönteminde ise hizmetin tamamlanma aşamalarına göre uygun şekilde kar finansal tabloya alınır. Türkiye'deki vergi düzenlemeleri açısından hizmet sözleşmelerinden kaynaklanan kar ve zarar sadece tamamlanma yöntemine göre finansal tablolara alınır.

1.4.14. Vergi Düzenlemelerinde Yer Alan Muafiyetler

KVK 7. maddesinde yer alan hükümlere göre, maddede sayılan aslında vergiye tabi olan gerçek ve tüzel kişiler söz konusu madde hükmü gereğince vergi dışı bırakılmıştır. Madde getirilen muafiyetlerin bir kısmı koşulsuz tanımlanırken bir kısmından yararlanmak bir takım şartlara bağlanmıştır. KVK 7. maddesinde kurumlar

vergisinden muafiyet tanınan kurumlar sayılmıştır. KVK 7. maddesinde yer alan muafiyetler haricinde de diğer kanunlarda çeşitli muafiyetler tanımlanmıştır.

IFRS düzenlemelerine göre belirli bir hesap dönemine ilişkin karını tespit etmekle yükümlü ortaklıklar açısından IFRS düzenlemelerine öngörölmüş vergi düzenlemelerinde yer alan anlamda bir muafiyet öngörölmemektedir.

1.4.15. Türkiye’deki Vergi Düzenlemeleri Açısından Kazançtan İndirilebilecek Giderlere İlişkin Düzenlemeler

IFRS düzenlemelerine göre işletmenin belirli bir faaliyet dönemi içerisinde yaptığı giderlerin tamamının finansal tablolarda raporlanması ve ticari karın hesaplanmasında dikkate alınması gerekmektedir. Türkiye’de vergi düzenlemelerine göre işletmelerin bir hesap dönemine ilişkin safı karı hesaplanırken indirebileceği giderler KVK 8. madde ile GVK 40. maddede düzenlenmiştir. GVK düzenlemelerine göre bir hesap döneminde elde edilen ticari kazançtan indirilebilecek giderler aşağıdaki gibidir:

1.GVK 40/1. maddesinde sayılan ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler,

2.GVK 40/2. maddesinde yer alan düzenlemelere göre personel ile ilgili olarak yapılan giderler,

3.GVK 40/3. maddesinde yer alan düzenlemelere göre işle ilgili zarar, ziyan ve tazminatlar,

4.GVK 40/4. maddesinde yer alan düzenlemelere göre işle ilgili seyahat ve ikametgah giderleri,

5.Kiralama yolu ile edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,

6.GVK 40/6. maddesinde yer alan düzenlemelere göre işletme ile ilgili olmak şartıyla, bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçlar,

7.GVK'nun 40/7. maddesine göre, VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,

8.GVK'nun 40/8. maddesine göre işverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,

9.GVK'nun 40/9. maddesine göre işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,

10.GVK'nun 40/10. maddesine göre, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri.

KVK'nun 8. maddesine göre, ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatтан indirebilir:

- a) Menkul kıymet ihraç giderleri.
- b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.
- c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.
- ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.
- d) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

e) Sigorta ve reasürans şirketleri ile ilgili kanunda belirtilen teknik karşılıklar;

KVK 11. madde ve GVK 41. maddede ise ticari kazancın tespitinde vergi matrahından indirilemeyecek giderler sayılmıştır. KVK 11. madde düzenlemelerine göre ticari kazancın tespitinde vergi matrahından indirilemeyecek giderler aşağıdaki gibidir:

a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.

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

c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.

ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler

d) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.

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

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

g) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri.

h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

ı) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si.

1.4.16. Türkiye’deki Vergi Düzenlemeleri Açısından Kazançtan İstisna Edilen Gelirlere İlişkin Düzenlemeler

IFRS düzenlemelerine göre işletmelerin bir takım öngörülen şartları taşıması kaydıyla belirli bir dönem içerisinde elde ettiği gelirlerin tamamını finansal tablolarında raporlama yükümlülükleri bulunmaktadır. Türkiye’de yürürlükte bulunan vergi düzenlemelerine göre aslında ortaklıkların bir hesap dönemine ilişkin toplam safi kazancı hesaplanırken vergi matrahına dahil edilmesi gereken bir takım kazançlar vergiden istisna edilir. Söz konusu kazançlar ile ilgili ağırlıklı olarak KVK’nın ilgili maddelerinde düzenlemeler yer almakla birlikte diğer kanunlarda da konuya ilişkin hükümler bulunmaktadır. Vergi düzenlemelerinde getirilen istisnaların bir kısmı sürekli niteliktedir. Bir kısım kazançlar ise belirli bir süre için kurumlar vergisinden geçici olarak istisna edilmiştir. Vergi düzenlemelerinde öngörülen sürenin sonunda vergi matrahına dahil edilecektir.

1.4.16.1. KVK’da Yer Alan Kurumlar Vergisi’nden İstisna Edilen Gelirler

KVK 5. maddesinde işletmelerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettiği safi kazancı hesaplanırken vergi matrahına dahil edilmesi gerekmesine rağmen vergi dışı

bırakılan kurum kazançları sayılmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre vergiden istisna edilen gelirler aşağıdaki gibidir:

a) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar.

b) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları.

c) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri kanunda sayılan şartları taşıyan iştirak kazançları;

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

e) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı.

f) Türkiye'de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları ve portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

g) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

h) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

i) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

j) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

k) 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.

l) Bankalara borçları nedeniyle kanunî 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 borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

m) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kanunda sayılan şartları taşıyan kurum kazançları;

n) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.

o) 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 işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar

p) Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile risturn kazançları istisnaları.

1.4.16.2. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

KVK haricinde diğer kanunlarda yer alan istisnalar aşağıdaki gibidir:²³

1. Yatırım indirimi istisnası
2. OHAL Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Kazanç İstisnası
3. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi ve Devrinde Kazanç İstisnası.
4. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yazılım ve Ar-Ge'ye Dayalı Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası
5. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası
6. Tarım Satış Kooperatif ve Birliklerine Tanınan Kurumlar Vergisi İstisnası

1.4.17. Düzenlenmesi Gereken Finansal Tablolara İlişkin Farklılıklar

IFRS düzenlemeleri çerçevesinde Türkiye'deki gibi “*temel ve ek finansal tablolar*” ayrımı yapılmadan doğrudan düzenlenmesi zorunlu olan finansal tablolar sayılmıştır. Bu finansal tablolar “*özel ve genel amaçlı*” olmak üzere ayrılmış olup, sadece genel amaçlı finansal tablolar düzenlenmiştir. Genel amaçlı finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve öz kaynak değişim tablosudur. Türkiye'deki vergi düzenlemelerinden farklı olarak gelir tablosu “*Satışların Maliyeti Esası*” ve “*Toplam Maliyet Esası*” olmak üzere iki seçeneğe göre sunulabilir. Özel amaçlı finansal tablolar genel amaçlı finansal tablolarda yer alan bir bilgi dışında bilgi talep edilmesi halinde hazırlanan tablolardır. IFRS düzenlemelerinde Türkiye'deki vergi

²³www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kurumvergisirehber (15.09.2006)

düzenlemelerinden farklı olarak ayrıca ana ortaklığın kontrolü altındaki işletmelerin bir grup olarak konsolide finansal tablo hazırlaması ve sunulması öngörülmektedir.

1.5. Verginin Ertelenmesi Kavramı

Vergi mükellefinin vergi kanunlarına göre ortaya çıkan vergisinin ödenmesini gelecek dönemlere erteleyebilmesi “*verginin ertelenmesi*” olarak tanımlanır. Teoride vergi mükellefiyeti ortaya çıktığı dönemde yerine getirilmelidir. Ancak uygulamada belirli bir döneme ilişkin vergi mükellefiyetinin ertelenmesi mümkündür. Örneğin kurumlar vergisi mükellefleri açısından azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmasına izin verilmesi verginin ertelenmesine imkan veren bir uygulamadır. Çünkü azalan bakiyeler yöntemi ile cari dönemde daha yüksek amortisman ayrılması vergilendirilebilir gelirin azalmasına ve sonraki dönemlerde daha düşük amortisman ayrılması ise vergilendirilebilir gelirin artmasına yol açar. Bu şekilde cari dönemde ödenmesi gereken vergi sonraki dönemlere ertelenir. Gelir vergisi mükellefleri açısından da verginin ertelenmesi mümkündür. Örneğin bazı ülke uygulamalarına göre gelir vergisi mükelleflerinin cari dönemde elde ettiği gelirin bir kısmını gelecek dönemde beyan edeceği matraha eklemesine veya gelecek dönemlerde yapacağı masrafların tamamını cari dönemde matrahtan indirmesine imkan sağlanmaktadır. Cari dönemde gelirin düşük ve gelecek dönemlerde yüksek beyan edilmesi cari dönemde ödenmesi gereken verginin gelecek dönemlere ertelemektedir. Aynı şekilde gelecek dönemlere ait giderlerin cari dönemde matrahtan indirim konusu edilmesi de cari dönemdeki vergi mükellefiyetini gelecek dönemlere taşımaktadır.

1.6. Ertelenen Vergi Kavramının Finansal Tablolarda Yer Almasının Gerekliliği

Kurumlar ve gelir vergisi mükelleflerinin vergi kanunlarından doğan cari dönem mükellefiyetlerini gelecek dönemlere erteleme imkanı bulunmaktadır. Özellikle kurumlar vergisi mükellefleri açısından verginin ertelenmesi uygulamaları ile gelir ve gider yönetimi yapılarak finansal tablolarda yer alan kar rakamının farklılaşması sağlanmaktadır. Muhasebe açısından bir işletmenin belirli bir döneme ilişkin performans ölçütü kardır. Bu çerçevede finansal tabloların tam olarak işletmenin performansını yansıtabilmesi açısından vergi erteleme uygulamalarının kar rakamı üzerindeki etkileri yansıtacak şekilde raporlama yapılması gerekmektedir.

IFRS 12’de ertelenen vergiyle ilgili düzenlemelerden önce bu konu ile ilgili temel kavramlar ele alınmıştır. “*Ticari Kar veya Zarar*” belirli bir dönem içerisinde muhasebe düzenleme ve uygulamaları çerçevesinde hesaplanmış karı veya zararı ifade eder. “*Mali Kar veya Zarar*” ise belirli bir dönem içerisinde vergi kanunlarında yer alan esaslar çerçevesinde hesaplanmış karı veya zararı ifade eder. “*Vergi Gideri veya geliri*” mali kar veya zarar üzerinden hesaplanan cari döneme ilişkin ödenecek veya indirilebilecek vergi gideri veya geliri ile ertelenmiş vergi geliri veya giderinde meydana gelen değişimin toplamını ifade eder. “*Ertelenmiş Vergi Gideri veya Geliri*” de belirli bir dönem içerisinde ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğüne ilişkin hesaplanan vergi geliri veya giderinde meydana gelen değişimi ifade eder.

Türkiye’deki düzenlemeler ile finansal raporlama standartlarının arasındaki yukarıdaki bölümlerde kısaca özetlenen farklılıklar ticari ve mali karın farklılaşmasına yol açmaktadır. Ortaya çıkan bu farklılıklar IFRS 12 düzenlemelerine göre “*geçici*” ve

“sürekli farklar” olarak ayrılmaktır.

Mali kar ile ticari kar arasındaki sürekli farklar vergi kanunlarına göre herhangi bir dönemde vergilendirilemeyecek gelirleri veya matrahtan indirilemeyecek giderleri ifade eder. Vergi düzenlemeleri ile muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıklar dolayısıyla bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi değerinin birbirinden farklılaşmasına neden olan ve vergi otoritesi tarafından sürekli olarak verginin konusundan istisna edilen farkları ifade eder. Sürekli farklar hiçbir zaman vergilendirilmeyeceği için ortaya çıktığı dönemi izleyen dönemlerde, sürekli farkın yol açtığı varlığın ya da yükümlülüğün defter değeri ile vergi değeri arasındaki fark da hiçbir dönemde ortadan kalkmaz. Cari döneme ilişkin vergi yükümlülüğü hesaplanırken bu gibi sürekli farkların etkisi dikkate alınırken sürekli farklar ertelenen vergiye kaynaklık etmez. Örneğin ²⁴ 2005 yılında devlet, işletmelerin daha fazla işçi istihdam etmesini sağlamak için 50.000 YTL tutarında sübvansiyon sağlamaktadır. Sağlanan bu sübvansiyon vergiden istisna edilmiştir. Söz konusu teşvikten yararlanan A işletmesi aynı yıl içerisinde fabrika atıklarını deniz suyuna karıştırdığı için 25.000 YTL idari para cezasına çarptırılmıştır. Yıl sonunda A işletmesinin ticari karı 750.000 YTL olarak gerçekleşmiştir. 2005 yılına ilişkin vergi oranı %10’dur.

31.12.2005 tarihinde A işletmesine ilişkin cari dönem vergi gideri aşağıdaki gibi hesaplanır:

²⁴ <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks/> Pricewaterhouse Coppers “**IFRS WorkBooks for Accounting Professionals**” IAS 12 Income Taxes (01.08.2006)

A işletmesinin ticari karı:	750.000
Sübvansiyon:	(50.000)
İdari para cezası:	25.000
A işletmesinin mali karı (matrah):	775.000
2005 yılında tahakkuk eden vergi tutarı:	$775.000 * \%10 = 77.500$ YTL

2005 yılı içerisinde 750.000 YTL ticari kar elde eden A işletmesi için mali kar tutarı vergi kanunlarında yer alan esaslar çerçevesinde 775.000 YTL olup tahakkuk eden vergi tutarı ise 77.500 YTL'dir.

Geçici farklar ise bir varlığın veya yükümlülüğün bilançoda yer alan defter değeri ile vergi değeri arasındaki farkı ifade eder. Bu durumda geçici farkların tutarının tam olarak tespit edilebilmesi finansal tablolarda yer alan varlık veya yükümlülüklerin vergi değerinin doğru bir şekilde saptanabilmesine bağlıdır. Geçici farkların tutarının tespit edilmesinde en önemli kavram olan vergi değeri en basit tanımı ile varlık veya yükümlülüğün vergi kanunları açısından taşıdığı değerdir.

IFRS 12 nolu standardın 7 ile 11. paragraflarında varlık ve yükümlülüklerin vergi değerinin hangi hallerde neye eşit olacağına ilişkin düzenlemeler mevcuttur.²⁵ Buna göre bir varlığın “*vergi değeri*”; işletmenin söz konusu varlığın defter değerini geri kazandığında elde ettiği kazançtan vergi düzenlemeleri çerçevesinde indirimine konu edilen kısmını ifade eder. Varlığın geri kazanılmasından elde edilen kazancın vergilendirilememesi halinde varlığın vergi değeri defter değerine eşit olur.

Yine IFRS'in ilgili paragraflarında yer alan düzenlemelere göre bir yükümlülüğün vergi değeri; söz konusu yükümlülüğün defter değerinden, gelecek

²⁵ David ALEXANDER, “**2005 Miller; International Accounting/Financial Reporting Standards Guide. Simon Archer.**”, Chicago: CCH Incorporated, 2005, s. 20.07

dönemlerde vergi düzenlemeleri çerçevesinde yükümlülüğün vergi açısından indirilebilir kısmının çıkarılması sonucunda bulunan tutardır. Örneğin; bir işletmenin tahakkuk eden fakat henüz ödenmeyen kısa vadeli yükümlülüğünün defter değeri 10.000 YTL olsun. Eğer söz konusu kısa vadeli yükümlülük vergi düzenlemelerinden istisna edilmişse vergi değeri sıfırdır. Öte yandan eğer söz konusu yükümlülük ödendiği zaman vergi matrahından indirilebiliyorsa defter değeri 10.000 YTL'dir.

Geçici farklar ertelenen vergi varlık veya yükümlülüğünün ortaya çıkmasına neden olur. Geçici farklar, gelecek dönemlerde ilgili oldukları varlık ve yükümlülüklerin elden çıkarılması veya kullanılması sırasında terse dönüp ortadan kalkar. Vergi düzenlemeleri ile muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıklar dolayısıyla bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi değerinin birbirinden farklılaşmasına neden olan herhangi bir dönemde indirilebilecek veya vergilendirilebilecek olan tutarları ifade eder. Geçici farklar gelecek herhangi bir dönem içerisinde verginin konusuna girdiğinde varlığın veya yükümlülüğün vergi değeri defter değerine eşitlenir. Örneğin²⁶ 2004 yılında A işletmesi B işletmesi ile bir bina yapımı ile ilgili olarak sözleşme yapmış ve aynı yıl bina yapımına başlanmıştır. 2004 yılında A işletmesinin sözleşme dolayısıyla B işletmesine 240.000 YTL ödenmesine karar verilsin. Ödeme ise fiilen 2005 yılında yapılsın. A işletmesinin tabi olduğu vergi düzenlemesine göre ise harcama tahakkuk ettiği yılın değil ödendiği yılın gideri sayılsın.

Vergi düzenlemelerine göre A işletmesinin 2004 ve 2005 yıllarındaki kar/zarar durumunu gösteren tablo aşağıdaki gibidir:

²⁶ <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks/> (29.12.2006)

	2004	2005
Harcama Tutarı	0	-240.000
Vergi Geliri (%10)	24.000	0
Net Kar/Zarar	24.000	-240.000

24.000 YTL tutarındaki vergi gelirinin kaynağını 240.000 YTL tutarındaki harcama oluşturmasına rağmen vergi düzenlemelerine göre vergi geliri ve kaynağı olan harcama farklı dönemlerde tahakkuk etmektedir. Söz konusu vergi indirimi ve kaynağı olan harcamanın eşleştirilmesi gerekmektedir.

Ertelenen vergi uygulaması çerçevesinde A işletmesinin 2004 ve 2005 yıllarındaki kar/zarar durumunu gösteren tablo aşağıda yer almaktadır:

	2004	2005
Harcama Tutarı	0	-240.000
Vergi Geliri (%10)	24.000	0
Ertelenen Vergi	-24.000	24.000
Net Kar/Zarar	0	-216.000

Ertelenen vergi kullanılarak vergi düzenlemeleri çerçevesinde sağlanan 24.000 YTL'lik vergi geliri bir sonraki yıla yani ileriye taşınmış böylece harcama ile harcamadan kaynaklanan vergi geliri eşleştirilmiştir. Vergi düzenlemelerine göre oluşturulan tabloda A işletmesinin binayı aslında 216.000 YTL mal ettiği hususu tam olarak gözükmemektedir.

Geçici farklar; gelecek dönemlerde işletmenin mali karını artıracak “*vergilendirilebilir geçici fark*” veya gelecek dönemlerde işletmenin mali karını azaltacak “*indirilebilir geçici fark*” şeklinde ortaya çıkabilir. “* ndirilebilir geçici farklar*” gelecek dönemlerde bir varlığın defter değeri geri kazanıldığında veya yükümlülük ifa edildiğinde o dönemde ortaya çıkan vergilendirilebilir gelir veya zarar

belirlenirken vergi matrahından indirilebilen tutarları ifade eder. “*Vergilendirilebilir geçici farklar*” ise, gelecek dönemlerde bir varlığın defter değeri geri kazanıldığında veya yükümlülük ifa edildiğinde o dönemde ortaya çıkan vergilendirilebilir gelir ya da zarar belirlenirken vergiye tabi olan geçici farklardır.

En genel tanımı ile indirilebilir geçici farklar “*ertelenen vergi varlığının*”, vergilendirilebilir geçici farklar ise “*ertelenen vergi yükümlülüğünün*” kaynağını oluşturur.

Geçici farklar varlıkların veya yükümlülüklerin defter değeri ile kayıtlı değerinin farklılaşmasına yol açan ve sürekli fark olarak nitelendirilemeyen bütün farkları kapsar. Geçici farklar genellikle “*zamanlama farkı*” olarak ortaya çıkar. “*Zamanlama farklılıkları*” faaliyetlerin vergi düzenlemelerine ve muhasebe uygulamalarına finansal tablolara alınma dönemleri arasındaki farklılığı ifade eder. Geçici farklar sadece zamanlama farklılıklarından ibaret olmayıp “*varlık veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi değerinin farklılaşmasına yol açan geçici farklar*” da standartta düzenlenmiştir.

1.6.1 Zamanlama Farklılıkları

Zamanlama farklılıkları, gelir veya giderin vergi düzenlemelerine ve muhasebe uygulamalarına göre finansal tablolara alınma dönemleri arasındaki farklılığı ifade eder. Zamanlama farklılıklarının tamamı geçici farklardır. Vergi düzenlemeleri ile muhasebe uygulamalarındaki farklı amortisman uygulamaları ile muhasebe uygulamalarına göre tahakkuk ettiği için finansal tablolarda raporlanmasına rağmen vergi düzenlemelerine göre ödendiği veya tahsil edildiği dönemin geliri veya gideri sayılan kalemler standartta

zamanlama farklılıklarına örnek olarak verilen hususlardan birkaç tanesidir.²⁷

1.6.2. Vergi Değeri ile Muhasebe Değerinin Farklılaşmasına Yol Açan Geçici Farklar

Bütün zamanlama farklılıkları geçici farklar olmasına rağmen geçici farklar sadece zamanlama farklılıklarından ibaret değildir. IFRS 12 düzenlemelerine göre bir varlığın ya da yükümlülüğün vergi değeri ile defter değerini farklılaştıran ve sürekli fark olarak nitelendirilemeyen farkların tamamı geçici farktır. Zamanlama farklılığı haricinde geçici farkların ortaya çıktığı hallere örnek olarak aşağıdaki hususlar verilebilir²⁸:

1.Bağlı ortaklıkların, iştiraklerin veya müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki yatırımın vergi değerinin defter değerinden farklılaşması halinde ortaya çıkan geçici farklar ertelenen vergiye kaynaklık eder.

2. IFRS düzenlemelerine göre bazı varlıklar finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle veya maliyet değeri ile gösterilebilir. Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar veya finansal varlıklar, finansal tablolarda gerçeğe uygun değeri ile gösterilebilecek varlıklara örnek olarak verilebilir. Bu varlıkların finansal tablolarda gerçeğe uygun değeri ile gösterilmesi halinde defter değerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması şarttır.

Bu varlıkların vergi düzenlemelerine göre de finansal tablolarda gerçeğe uygun değeri ile gösterilmesi yükümlülüğünün olması halinde varlığın vergi değeri de yeniden değerlemeye tabi tutulacağı için vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmaz. Ancak

²⁷ J. Barry EPSTEIN, Abbas Ali MİRZA, 2002, s. 631

²⁸ David ALEXANDER, 2005, s.20.02

vergi düzenlemelerine göre varlıklar muhasebe uygulamaları çerçevesinde yeniden değerlemeye tabi tutulmasına rağmen vergi kanunlarına göre benzer bir uygulamanın yapılmaması halinde varlıkların defter değeri ile vergi değeri arasında geçici fark ortaya çıkar. Söz konusu geçici farklar ertelenen vergiye kaynaklık eder. Ortaya çıkan ertelenen vergi, varlığın defter değeri geri kazanıldığında terse döner.

Eğer işletme yeniden değerlemeye tabi tuttuğu varlığını elden çıkarma niyetinde değilse; varlığın faydalı ömrü boyunca varlık için hesaplanan amortisman değeri vergi düzenlemelerine göre hesaplanan amortisman değerinden daha büyük olması dolayısıyla varlık faydalı ömrü boyunca amorti edilirken ertelenen vergi terse dönecektir. Varlığın faydalı ömrü sonunda defter değerinin tamamı amorti edildiğinde ertelenen vergi tutarı sıfırlanacaktır. Eğer işletme yeniden değerlediği varlığını satmak ve yerine benzer bir varlığı satın alma niyetinde ise varlığın değer artışından kaynaklanan ertelenen vergi satın alınan benzer varlığın satışında veya kullanımı sırasında amortisman yolu ile terse döner.

3. IFRS düzenlemelerine göre şirket birleşmelerinde satın alma yönetiminin kullanılması esastır. Satın alma yöntemine göre elde edinilen işletmenin varlık, yükümlülük ve koşullu yükümlülüklerinin birleşme tarihinde makul değeri üzerinden gösterilmesi gerekir.²⁹ Vergi düzenlemelerine göre benzer bir uygulamanın yapılmaması halinde, elde edinilen varlık ve yükümlülüklerin vergi değeri defter değeri arasındaki geçici farklar ertelenen vergiye kaynaklık eder. Ortaya çıkan ertelenen vergi şerefiyeyi de etkiler. Şerefiyenin ilk kez muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan geçici farklar ise ertelenen vergiye kaynaklık etmez.

²⁹ IFRS 3 nolu İşletme Birleşmeleri Standardı.

I.7. Ertelenen Verginin Finansal Tablolarda Raporlanmasında Kullanılan Yöntemler

Dönem karı üzerinden hesaplanan verginin, işletmenin dönemde gelir elde etmek için katlanmak zorunda olduğu bir gider olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği muhasebe literatüründe tartışmalı bir konudur.³⁰ İşletmenin elde ettiği kazanç üzerinden hesaplanan verginin işletme için bir gider mi yoksa karın bir unsuru mu olduğu ile ilgili olarak “*Vergi Borçları Muhasebe Yöntemi*” ve “*Vergi Etkili Muhasebe Yöntemi*” olmak üzere iki yaklaşım bulunmaktadır.³¹ Vergi borçları yöntemine göre işletmenin kazancı üzerinden ödediği vergi kar dağıtımından herhangi bir prosedüre tabi olmadan aldığı payı ifade eder. Vergi etkili muhasebe yöntemine göre ise, kurumlar vergisi işletmenin faaliyetlerini sürdürmesi için yaptığı bir gider niteliğindedir. İşletmenin katlandığı diğer giderler gibi dönemsellik ilkesi gereği ait olduğu hasılatla eşleştirilerek aynı dönemde kayıtlara yansıtılmalıdır. Vergi etkili muhasebe yönteminde dönem net karına ulaşmak için dönemler arasında kurumlar vergisinin dağıtılması gerekir. Dönemler itibariyle kurumlar vergisinin ne kadarlık bir kısmının finansal tablolara yansıtılacağına ilişkin olarak “*Tam Tahakkuk Yaklaşımı*” ve “*Kısmi Tahakkuk Yaklaşımı*” olmak üzere başlıca iki yaklaşım bulunmaktadır.³²

1. Tam Tahakkuk Yaklaşımı: Bu yaklaşımda; bütün geçici farkların ortaya çıkardığı ertelenen verginin vergisel etkisi finansal tablolarda dikkate alınır. Geçici farkların ortaya çıkardığı vergisel etki geçici farkların geriye döneceği dönemlere

³⁰Necdet SAĞLAM, Selim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK “UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması” Turhan Kitapevi, 2007 s.297

³¹ Necdet SAĞLAM, Selim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK, a.g.e, s.298

³² David ALEXANDER, 2005, s.20.05

dağıtılır. Sonraki dönemlerde geriye dönmesi muhtemel olmayan geçici farklar için karşılık ayrılır. Cari dönem vergisi, cari dönemde mali kara vergi oranlarının uygulanması suretiyle bulunan tutar ile geçici farkların vergisel etkisi olan ertelenen vergiye ilişkin ertelenen vergi geliri ve giderinin toplamı kadardır.

2. Kısmi Tahakkuk Yaklaşımı: Bu yaklaşımda; ortaya çıkan geçici farklardan gelecek dönemlerde geri dönmesi muhtemel gözüken geçici farklar finansal tablolarda raporlanır.³³ Tekrarlanan zamanlama farklılıkların, uzak belirsizlikleri yaratan geçici farklara ve gerçek vergi yükümlülük ve varlıklarını yansıtmayan tahakkukların vergisel etkisi finansal tablolarda dikkate alınmaz.³⁴ Cari dönem vergisi, cari dönemde mali kara vergi oranlarının uygulanması suretiyle bulunan tutar ile finansal tablolarda raporlanan geçici farkların vergisel etkisi olan ertelenen verginin toplamı kadardır.

I.8. Ertelenen Verginin Hesaplanmasına İlişkin Yaklaşımlar

Belirli bir dönemde finansal tablolarda raporlanacak ertelenen verginin tutarının belirlenmesine ilişkin “*Erteleme Yaklaşımı*” ve “*Yükümlülük Yaklaşımı*” olmak üzere başlıca iki tane yaklaşım bulunmaktadır.

1. Erteleme Yaklaşımı: Gelir tablosu odaklı bir yaklaşımdır. Bu yöntemde geçici farkların ortaya çıktığı dönem için geçerli olan cari dönem vergi oranları kullanılarak ertelenen vergi hesaplanır. Buna göre belirli bir dönemde hesaplanan mali kar ile ticari kar arasındaki geçici fark ile cari dönemdeki vergi oranı çarpılarak bulunan tutar belirli bir dönemde finansal tablolarda raporlanacak ertelenen vergi tutarına eşittir.

³³ J. Barry EPSTEIN, Abbas Ali MİRZA, 2002, s. 625

³⁴ Necdet SAĞLAM, Selim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK, 2007, s.335

Belirli bir döneme ilişkin vergi gideri veya geliri cari dönemde hesaplanan vergi öncesi kara cari dönem vergi oranının uygulanması ile bulunan tutardan ibarettir. Sonraki dönemlerde vergi oranlarında meydana gelen değişimlere göre daha önceki dönemlere ilişkin olarak hesaplanan ertelenen vergi tutarında herhangi bir değişiklik yapılmaz. Ortaya çıkan mali zarar veya vergi indirim ve istisnaları ise sadece ortaya çıktıkları döneme ilişkin olup, ileriye veya geriye taşınarak cari dönem dışında başka dönemlerle ilişkilendirilemez.

2. Yükümlülük Yaklaşımı: Bilanço odaklı bir yaklaşımdır. Yükümlülük yaklaşımının amacı, işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği kara uygulanacak olan efektif vergi oranını gelecek dönemlerdeki vergi ile ilgili hususları da dikkate alarak hesaplamak ve hesaplanan ertelenen vergi ve cari dönem vergisine ilişkin vergi giderini gelir tablosunda raporlamaktır. Her bilanço döneminde hesaplanan ertelenen vergi tutarı gözden geçirilir. Sonraki dönemlerde vergi oranlarındaki değişime bağlı olarak daha önceki dönemlerde hesaplanmış olan ertelenen vergi tutarı tekrar hesaplanır. Ortaya çıkan mali zarar veya vergi indirim ve istisnaları ise sadece ortaya çıktıkları döneme ait olmayıp, ileriye veya geriye taşınarak cari dönem dışında başka dönemlerle de ilişkilendirilebilir.

Bu iki yaklaşım haricinde, her iki yaklaşımın bir anlamda karışımı olan bilançoda ertelenen vergiyi vergi borcu ve vergi alacağı kalemlerinde raporlayan “*Net Vergi Yaklaşımı*” da vardır. Bu yaklaşım literatürde çeşitli açılardan tartışma konusu olmakla birlikte uygulamada pek tercih edilen bir yaklaşım değildir.³⁵

³⁵ J. Barry EPSTEIN, Abbas Ali MİRZA, 2002, s.624

İKİNCİ BÖLÜM

ERTELENEN VERGİNİN FİNANSAL TABLOLARDAN RAPORLANMASINA İLİŞKİN IFRS 12 DÜZENLEMELERİ

2.1. Ertelenen Verginin Finansal Tablolarda Raporlanmasına İlişkin IFRS 12 Düzenlemeleri

IFRS 12 nolu standartta, işletmelerin tabi olduğu vergi düzenlemelerinden ayrı olarak vergisel etki yaratan faaliyetlerinin finansal tablolarda nasıl gösterilmesi gerektiği ile ilgili uluslararası kabul görmüş düzenlemeler getirilmektedir.

IFRS 12, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler kapsamında; vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında dikkate alınan bütün yerli ve yabancı vergiler ile bağlı ortaklık, iştirak ya da müşterek yönetime tabi ortaklıklardan yapılan kar dağıtımından stopaj yoluyla alınan vergiler ele alınmıştır. IFRS 12, devlet tarafından işletmelere sağlanan yatırım indirimi veya sübvansiyonlar gibi teşviklerin nasıl muhasebeleştirildiğine ilişkin düzenlemeler getirmemektedir. Ancak devlet teşvikleri ve yatırımlara ilişkin vergi indirim ve istisnalarından kaynaklanan geçici bir farkın ortaya çıkması halinde bu duruma ilişkin ertelenen vergiler bu standart kapsamında değerlendirilecektir.

Standartın amacı kurum kazancı üzerinden alınan vergilere ilişkin hesaplama ve raporlama standartlarını ortaya koymaktır. Standartta, işletmeler tarafından varlıkların defter değeri kadar fayda elde edildiğinde veya borçlar geri ödendiğinde ortaya çıkan geçici farkların vergisel sonuçları ile işletmelerin cari dönemde meydana gelen ve sonuçlarını finansal tablolarına yansıttığı işlemlerin cari döneme ilişkin vergisel

sonuçları ele alınmaktadır.³⁶ Ayrıca standartta, geçmiş yıl zararları veya vergi indirimleri dolayısıyla ortaya çıkan ertelenen vergi varlığına ilişkin düzenlemeler ile kamunun aydınlatılması ilkesi çerçevesinde cari dönemde ortaya çıkan vergi gideri veya gelirin ilişkin dipnotlarda açıklanması gereken hususlara ilişkin bir takım düzenlemeler de öngörülmektedir.³⁷

2.2. Ertelenen Verginin Hesaplanmasına ve Finansal Tablolarda Raporlanmasına İlişkin Esaslar

2.2.1. Ertelenen Verginin Hesaplanmasına İlişkin Esaslar

Standardın 46, 47 ve 51 numaralı paragraflarında ertelenen verginin hesaplanmasına ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Standartta yer alan düzenlemelere göre ertelenen verginin hesaplanmasında aşağıdaki aşamaların izlenir:

1.Bilanço tarihi itibarıyla ortaya çıkan tüm geçici farklar belirlenir.

2.Belirlenen geçici farklardan IFRS 12 düzenlemelerine göre ertelenen vergiye kaynaklı edebilecek geçici farklar belirlenir. Bu geçici farklar indirilebilir ve vergilendirilebilir olmak üzere ikiye ayrılır.

3.İndirilebilir geçici farkların mali zarar veya vergi indirim ve istisnalarının gelecek dönemlere taşınmasından kaynaklıyorsa, mali zarar veya vergi indirim ve istisnalarının ne kadarlık bir süre için ileriye taşınabileceği ve ne kadarlık bir ertelenen vergiye kaynaklı edebileceği gibi hususlara ilişkin bilgi edinilir.

4.İndirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farklar ile vergi oranının çarpılarak

³⁶ H. van GREUNING, “**International Financial Reporting Standards A Practical Guide Newly Revised Edition**” The World Bank Washington D.C. 2005 s. 112

³⁷ David ALEXANDER, 2005, s.20.03

ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplanır. Ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplanırken varlığın defter değerinin geri kazanıldığı veya yükümlülüklerin ifa edildiği dönem içerisinde geçerli olması beklenen vergi oranı kullanır. Bu dönem içerisinde geçerli olması beklenen vergi oranı cari dönem vergi oranına eşit olabileceği gibi farklı da olabilir.

Ertelenen vergi varlığı ile yükümlülüğünün hesaplanmasına ilişkin hususlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Varlık veya yükümlülüğün defter değeri	-	Varlık veya yükümlülüğün vergi değeri	=	Vergilendirilebilir veya indirilebilir geçici fark
Vergilendirilebilir veya indirilebilir geçici fark	*	Vergi oranı	=	Ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğü

Çalışmanın daha sonraki bölümlerinde açıklanacağı üzere mali zarar belirli şartları taşıması halinde ertelenen vergi varlığına kaynaklık edebilir:

Gelecek dönemlere taşınan mali zarar	*	Vergi oranı	=	Ertelenen vergi varlığı
--------------------------------------	---	-------------	---	-------------------------

Standartta yer alan düzenlemelerde gelir vergilerinin hesaplanmasında yükümlülük yöntemini benimsenmiştir. Yükümlülük yöntemi bilanço odaklı bir yaklaşım olup, gelir tablosundan daha çok bilanço ile yoğun olarak ilgilenmektedir. Buna göre her bilanço tarihinde ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğünün o günün koşullarına göre gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergiyi tam olarak

yansıtması gerekir. Ertelenen vergi tutarı bir kez hesaplandıktan sonra her bilanço tarihinde değişen koşullara göre ertelenen defter değerinin tekrar hesaplanması gerekmektedir.

Ertelenen vergiler, cari dönem ve gelecek dönemlerde uygulanacak vergi oranlarını dikkate alarak, önceki dönemler ve cari dönemde gelecek dönemlerde ödenmesi veya geri kazanılması tahmin edilen vergi miktarını yansıtacak şekilde hesaplanmalıdır. Dolayısıyla hesaplanan ertelenen vergi tutarı işletmenin gelecek dönemlerde uygulanacak vergi düzenlemelerine ilişkin beklentilerini yansıtır.

Standart hesaplanan ertelenen vergilerin tutarlarının indirgenmesini yasaklamıştır. 54 numaralı paragrafta, hesaplanan ertelenen vergi tutarlarının indirgenmesi halinde ertelenen vergi hesaplamalarının gereksiz yere karmaşılaşacağı bu yüzden indirgeme uygulamasının ertelenen vergi hesaplamaları için gerekli olmadığı; ayrıca ertelenen vergilerin indirmeye tabi tutulması halinde finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin ortadan kalkacağı, finansal tabloların şeffaflığını yitireceği bu yüzden de teknik olarak indirgeme yapılmasının ertelenen verginin hesaplanmasında izin verilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmektedir.

Standart düzenlemelerine göre, işletmeler varlıklarını nasıl geri kazanacağına ve borçlarını nasıl geri ödeyeceğine bağlı beklentilerinin vergisel sonuçlarıyla tutarlı bir biçimde söz konusu varlık ve borçlara ilişkin ertelenen vergi borcu ve yükümlülüğünü hesaplamalıdır.

2.2.1.1. Efektif Vergi Oranı Kavramı

Pek çok ülke uygulaması açısından işletmelerin bir yıllık normal hesap döneminden daha kısa süreli ara dönem finansal tablo hazırlama yükümü bulunmaktadır. IFRS düzenlemelerine³⁸ göre her bir raporlamaya ilişkin ara dönem diğer ara dönemlerden bağımsız olarak kendi içerisinde değerlendirilmekle birlikte mali yılın tamamını ilgilendiren hususlar da dikkate alınmalıdır. Ara dönem finansal tablolarda bir sonraki yıla ait finansal tablolara yansıtılacak muhasebe politikası değişiklikleri hariç olmak üzere yıllık finansal tablolarda uygulanan muhasebe politikalarının uygulanması zorunludur. Ara dönem ve yıllık raporlar için aynı tanımlama ve hesaplamaların uygulanması esastır.

Her ara dönemde yıl sonunda elde edilmesi beklenen kazanç ile vergi gideri tahmin edilip, tahmini kazançlara dayalı efektif vergi oranı saptanır. IFRS 12 nolu standardın 86. paragrafına göre “*efektif vergi*” oranı yıl sonunda oluşması beklenen tahmini vergi giderinin (gelirinin) elde edilmesi beklenen muhasebe kârına bölünmesi sonucunda bulunan orandır. Efektif vergi oranı tüm dönemin ağırlıklı ortalama gelir vergisi oranını yansıtır.³⁹

Ara dönem finansal raporlama döneminde hesaplanan efektif vergi oranı, ara dönemde ertelenen verginin hesaplanmasında da kullanılır. Ara dönemlerde yıl sonunda elde edilmesi beklenen kazanç ve vergi giderine ilişkin tahminlerin değişmesi halinde hesaplanan efektif vergi oranı buna bağlı olarak ertelenen vergi tutarı farklılaşır. IFRS uygulamaları, vergi düzenlemelerinden farklı olarak tek bir vergi oranı yerine yıl

³⁸ IFRS 34 nolu Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı.

³⁹ Gürbüz GÖKÇEN, Başak AKGÜL ATAMAN, Cemal ÇAKICI, 2006, s.298

sonunda elde edilmesi beklenen tahmini kazanç tutarında meydana gelen değişimlere göre revize edilen esnek vergi oranları öngörmektedir. Dolayısıyla ara dönemde gerek ertelenen gerekse de cari dönem vergi giderinin hesaplanmasında dikkate alınan vergi oranı cari vergi oranından farklı bir orandır. Efektif vergi oranında meydana gelen değişimlere göre ertelenen vergi tutarının tekrar hesaplanması gerekir.

İşletmeler ara dönemde ortaya çıkan ertelenen vergi giderinin geri döneceği dönem içerisinde geçerli olmasını beklediği vergi oranının, efektif vergi oranından farklı olacağını tahmin ediyorsa ara dönemde ertelenen vergi tutarı efektif vergi oranı üzerinden değil ertelenen verginin geri döneceği dönem içerisinde geçerli olması beklenen vergi oranı üzerinden hesaplar. Ertelenen verginin geri döneceği dönem içerisinde geçerli olacağı tahmin edilen vergi oranına ilişkin tahminlerde meydana gelen değişime göre ertelenen vergi tutarı tekrar hesaplanır.

Standartta yer alan düzenlemelere göre işletmelerin tabi olduğu her bir vergi otoritesine ilişkin ayrı efektif vergi oranı hesaplaması gerekir. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren bir işletmenin her bir vergi otoritesine göre ayrı efektif vergi oranı hesaplaması ve sonra hesapladığı vergi oranlarını meydana gelen değişikliklere göre hesapladığı ertelenen ve cari dönem vergi giderini revize etmesi epey karmaşık bir iş haline gelebilmektedir.⁴⁰

2.2.2. Ertelenen Verginin Raporlanmasına İlişkin Esaslar

IFRS 12 düzenlemelerine göre cari döneme ilişkin vergi gideri, cari dönemde hesaplanan vergi gideri ile geçici farkların vergisel etkisi olan ertelenen vergiye ilişkin

⁴⁰ J. Barry EPSTEIN, Abbas Ali MİRZA, 2002, s.668

vergi giderinin toplamından ibarettir ve ancak gelecek dönemlerde geri kazanılacağı tahmin edilen tutarda ertelenen vergi finansal tablolarda raporlanır.

Cari döneme ilişkin vergi, vergi düzenlemeleri çerçevesinde işletmenin cari dönemde yaptığı faaliyetler dolayısıyla vergi otoritesine ödemekle yükümlü olduğu kurumlar vergisinin tutarını ifade eder.⁴¹ Cari döneme veya önceki döneme ilişkin henüz ödenmemiş vergiler borç olarak finansal tablolarda raporlanır. Eğer cari döneme veya önceki döneme ilişkin ödenen vergiler cari dönemin vergisinden daha fazla ise ödenen verginin cari dönem vergisini aşan kısmı varlık olarak kaydedilir. Cari döneme ilişkin hesaplanan vergi tutarı, vergi otoritesine karşı olan kısa vadeli bir borcu veya varlığı ifade ettiği için kısa vadeli yabancı kaynak veya dönen varlık olarak bilançoda yer alır.

Ertelenen vergi ise varlıkların defter değerinin geri kazanılmasından ve borçların ifa edilmesinden doğan vergisel sonuçları yansıtır.⁴² Dolayısıyla cari dönem vergisinden farklı bir vergisel sonucu yansıtan ertelenen vergiler, cari dönem vergisinden ayrı olarak bilançoda raporlanmalıdır. Ayrıca ertelenen vergi dolayısıyla ortaya çıkan varlık ve yükümlülüklerin bir yıldan daha uzun bir vadeye ilişkindir. Çünkü cari dönemde borçlanılan ya da ödenmesi gereken bir tutarı ifade etmezler. Bu yüzden bilanço içerisinde uzun vadeli varlık veya yükümlülükler olarak raporlanması gerekmektedir. Hatta IFRS düzenlemeleri açısından varlık ve yükümlülüklerin cari ve cari olmayan varlık ve yükümlülük esaslı olarak sınıflandırılması halinde bile ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri cari varlık veya yükümlülük olarak sınıflandırılmayacaktır.⁴³

⁴¹ H. van GREUNING, 2005, s.115

⁴² H. van GREUNING, 2005, s.115

⁴³ Remzi ÖRTEN, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR, 2005, s.22

2.2.2.1. Ertelenen Vergi Varlığının Finansal Tablolarda Raporlanmasına İlişkin Esaslar

Ertelenen vergi varlığının ortaya çıkmasını sağlayan temel olarak iki kaynak mevcuttur. Ertelenen vergi varlığı;

1. Bir varlığın defter değeri vergi değerinden daha küçük olduğu zaman ya da
2. Bir yükümlülüğünün defter değeri vergi değerinden daha büyük olduğu zaman ortaya çıkar.

Yukarıdaki iki maddede ifade edilen hususlar indirilebilir geçici fark olarak adlandırılır. İndirilebilir geçici farklar ertelenen vergi varlığının kaynağını oluşturur. Söz konusu indirilebilir geçici farkların ise aynı işletme bünyesinde ve aynı vergi düzenlemeleri çerçevesinde meydana gelmesi şarttır.

Ertelenen vergi varlığının ortaya çıkmasını sağlayan diğer kaynaklar ise kullanılmamış gelecek dönemlere devreden mali zarar ve vergi indirimleridir.

Standartta gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zarar ve vergi indirimlerinin ertelenen vergi varlığına kaynaklık edebilmesi bir takım şartların varlığına bağlıdır:

1. Mali zarardan ve vergi indirim veya istisnasından oluşan ertelenen vergi varlığının indirilebilir geçici farkların geriye dönmesinin beklendiği dönem içerisinde geriye dönmesi veya

2. Mali zararının veya vergi indirim ve istisnasının ertelenen vergi varlığına yol açtığı dönemler içerisinde ertelenen vergi varlığının ileriye veya geriye taşınabilmesi,

ve şartlardan herhangi birinin sağlanabilmesi halinde de gelecek dönemlerde işletmenin oluşan ertelenen vergi varlığını karşılayacak kadar vergilendirilebilir elde

edebileceğini öngörebilmesi gerekmektedir.

Söz konusu şartları taşıyan dolayısıyla ertelenen vergi varlığının kaynağını oluşturabilecek nitelikteki ileri veya önceki dönemlere taşınabilen mali zarar ve vergi indirimleri ilk önce ortaya çıktığı dönem içerisinde varlık olarak kaydedilmelidir. Örneğin A işletmesinin 31.12.2005 tarihinde 10.000 YTL tutarında mali zarar söz konusu olsun. 2006 yılı için işletme kar elde etmiş ve 15.000 YTL vergilendirilebilir geçici fark oluşmuştur. Vergi oranı %10 olsun.

A işletmesi gelecek dönemin vergilendirilebilir gelirinden mahsup etmek üzere 31.12.2005 tarihinde mali zararını varlık olarak bilançosunda raporlayacaktır. İşletmenin 10.000 YTL tutarındaki mali zararından 1.000 YTL ertelenen vergi varlığı meydana gelecektir. 31.12.2006 tarihinde 1.500 YTL tutarındaki ertelenen vergi yükümlülüğüne ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir:

Ertelenen Vergi Gideri	1500
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	1500

İleriye taşınabilen 31.12.2005 tarihli finansal tabloda yer alan 1.000 YTL tutarındaki mali zarara ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir:

Ertelenen Vergi Varlığı	1.000
Ertelenen Vergi Geliri	1.000

31.12.2006 tarihinde vergi varlığının ertelenen vergi yükümlülüğünden

mahsubuna ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir:

Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	1.000
Ertelenen Vergi Varlığı	1.000

Örnekte 10.000 YTL mali zararın kaynaklık ettiği 1.000 YTL ertelenen vergi varlığı bir sonraki dönemde meydana gelen vergilendirilebilir geçici farkın kaynaklık ettiği 15.000 YTL tutarındaki ertelenen vergi yükümlülüğünden mahsup edilir. Ertelenen vergi varlığına ilişkin 1.000 YTL tutarındaki ertelenen vergi gideri bir önceki dönemin vergisine mahsup edilmek üzere ileriye taşınır.

Mali zararın önceki dönemin vergisine mahsup edilebilir bir şekilde geriye taşınabildiği hallerde ise esas faaliyetlerden ortaya çıkan mali zarar faydalanabilecek bir cari dönem vergi varlığı olarak muhasebeleştirilir. Mali zararın geriye doğru taşınabilmesi işletmelerin önceki dönemlerde ödediği vergiyi azaltma imkanı verdiği için vergi kalkını etkisini ortaya çıkarır.⁴⁴

IFRS düzenlemelerine göre; işletmelerin bir varlığı finansal tablolarında varlık olarak raporlayabilmesi için o varlığın maliyetinin tam olarak ölçülebilmesi, varlıktan gelecek dönemlerde fayda elde etmesinin muhtemel olması ve varlığın finansal tablolarda tek başına raporlanabilir nitelikte olması gerekir. Ertelenen vergi varlığının finansal tablolarda raporlanması da benzer şartlara bağlıdır. Öncelikle ertelenen vergi varlığının finansal tablolar içerisinde raporlanabilmesi için işletmenin sonraki dönemlerde ortaya çıkan ertelenen vergi varlığını karşılayacak kadar vergilendirilebilir

⁴⁴ Donald E. KIESKO, Jerry J. WEYGANDT, Terry D. WARFIELD “**Intermediate Accounting**”, Wiley, 2007, s.980

gelir elde edebilmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle ertelenen vergi varlığının finansal tablolarda raporlanması varlığın defter değeri kadar fayda elde edilmesinin **muhtemel** olması şartına bağlanmıştır.

İşletmenin hangi dönemler için ertelenen vergi varlığını karşılayacak kadar vergilendirilebilir gelir elde etmesi gerektiği Standartta düzenlenmiştir. Buna göre;

1.Ertelenen vergi varlığının geri dönmesinin beklendiği dönemle aynı dönemde veya

2.Mali zararın veya vergi indirim ve istisnalarının ileriye taşınabildiği dönemlerde ertelenen vergi varlığını karşılayacak kadar vergilendirilebilir gelir elde edebilmesinin öngörülebilir olması gerekir.

İşletme gelecek dönemlerde vergilendirilebilir kar elde edeceğini tahmin etmekle birlikte ertelenen vergi varlığının tamamını karşılayacak kadar gelir elde edemeyeceğini düşünüyorsa ortaya çıkan ertelenen vergi varlığını finansal tablolarında kısmen raporlar. Bunun nedeni IFRS düzenlemelerine göre⁴⁵ hiçbir varlığın finansal tablolarda geri kazanılabilir değerinden daha yüksek bir değerle izlenmesinin mümkün olmamasıdır. Varlığın defter değerinin geri kazanılabilir değerinden daha yüksek olması halinde aradaki fark kadar değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Ertelenen vergi varlığı konusunda da işletme, ertelenen vergi varlığının defter değerini geri kazanacak kadar gelecek dönemlerde vergilendirilebilir gelir elde edemeyeceğini tespit ederse; ertelenen vergi varlığının defter değeri geri kazanılabilir değerinden daha büyük olur. Ertelenen vergi varlığında tespit edilen değer düşüklüğü bilançodan çıkarılır ve gelir tablosunda vergi gideri olarak raporlanır. Örneğin A işletmesinin 31.12.2005 tarihinde ertelenen vergi

⁴⁵ IFRS 36 nolu Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı

varlığı hesabının bakiyesi 9.000 YTL tutarında olsun. İşletmenin son 3 yıl içerisinde sürekli olarak zarar etmesi dolayısıyla yöneticileri A işletmesini 2 yıl içerisinde tasfiye edeceğini açıklamış olsun.

Böyle bir durumda A işletmesinin tasfiye edilmesine karar verilmesi dolayısıyla herhangi bir şekilde daha önce bilançoya alınan ertelenen vergi varlığı karşılayacak kadar vergilendirilebilir gelir elde etmesi mümkün değildir. Daha önce finansal tablolara alınan ertelenen vergi varlığının bilançodan çıkarılarak gelir tablosunda vergi gideri olarak raporlanması gerekmektedir. Ertelenen vergi varlığının bilançodan çıkarılarak gelir tablosunda vergi gideri olarak raporlanmasına ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir:

Ertelenen Vergi Gideri	9.000
Ertelenen Vergi Varlığı	9.000

İşletmenin yararlanamadığı mali zararının olması karlılığı düşük bir işletme olduğunun göstergesi olarak algılanabilir. Mali zararından ertelenen vergi varlığı raporlayacak bir işletmenin gelecek dönemlerde bunu karşılayabilecek kadar vergilendirilebilir gelir elde edebileceğine veya vergilendirilebilir geçici farkın ortaya çıkacağına ilişkin sağlam kanıtlarının olması gerekir. Sınırlayıcı olmamakla birlikte Standardın 36 numaralı paragrafında işletmenin gelecek dönemlerde mali zarardan oluşan ertelenen vergi varlığını karşılayabilecek kadar vergilendirilebilir gelir elde edebileceğinin göstergesi olarak bir takım kriterler sayılmıştır. Bu kriterler aşağıdaki gibidir:

1.Kullanılmayan mali zararın veya vergi indirim ve istisnalarının yasalar

tarafından ileriye veya geriye taşınmasına izin verilen süre içerisinde vergilendirilebilir gelir olarak sonuçlanacak yeteri kadar vergilendirilebilir geçici farka sahipse,

2.Kullanılmayan mali zararın veya vergi indirim ve istisnalarının yasalar tarafından ileriye veya geriye taşınmasına izin verilen süre içerisinde işletmenin vergilendirilebilir gelir elde etmesi **muhtemelse**,

3.Mali zararın ortaya çıkmasına neden olan tanımlanabilir nedenlerin yeniden ortaya çıkması olasılığı varsa,

4.İşletmenin tabi olduğu vergi düzenlemeleri tarafından kullanılmayan mali zararının veya vergi indirim ve istisnalarının değerlendirmesine ve vergilendirilebilir gelir elde etmesine olanak sağlayacak vergi planlaması yapmasına izin veriliyorsa,

Standarda göre bu hallerde işletmenin gelecek dönemlerde vergilendirilebilir gelir elde etmesinin muhtemel olduğu kabul edilir.

Ertelenen vergi varlığının defter değerinde gelecek dönemlerde bir değişim meydana gelmişse veya meydana gelmesi kuvvetle muhtemel ise ertelenen vergi varlığının değerinin tekrar hesaplanması gerekir. Her bilanço tarihi itibarıyla;

1.Vergi oranlarının değişmesi,

2.Varlığın geri kazanılabilir değerinde değişimlerin meydana gelmesi beklenmesi,

3.Gelecek dönemlere ilişkin işletmenin karlılığına ile ilgili beklentilerin değişmesi,

halinde söz konusu değişikliklerin ertelenen vergi varlığı üzerindeki etkisi hesaplanarak ertelenen vergi varlığının defter değerinin tekrar hesaplanması gerekir. Bu durumların haricinde ertelenen verginin ait olduğu varlığın yeniden değerlendirilmesi veya söz konusu

varlık için değer dūřuklūęu karşılığı ayrılması halinde de ertelenen vergi tutarının tekrar ele alınması gerekir.

2.2.2.2. Ertelenen Vergi Yūkūmlūlūęünün Finansal Tablolarda Raporlanmasına İliřkin Esaslar

Vergilendirilebilir geęici farklar ertelenen vergi yūkūmlūlūęünün kaynaęını oluřturur. Būtūn vergilendirilebilir geęici farkların ertelenmiř vergi yūkūmlūlūęu olarak finansal tablolarda raporlanması gerekir. Sōz konusu vergilendirilebilir geęici farkların ise aynı iřletme būnyesinde ve aynı vergi dūzenlemeleri çeręevesinde meydana gelmesi řarttır.

Ertelenen verginin ortaya çıkmasını saęlayan temel olarak iki kaynak mevcuttur. Ertelenen vergi yūkūmlūlūęu;

- 1.Bir varlıęın defter deęeri vergi deęerinden daha būyūk olduęu zaman veya;
 - 2.Bir yūkūmlūlūęūn defter deęeri vergi deęerinden daha kūūk olduęu zaman,
- ortaya çıkar. Bir varlıęın defter deęerinin vergi deęerini ařması veya bir yūkūmlūlūęūn defter deęerinin vergi deęerinden daha kūūk halinde ortaya çıkan vergilendirilebilir geęici fark ertelenen vergi yūkūmlūlūęūne kaynaklık edecektir. İřletme varlıęın defter deęerini geri kazandıkça ve borçları ifa ettikçe ertelenen vergi yūkūmlūlūęū terse dōnecek vergiye tabi kar ortaya çıkacaktır.

Ertelenen vergi yūkūmlūlūęū ayrıca muhasebe ve vergi dūzenlemeleri arasındaki zamanlama farklılıkları dolayısıyla da meydana gelir. Őrneęin; A iřletmesi 12.03.2005 tarihinde B iřletmesine 100.000 YTL tutarında senetsiz kredili mal satmıř olsun. Sōz konusu mal satıřından doęan senetsiz alacak vergi dūzenlemeleri tarafından ancak

nakden tahsil edildiği zaman vergilendirilmeyeceğini varsayalım.

Her ne kadar vergi düzenlemeleri tarafından henüz tahsil edilmediği için vergilendirilmeyen senetsiz alacak IFRS düzenlemeleri açısından A işletmesinin 2005 yılı içerisinde elde ettiği bir gelir olarak kabul edilir ve 2005 yılı içerisinde tahakkuk ettiği için A işletmesinin 2005 yılı finansal tablolarında raporlanarak alacağa ilişkin vergi giderinin hesaplanması gerekmektedir.

Alacak ve alacağa ilişkin vergi giderinin alacağın tahakkuk ettiği 2005 yılı içerisinde eşleştirilmesi gerekmektedir. Bu husus da ertelenen vergi kullanılarak sağlanacaktır. 2005 yılı için alacak için hesaplanan ertelenen vergi yükümlülüğü 2006 yılında A işletmesi için cari yıla ilişkin ödenmesi gereken vergi haline gelecektir. Vergi düzenlemeleri ile muhasebe uygulamaları arasında ortaya çıkan zamanlama farklılığı ertelenen vergi varlığının ortaya çıkmasını sağlar.

A işletmesinin alacağına ilişkin ortaya çıkan ertelenen vergi yükümlülüğüne ilişkin günlük defter kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Ertelenen Vergi Gideri	10.000
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	10.000

2006 yılında A işletmesinin B işletmesinden alacağını tahsiline ve ertelenen vergi yükümlülüğünün terse dönmesine ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	10.000
Ertelenen Vergi Gideri	10.000

Ertelenen vergi yükümlülüğünün defter değerinde gelecek dönemlerde bir değişim meydana gelmişse veya meydana gelmesi kuvvetle muhtemel ise ertelenen vergi yükümlülüğünün değerinin tekrar hesaplanması gerekir. Her bilanço tarihi itibarıyla;

1.Vergi oranlarının değişmesi,

2.Varlığın geri kazanılabilir değerinde meydana gelmesi beklenen değişimler,

3.Gelecek dönemlere ilişkin işletmenin karlılığına ile ilgili beklentilerin değişmesi,

halinde söz konusu değişikliklerin ertelenen vergi yükümlülüğü üzerindeki etkisi hesaplanarak ertelenen vergi yükümlülüğünün defter değerinin tekrar hesaplanması gerekir.

İşletmenin sürekli olarak büyümesi ve vergilendirilebilir kar elde etmesi halinde ertelenen vergi yükümlülükleri çoğalarak artacaktır. Bu durumda ertelenen vergi varlığı ile yükümlülüğü arasındaki denge ertelenen vergi yükümlülüğü aleyhine hiç zaman bozulmayacaktır. Buna ilave olarak vergi kanunlarındaki değişim veya işletmenin faaliyetleri ertelenen vergi yükümlülüğünün hiçbir zaman ödenmemesine neden olabilir.

⁴⁶Bu yüzden bu gibi işletmelerde ertelenen vergi yükümlülüğü bir nevi işletmenin sermayesi gibi düşünülebilir.

2.3. Ertelenen Verginin Raporlanması ve Hesaplanmasına İlişkin Özellikli Haller

2.3.1. Geçici Farkların Ertelenen Vergiye Yol Açmadığı Haller

Kural olarak IFRS düzenlemelerine göre vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici

⁴⁶ H. van GREUNING, 2005, s.115

farkın ortaya çıkması halinde ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğünün hesaplanması gerekir. Ertelenen vergi varlığının finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin olarak IFRS 12’de daha önce ifade edilen bir takım ek şartlar aranması hususu haricinde IFRS düzenlemelerine göre Standardın 15. paragrafında ertelenen vergi yükümlülüğünün; Standardın 24. paragrafında ertelenen vergi varlığının finansal tablolarda raporlanmaması gereken haller sayılmıştır.

2.3.2. Şerefiyenin Finansal Tablolarda Raporlanması Durumu

IFRS düzenlemelerine göre şirket birleşmelerinde, birleşme tarihinde elde edinilen işletmelerin varlık, yükümlülük ve koşullu yükümlülüklerinin makul değeri ile finansal tablolarda gösterilmesi gerekir. Şerefiye elde edinilen işletmenin varlık ve yükümlülüklerin makul değeri ile elde eden işletmenin birleşme maliyeti arasındaki artıktır. Şerefiye; tam olarak tanımlanamayan ve tek başına finansal tablolarda raporlanamayan varlıklardan elde edilecek ekonomik yararı gösterir.⁴⁷ Birleşme maliyetinin elde edilen işletmenin varlık, yükümlülük ve koşullu yükümlülüklerinin makul değerinden büyük olması halinde aradaki fark aktifte varlık olarak; küçük olması halinde ise aradaki fark birleşme karı olarak gelir tablosunda raporlanır. Bağlı ortaklığın varlık ve borçlarının kendi bilançosundaki defter değeri ile konsolide bilançoadaki defter değeri arasındaki geçici farklar ertelenen vergiye kaynaklık eder. Ertelenen vergiye ilişkin vergi geliri veya gideri gelir tablosu ile ilişkilendirilmeyip şerefiye içerisinde raporlanır.

Vergi düzenlemelerine göre şerefiye mali karın hesaplanmasında gider olarak

⁴⁷ Gürbüz GÖKÇEN, Başak AKGÜL ATAMAN, Cemal ÇAKICI, 2006, s.127

kabul edilmemesi halinde şerefiyenin vergi değeri sıfır olur. Fakat şerefiyenin ilk kez finansal tablolarda raporlanması sırasında ortaya çıkan geçici farklara ilişkin ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğü hesaplanmaz. Bu düzenlemenin nedeni Standartta şerefiyenin bir artık değer olarak değerlendirilmesidir.⁴⁸

Pek çok ülkede geçerli olan vergi uygulamalarına göre şerefiye amorti edilse bile amorti edilen tutar vergi matrahından indirilmez. Hatta şerefiyenin ortaya çıkmasına neden olan işlemin konusu işletme elden çıkarılsa bile şerefiye bir gider olarak vergi matrahından indirilemez.⁴⁹

Şerefiyenin vergi değeri ile defter değeri arasındaki geçici farklar şerefiyenin ilk kez muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelmemesi koşulu ile ertelenen vergiye kaynaklık eder. Örneğin; IFRS 12 nolu standardın 21B paragrafında yer alan düzenlemelere göre, birleşme işleminden sonra 20.000 YTL maliyet bedeli ile finansal tablolarda raporlanmış olan şerefiyenin vergi düzenlemelerine göre % 10 amortismanına tabi olması halinde yıl sonunda şerefiyenin defter değeri 20.000 YTL iken vergi değeri 18.000 YTL olur. Aradaki 20.000 YTL'lik geçici fark şerefiyenin ilk kez finansal tablolarda raporlanmasından meydana gelmediği için ertelenen vergiye kaynaklık eder.

Eğer vergi düzenlemeleri şerefiyeye ilişkin amortisman veya karşılık tutarının vergi matrahından indirilmesine izin vermiyorsa da bu durumda herhangi bir geçici fark ortaya çıkamayacağı için yine ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğü hesaplanmaz.

Şerefiye amortismanına tabi bir varlık olmamakla birlikte IFRS düzenlemelerine göre şerefiyenin maliyet bedelinde bir azalış meydana gelirse, ortaya çıkan azalış için

⁴⁸ D. ALEXANDER, 2005,s. 20.11

⁴⁹ <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks/> (29.12.2006)

değer düşüklüğü karşılığının ayrılması gerekir.

2.3.3. Belirli bir Varlığın veya Yükümlülüğün İlk kez Finansal Tablolara Alınmasında Varlığın ya da Yükümlülüğün Defter Değeri ile Vergi Değerinin Farklılaşması

Belirli bir varlığın veya yükümlülüğün ilk kez finansal tablolara alınmasında varlığın ya da yükümlülüğün defter değeri ile vergi değerinin farklılaşması sonucunda ortaya çıkan geçici farklar, işletme birleşmesi niteliğindeki bir işlemde veya ticari veya mali karı etkileyen bir işlemde kaynaklanmadıkça ertelenen vergiye kaynaklık etmez.

Ancak işletmenin bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek yönetime tabi ortaklık şeklindeki uzun vadeli yatırımlarının ilk kez finansal tablolarda raporlanması hususu işletme birleşmesi niteliğinde bir işlem olmamasına ve ticari ya da mali karı etkilememesine rağmen ortaya çıkan geçici farklara ilişkin ertelenene vergi varlığı ya da yükümlülüğünün hesaplanması gerekecektir.

Standardın 22(c) paragrafında yukarıda açıklanan iki istisna haricinde belirli bir varlığın veya yükümlülüğün ilk kez finansal tablolara alınmasında varlığın ya da yükümlülüğün defter değeri ile vergi değerinin farklılaşması sonucunda ortaya çıkan geçici farklara ilişkin ertelenen verginin hesaplanamayacağı hususuna ilave olarak varlığın veya yükümlülüğün defter değerinde buna ilişkin bir düzeltme yapılamayacağı da ifade edilmiştir.

2.3.4. Konsolidasyon

IFRS düzenlemelerine göre⁵⁰ ana ortaklık bağıli ortaklıklarını konsolide ettiğı finansal tabloları hazırlanırken ana ortaklık ve bağıli ortaklıkların tüm varlık, yabancı kaynak, öz kaynak gelir ve gider kalemleri teker teker toplanarak, her bir işletmenin bireysel finansal tabloları tek bir ekonomik işletmeye aitmiş gibi gösterilir. Konsolidasyon yapılırken ana ortaklığın bireysel tablolarında yer alan bağıli ortaklıktaki yatırım tutarı ile bağıli ortaklıkların bireysel tablolarında yer alan ana ortaklığın payına isabet eden tutar indirilir. Gelir, gider ve temettüleri dahil olmak üzere grup içi işlemler ve bakiyeler tamamen elimine edilir.⁵¹

Konsolidasyon işlemleri sırasında elimine edilen işlemler, konsolidasyona tabi ortaklıkların cari dönem vergi giderini değıştirmezken ertelenen vergi giderini etkiler. Elimine edilen işlemler konsolide finansal tablolarda yer alan varlık ve yükümlölüklerin defter değeri ile vergi değerinin farklılaşmasına neden olabilir. Örneğın A işletmesi sermayesinin tamamına sahip olduğı B işletmesine maliyeti 5.000 YTL olan malı 8.000 YTL'ye satsın. Konsolide finansal tabloların hazırlandığı tarihte satılan mallar hala B işletmesinin stoklarında 8.000 YTL olarak bulunsun. B işletmesi için stokun defter değeri ve vergi değeri birbirine eşit olup 8.000 YTL'dir. IFRS düzenlemelerine göre konsolide finansal tablolarda A işletmesinin B işletmesine mal satarak elde ettiğı 3.000 YTL karın elimine edilmesi grubun stoklarında satılan malın 5.000 YTL olarak gösterilmesi gerekir. Grup için defter değeri 5.000 YTL olan stokun vergi değeri ise

⁵⁰ IFRS 27 nolu Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı

⁵¹ Gürbüz GÖKÇEN, Başak AKGÜL ATAMANA, Cemal ÇAKICI, 2006, s.234

8.000 YTL'dir. Konsolide finansal tablolarda stokun defter değeri ile vergi değerinin farklılaşması ertelenen verginin ortaya çıkmasını sağlar.

2.3.5. Direkt Sermaye ile İlişkilendirilen Faaliyetlerden Doğan Ertelenen Verginin Finansal Tablolara Yansıtılması

Kural olarak vergi geliri veya giderinin gelir tablosu içerisinde raporlanması gerekmektedir. Direkt olarak sermaye ile ilişkilendirilen kalemlere ait ertelenen vergi gideri veya geliri ise gelir tablosu yerine sermaye kalemi ile ilişkilendirilmelidir. Vergi giderinin bilanço ve gelir tablosu olmak üzere iki farklı yerde izlenmesinin nedeni vergi giderinin/gelirinin farklı kaynaklardan ortaya çıkmasıdır. Böylece vergi gideri veya geliri gelir tablosu ve sermaye kalemi arasında bölünür. IFRS düzenlemelerine göre direkt olarak sermaye kalemi içerisinde raporlanması gereken vergi gideri veya geliri kalemleri aşağıdaki gibidir:

2.3.6. Maddi veya Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Vergi Gideri veya Geliri

Maddi veya maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucunda varlıkların defter değerindeki değişimden ortaya çıkan vergi gideri veya geliri sermaye kalemi içerisinde yer alır.

IFRS 16 düzenlemelerine göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklar finansal tablolara alındıktan sonra maliyet değeri veya makul değeri üzerinden finansal tablolarda izlenebilir. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda makul değeri

ile izlenebilmesi için belirli aralıklarla yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekir. Yeniden değerlendirme sonucunda varlığın defter değerinde meydana gelen değer artışları öz kaynak içerisinde, değer azalışları öncelikle yeniden değerlendirme artışlarından karşılanır. Karşılanamayan kısım ise gelir tablosunda raporlanır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan ve öz kaynak içerisinde raporlanan değer artış ve azalışlarına ilişkin ertelenen vergi gideri veya geliri öz kaynak içerisinde raporlanır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer azalışlarına ilişkin ertelenen vergi geliri veya gideri ise gelir tablosunda raporlanır.

Vergi düzenlemelerine göre yeniden değerlemeye tabi tutulan varlık, muhasebe düzenlemelerine göre yeniden değerlemeye tabi tutulmuş veya gelecek dönemlerde tutulacak ise hem yeniden değerlemenin hem de vergi değerindeki düzeltmeye ilişkin ertelenen vergi geliri veya gideri öz kaynak kalemi içerisinde raporlanır. Eğer vergi düzenlemelerine göre yeniden değerlemeye tabi olan varlık muhasebe düzenlemelerine göre yeniden değerlendirilmeyecekse vergi değerinde yapılan düzeltmeye ilişkin vergi geliri veya gideri gelir tablosunda raporlanır.

İşletme satmayı düşünmediği bir maddi duran varlığını yeniden değerlemeye tabi tutuyorsa, yeniden değerlendirilen defter değeri kullanım süresi boyunca örneğin amortisman yoluyla geri kazanılacaktır. Şöyle ki vergi düzenlemelerine göre ayrılmasına izin verilen amortisman tutarı varlığın yeniden değerlendirilen defter değeri üzerinden hesaplanan amortismandan daha düşük olacağı için bu durum vergilendirilebilir gelirin ortaya çıkmasını sağlayacaktır. Amortisman tabi olmayan varlığın yeniden değerlendirilmesinden ortaya çıkan ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğü, söz konusu varlık satıldığında

ortaya çıkan vergi üzerinden karşılanacaktır. Eğer amortismanına tabi olamayan maddi duran varlığın kullanımı süresince uygulanan vergi oranı ile söz konusu varlığın satışında uygulanan vergi oranı farklı ise söz konusu varlığın yeniden değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan ertelenen vergi tutarı satışta uygulanan vergi oranı baz alınarak hesaplanır.

Eğer işletme yeniden değerlemeye tabi varlığını satın elde ettiği kazançla benzer bir varlığı satın almışsa, yeniden değerlemeye tabi tuttuğu varlığından elde ettiği sermaye kazancı üzerinden hesaplanan ertelenen vergi varlığı benzer varlığın satılması veya kullanılması sırasında geri dönecektir. Örneğin maddi duran varlıklarını bilançoda piyasa değeri ile raporlayan A işletmesi 31.12.2005 tarihinde tesis makine ve cihazlarını bilançoda piyasa değeri ile gösterebilmek için yeniden değerlemeye tabi tutmuş olduğunu varsayalım. Söz konusu işlem sonunda 300.000 YTL tutarında yeniden değerlendirme artışı elde edilmiş olsun. Vergi düzenlemelerine göre A işletmesinin tesis, makine ve cihazlarını maliyet bedeli üzerinden gösterme yükümlülüğü bulunmaktadır. Vergi oranı sabit olup %10 olsun.

A işletmesinin tesis, makine ve cihazlarını yeniden değerlemesine ilişkin günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir:

Tesis Makine ve Cihazlar	300.000
Yeniden Değerleme Artış Fonu	300.000

Tesis, makine ve cihazların yeniden değerlendirilmesine ilişkin vergi düzenlemeleri ile muhasebe uygulamaları arasındaki 300.000 YTL tutarındaki fark, 30.000 YTL

tutarında ertelenen vergi yükümlülüğüne kaynaklık eder.

Yeniden Değerleme Artış Fonu	30.000
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	30.000

2.3.7. Varlıkların Enflasyon Uygulaması Çerçevesinde Endekslenmesine İlişkin Vergi Gideri veya Geliri

Vergi düzenlemeleri çerçevesinde yüksek enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkisini gidermek için enflasyondan etkilenen finansal tablo kalemleri endekslemeye tabi tutulur. Endeksleme işlemi sonrasında varlık veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi değeri birbirinden farklılaşırsa ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğü ortaya çıkar. Endeksleme sonrasında ortaya çıkan ertelenen vergi öz kaynaklar içerisinde raporlanır.

2.3.8. Kur Farkları Değişimine İlişkin Vergi Gideri veya Geliri

IFRS⁵² düzenlemelerine göre bir işletmenin parasal olmayan varlık ve borçlarının vergiye esas değeri, işletmenin vergi düzenlemelerine göre finansal raporlamada kullandığı para biriminden farklı bir para birimi ile belirleniyorsa kur farkları ortaya çıkar. Kur farkları kural olarak gelir tablosunda raporlanır. Kur farklarına ilişkin ortaya çıkan geçici farklara ilişkin ertelenen vergi geliri veya gideri de gelir tablosunda raporlanır.

⁵² IFRS 21 nolu Yabancı Kurlardaki Değişimin Etkisi Standardı

Bazı durumlarda işletmelerin konsolidasyona tabi tuttuğu bağlı ortaklıkları yabancı bir ülkede kurulmuş olabilir. Böyle bir durumda ana işletme bağlı ortaklığı kendi ülkesinin para birimi cinsinden konsolide finansal tablolarına dahil edecektir. Bağlı ortaklığın ana ortaklık tarafından konsolide edilen varlık ve yükümlülüklerin makul değeri ise döviz kurlarındaki değişime göre farklılaşacak ve ana ortaklığın finansal tablolarındaki değerin yeniden değerlendirilmesi gerekecektir. Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan kur kazanç veya kayıpları ise bilançoda sermaye kalemi içerisinde raporlanacak, yeniden değerlemeden ortaya çıkan ertelenen vergi ile vergi gideri de yine bilançoda yer alacaktır.

İşletmeler konsolidasyona tabi tutmadığı yabancı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerdeki yatırımlarına ilişkin kur farklarından kaynaklanan ertelenen vergi geliri veya giderini ise gelir tablosunda raporlar.

2.3.9. Birleşik (Gömülü) Finansal Araçların Ortaklık Hakkı Sağlayan Tarafının İlk Kez Finansal Tablolara Alınması

Birleşik finansal araçların raporlanmasına ilişkin esaslar IFRS 32 “*Finansal Araçlar: Dipnotlar ve Raporlama*” standardında düzenlenmiştir. IFRS düzenlemelerine göre birleşik finansal araçlar ihtiva ettiği hususlara göre farklı şekillerde raporlanmalıdır. Daha açık bir ifade ile bir ortaklığın hem borçlanma senedi hem de öz kaynak özelliği taşıyan hisse senedi ile değiştirilebilir tahvil ihraç etmesi halinde söz konusu birleşik finansal araç hem öz kaynak hem de borçlanma senedi özellikleri dikkate alınarak sanki iki finansal araç söz konusu gibi finansal tablolarda raporlanmalıdır. Fakat vergi

düzenlemeleri birleşik finansal varlıkları IFRS düzenlemelerinde olduğu gibi finansal tablolarda raporlanmasına izin vermemektedir. Örneğin çoğu vergi düzenlemesine göre hisse senedi ile değiştirilebilir tahviller sadece borçlanma senedi olarak raporlanmaktadır.⁵³ Birleşik finansal araçların finansal tablolara alınmasında vergi düzenlemeleri ile IFRS düzenlemeleri arasındaki farklılıklar ertelenen verginin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Söz konusu ertelenen vergi finansal aracın ilk kez finansal tablolarda raporlanmasından meydana gelmesine rağmen finansal tablolarda raporlanır. Ertelenen vergiye ilişkin ertelenen vergi geliri veya gideri birleşik finansal varlığın özelliğine bağlı olarak ya bilançoda sermaye kalemi altında ya da gelir tablosunda raporlanır.

IFRS düzenlemelerine göre bazı hallerde cari dönem ile ertelenen verginin direkt olarak sermaye ile ilişkilendirilecek olan kısmını hesaplamak mümkün olmayabilir. Bu gibi hallerde cari dönem ile ertelenen verginin sermaye ile ilişkilendirilecek kısmını hesaplamak için uygun bir yöntem belirlenmeli ve söz konusu yöntem finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

2.3.9. Diğer Haller

Cari dönem vergisi ve ertelenen vergi, aynı veya farklı bir dönemde doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilen varlıklarla ilgili ise doğrudan öz sermaye hesap grubuyla ilişkilendirilir.⁵⁴ Örneğin bir işletmenin dağıtılmamış karlarının dönem başı bakiyesinde, muhasebe politikalarında yapılan ve geçmişe yönelik olarak uygulanan bir değişiklik ya

⁵³ Barry J. EPISTEIN, Abbas Ali MİRZA, 2002, s.659

⁵⁴ Seri:XI No:25 “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” 623. madde

da bir hatanın düzeltilmesi sonucunda düzeltme yapılmış olması halinde söz konusu duruma ilişkin vergi geliri ve gideri öz kaynak kalemi içerisinde raporlanır y da satışa hazır finansal varlıkların finansal tablolarda piyasa değeri ile gösterilmesi gerekir. Piyasa değerinde meydana gelen değişmelere göre satışa hazır finansal varlıklarda yapılan değerlendirme farkı öz kaynak kalemi içerisinde raporlanır. Satışa hazır finansal varlıkların vergi değeri ile defter değeri arasındaki farklılıktan kaynaklanan ertelenen vergi gideri öz kaynak içerisinde raporlanır.

Bazı istisnai durumlarda öz kaynaklara alacak ya da borç kaydedilen kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarını belirlemek zordur. Bu durumlar IFRS 12 nolu standardın 63. paragrafında sayılmıştır:

- (a) Verginin artan oranlı olması halinde vergiye tabi kârın (mali zararın) içinde yer alan belirli bir kaleme hangi vergi oranının uygulanacağını belirlemek mümkün değilse;
- (b) Vergi oranında veya vergi düzenlemelerinde, daha önce öz kaynağa gider veya gelir yazılmış ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcuna neden olmuş bir kalemin tamamını veya bir kısmını etkileyen bir değişiklik olmuşsa; veya
- (c) Bir işletme daha önce öz kaynağa borç veya alacak kaydetmiş olduğu bir kalemin tamamı veya bir kısmı ile ilgili olarak önceden muhasebeleştirilmemiş olduğu ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirmeye veya önceden tamamını muhasebeleştirmiş olduğu durumda, tamamının değil bir kısmının muhasebeleştirilmiş olması gerektiğine karar vermişse,

dönem vergisi ve ertelenmiş vergi sonucunu doğuran özkaynağa borç veya alacak kaydedilmiş kalemlerle ilgili dönem vergisi ve ertelenmiş vergi yürürlükteki vergi kanunlarına göre makul olacak bir orantılı dağıtım yöntemiyle veya içinde bulunulan

koşullarda kullanımı daha makul olan bir başka yöntemle dağıtılmak suretiyle bulunur.

2.3.10. Bağlı Ortaklık, İştirak ve Bağlı Menkul Kıymetlere İlişkin Özel Durumlar

Ana ortaklığın finansal tablolarında raporladığı iştirak veya bağlı ortaklıktaki paylarının defter değeri ile payların vergi değerinin birbirinden farklılaşması halinde ortaya çıkan geçici farklar ertelenen vergiye kaynaklık edecektir. Genellikle ana ortaklığın yavru ortaklıklarındaki paylarının vergi değeri maliyet değerine eşitken, payların defter değeri maliyet değerinden farklılaşabilir. Maliyet değeri ile defter değerinin farklılaşmasına yol açan bir takım hususlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir:⁵⁵

- 1.Yavru ortaklığın ana ortaklığa dağıtılmamış karlarının bulunması.
- 2.Ana ortaklık ile yavru ortaklığın farklı ülkelerde bulunması halinde döviz kurlarının değişmesi.
- 3.Ana ortaklığın yavru ortaklıktaki paylarının geri kazanılabilir değerine göre söz konusu payların defter değerinde yaptığı yeniden değerlendirme işlemleri.

Genel kural olarak ana ortaklığın yavru ortaklıktaki paylarının defter değeri ile vergi değerinin farklılaşması halinde aradaki geçici farka ilişkin ertelenen vergi hesaplanır.

IFRS düzenlemelerine göre iştirakler öz kaynak yöntemi ile finansal tablolarda raporlanır. ⁵⁶ Bu yöntemle göre iştirakler maliyet bedeli ile ilk kez finansal tablolarda raporlanır. Daha sonra ana ortaklık iştirakinin finansal tablolarındaki maliyet bedelini,

⁵⁵ D. ALEXANDER, 2005, s.20.13

⁵⁶ IFRS 28 nolu İştiraklerdeki Yatırımlar standardı.

iştirakinin net varlığında meydana gelen değişimden kendi payına düşen kısmını yansıtacak şekilde değiştirir. Ana ortaklık, iştirakinin net varlığında kar veya zarar kaynaklı değişimleri gelir tablosuna; kar veya zarar dışındaki nedenlerden kaynaklanan değişimleri ise bilançoda sermaye yedeklerine yansıtır. Bu durumda ana ortaklık, iştiraklerinin vergi değeri ile defter değeri arasındaki geçici farklardan ortaya çıkan ertelenen verginin, bilançoda raporladığı iştirakinin net varlıklarındaki değişimden kaynaklanması halinde ertelenen vergi geliri veya giderini bilançoda; gelir tablosunda raporladığı iştirakinin net varlıklarındaki değişimden kaynaklanması halinde ertelenen vergi geliri veya giderini gelir tablosunda raporlar.

Bağlı ortaklıklar ise IFRS düzenlemelerine göre satın alma yöntemi ile ilk kez finansal tablolarda raporlanır.⁵⁷ Sonraki dönemlerde ana ortaklık tarafından konsolidasyona tabi tutulur. Bu yöntemle göre bağlı ortaklıkların varlık ve yükümlülükleri makul değeri üzerinden ilk kez konsolide edilir. Bu yüzden bağlı ortaklığın varlık ve yükümlülükleri yeniden değerlendirilir. Vergi düzenlemeleri açısından böyle bir değerlemenin yapılmaması halinde bağlı ortaklığın vergi değeri ile defter değerinin farklılaşmasından ortaya çıkan ertelenen vergiye ilişkin vergi geliri veya gideri konsolide bilançoğa yansıtılır.⁵⁸

IFRS 12 düzenlemelerine göre aşağıda ifade edilen iki hususun mevcut olması halinde yavru ortaklıklardan elde edilen gelirlere ilişkin ertelenen vergi finansal tablolarda raporlanmaz.

1. Ana ortaklığın yavru ortaklığın temettü dağıtım politikasını etkileyerek ortaya

⁵⁷ IFRS 27 nolu Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi standardı.

⁵⁸ Cristopher NOBES, Robert B. PARKER, “**Comparative International Accounting**” Ninth Edition, Financial Times Prentice Hall, 2006, s.342

ıkan geçici farkların terse döndüğü zamanı kontrol edebilmesi veya;

2.Ortaya çıkan geçici farkların öngörülebilir bir süre içerisinde geri dönmemesinin muhtemel olması,

hallerinde payların vergi değeri ile defter değ erinden ortaya çıkan geçici farklardan kaynaklanan ertelenen vergi finansal tablolarda raporlanmaz. Yukarıda ifade edilen “ngrlebilir bir süre” ifadesi oldukça muğ lak olup IFRS düzenlemeleri içerisinde de tanımlanmamıştır. ⁵⁹

2.3.11. Gelecek Yıllara Ait Gelirlere İliş kin Esaslar

Gelecek yıllara ait gelirlere vergi değ erinin hesaplanmasına ilişkin standardın 8. paragrafında özel düzenlemeler getirilmiştir. Buna göre gelecek yıllara ait gelirlerin vergi değ eri;

1.Gelecek dönemlerde vergiye konu edilecekse yükümlülüğün defter değ erine,

2.Tahsil edildiğ i dönemde vergilendirilecekse sıfıra,

eş ittir. rneğ in A iş letmesi 2004 yılında 2005 yılına ilişkin 20.000 YTL kira geliri elde etmiş olsun. Kira geliri tahsil edildiğ i dönem içerisinde vergilendirilmektedir. Vergi oranı % 10 olduğ unu varsayalım.

Kira geliri tahsil edildiğ i dönem içerisinde vergilendirildiğ i için vergi değ eri sıfırdır. A iş letmesinin tahsil ettiğ i kira gelirine ilişkin 2004 yılı günlük defter kaydı aş ağıdaki gibidir:

⁵⁹ Hasan KAVAL, 2005, s.425

Bankalar	20.000	
Gelecek yıllara Ait Gelirler		20.000
Ertelenen Vergi Varlığı	2.000	
Ertelenen Vergi Geliri		2.000

A işletmesinin tahsil ettiği kira gelirine ilişkin 2005 yılı günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir:

Gelecek Yıllara Ait Gelirler	20.000	
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar		20.000
Ertelenen Vergi Geliri	2.000	
Ertelenen Vergi Varlığı		2.000

2.4. Ertelenen Vergide Mahsup Uygulaması

Standardın 71 numaralı paragrafında yer alan düzenlemelere göre cari dönem vergi varlık ve yükümlülükleri arasında belirli şartların varlığı halinde mahsup yapılabilmektedir. Söz konusu şartlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1.İşletmeye vergi otoritesi tarafından yasal olarak mahsup yapabilme yetkisi verilmelidir. Mahsup ancak aynı vergi otoritesi tarafından uygulanan vergilerden ortaya

ıkan cari dönem vergi varlık ve yükümlülükleri arasında yapılabilir.

2.Yasal olarak mahsup yapabilme yetkisine sahip olan işletmenin de cari dönem vergi varlık ve yükümlülükleri arasında mahsup yapmayı planlaması veya varlık ve yükümlülüklerini aynı anda elden çıkarması gerekmektedir.

Standardın 74 numaralı paragrafına göre; cari döneme ilişkin vergi varlık ve yükümlülüklerinde şartları düzenlemenin mahsup uygulaması ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri arasında yapılacak mahsup işlemlerinde de aynen geçerlidir. Buna göre;

-İşletmeye vergi otoritesi tarafından yasal olarak cari dönem vergi varlık ve yükümlülükleri arasında mahsup yapabilme yetkisi verilmelidir.

-Mahsup edilecek olan ertelenen vergi varlığı ve ykmllğı aynı vergi otoritesi tarafından uygulanan vergi düzenlemelerinden kaynaklanmalıdır.

Konsolide finansal tablolarda, konsolidasyona konu olan farklı ortaklıklara ilişkin gerek cari dönem gerekse ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri yukarıda anlatılan şartların varlığı halinde birbirinden mahsup edilebilir.

2.5. Vergi Planlaması

İşletmelerin cari dönemde ortaya çıkan ertelenen vergi varlığının tamamını finansal tablolarında raporlaması, ortaya çıkan ertelenen vergilerin defter değeri gelecek dönemlerde geri kazanacak kadar vergilendirilebilir gelir elde etmesine bağlıdır. Vergi planlaması, işletmelere gelecek dönemlerde elde etmeyi bekledikleri vergilendirilebilir gelir tutarını planlayarak cari dönemde finansal tablolarında raporlayamadıkları ertelenen vergi varlığını finansal tablolarında raporlamasını ve

kullanamadığı vergi indirimleri ve mali zararını vergi kanunlarında öngörülen kullanım süreleri henüz sona ermeden kullanma fırsatı tanır. Vergi planlaması aynı vergi otoritesinin düzenlemelerinden kaynaklanan ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin olarak yapılabilir. Örneğin⁶⁰ A işletmesinin 31.12.2001 yılında ortaya çıkan ve 2002 yılı sonuna kadar taşıyabileceği 180.000 YTL dönem zararı söz konusu olsun Aynı vergi otoritesine ilişkin 240.000 YTL tutarındaki vergilendirilebilir geçici farkının ise 2002, 2003 ve 2004 yıllarında her yıl eşit tutarda olmak üzere geri döneceği beklendiğini varsayalım. A işletmesi 2002 yılı sonunda 20.000 YTL kar elde edeceğini düşünmektedir. İşletmeye ilişkin efektif vergi oranı %40'dır.

A işletmesi vergi planlaması yaparak 240.000 YTL tutarındaki vergilendirilebilir geçici farkını daha çabuk geri döndürmeyi planlamaktadır. Alternatif vergi planlaması uygulamalarının A işletmesine maliyeti 30.000 YTL'dir.

Vergi Planlamasının Yapılmadığı Durum:

Vergi planlaması yapılmaması halinde 31.12.2002 tarihinde işletmenin 80.000 YTL'si gelecek dönemlere taşınan dönem zararından, 20.000 YTL'si ise 2002 yılı karından olmak üzere toplam 100.000 YTL vergilendirilebilir geçici fark ve dolayısıyla 40.000 ertelenen vergi yükümlülüğü terse dönecektir. A işletmesi 180.000 YTL indirilebilir geçici farkından kaynaklanan 72.000 YTL tutarındaki ertelenen vergi varlığının sadece 40.000 YTL'sinden yararlanabilecektir.

Vergi Planlamasının Yapıldığı Durum:

Eğer işletme vergi planlaması yaparak 240.000 YTL tutarındaki vergilendirilebilir geçici farkının tamamını 31.12.2002 tarihinde terse döndürürse

⁶⁰ J. Barry EPSTEIN, Abbas Ali MİRZA, 2002, s.637

toplamda 260.000 YTL vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkacaktır. Vergi planlaması yapmanın maliyeti düşüldükten sonra 230.000 YTL olan net vergilendirilebilir geçici farktan 72.000 YTL ertelenen vergi yükümlülüğü ortaya çıkar. Böylece işletme, 31.12.2002 tarihine kadar ileriye taşıyabildiği 180.000 YTL indirilebilir geçici farktan ortaya çıkan 72.000 YTL ertelenen vergi varlığı kadar ertelenen vergi yükümlülüğü elde etmiştir. İşletmenin yararlanamadığı mali zarar bulunmamaktadır.

Daha önce de belirtildiği üzere mali zararının ileriye ve geriye taşınabilmesi halinde öncelikle ortaya çıktığı dönem içerisinde varlık olarak kaydedilmelidir. Vergi planlaması yapan işletme 30.000 YTL maliyete maruz kalmıştır. Dolayısıyla 31.12.2001 tarihinde işletmenin finansal tablolarında raporlaması gereken net ertelenen vergi varlığı $([180.000 - 30.000] * \%40 = 54.000)$ 54.000 YTL'dir.

2.6. Vergi Oranlarındaki ve Vergi Mükellefiyetinde Meydana Gelen Değişimin Ertelenen Vergi Üzerindeki Etkisi

İşletmenin belirli bir dönem içerisinde elde ettiği kurum kazancına uygulanan vergi oranlarındaki ve mükellefiyetindeki değişim işletmenin cari döneme ilişkin ve/veya ertelenen vergi varlığı ile yükümlülüğünün farklılaşmasına neden olacaktır. Bu duruma ilave olarak işletmenin başka bir ortaklığın iştiraki, bağlı ortaklığı mükellefiyetinde olması veya başka bir ortaklık tarafından devralınması, satın alınması gibi hallerde de ana ortaklığın belirli bir dönemde elde ettiği kurum kazancına uygulanan vergi oranlarındaki ve vergi mükellefiyetindeki değişimin, işletmenin cari dönem vergisi ve/veya ertelenen vergi varlığı ile yükümlülüğünü üzerinde etkisi olacaktır.

Vergi oranlarındaki değişime göre işletme ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğünü ile bunlara ilişkin vergi geliri ve giderini tekrar hesaplamak ile yükümlüdür. SIC-25 “İşletme veya Ortaklarının Vergi Mükellefiyetindeki Değişim” düzenlemelerine göre vergi mükellefiyetindeki değişimlerin direkt sermaye ile ilişkilendirilen kalemlere ait ertelenen vergi üzerindeki etkisi de direkt sermaye ile ilişkilendirilir.⁶¹ Direkt sermaye ile ilişkilendirilen kalemler haricinde vergi mükellefiyetindeki değişimin ertelenen vergi üzerindeki etkisi dönem net/kar zararı ile ilişkilendirilmek üzere gelir tablosunda raporlanır.

İşletme birleşmesi işleminde şerefiyenin ilk kez finansal tablolarda raporlanmasından kaynaklanan geçici farklar ertelenen vergiye kaynaklık etmeyeceği gibi bu geçici farklara ilişkin vergi mükellefiyetinde ve vergi oranlarındaki değişimin etkisi yine finansal tablolarda raporlanmaz.

Vergi oranları ve vergi mükellefiyetinde meydana gelen değişime ilave olarak işletme birleşmesi sonrasında da finansal tablolarda raporlanan ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğünün tekrar hesaplanması gerekir. İşletme birleşmesinin sonucunda devralan işletmeler, birleşme işleminden önce yeteri kadar vergi öncesi dönem karı elde edemeyeceği için yararlanamadıkları kendi mali zararların birleşme sonrasında geri kazanılabilesinin mümkün olduğunu düşünebilirler. Bu durumda yararlanılmamış mali zarar devralınan işletmenin ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilir ancak söz konusu varlık şerefiyenin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Ayrıca işletme birleşmesinde devralınan işletmeye ilişkin ertelenen vergi varlığı finansal tablolarda raporlanmamış olmasına rağmen, söz konusu ertelenen vergi

⁶¹ D. ALEXANDER, 2005, s. 20.19

varlığının IFRS’de ertelenen vergi varlığının finansal tablolarda raporlanması için aranan şartları sağlaması halinde ertelenen vergi varlığının finansal tablolarda raporlanması gerekir. Daha önce vergi mükellefi olmasına rağmen daha sonra vergi düzenlemelerine göre muafiyet kapsamına alınan işletmelerin finansal tablolarında raporladıkları ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri işletmenin muafiyet kapsamına girdiği tarihte finansal tablolardan çıkarılır.⁶²

2.7. Ertelenen Verginin Finansal Tablolarda Raporlanmasına İlişkin FAS 109 Düzenlemeleri

Ertelenen vergilerin finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin GAAP muhasebe uygulamalarında APB-2 ve APB-4 “*Yatırım İndirimlerinin Muhasebeleştirilmesi*”, APB-10 “*paragraf 10-Vergi Tahsisi Muhasebesi, paragraf 7-Ödenecek Vergilere Göre Menkul Kıymetlerin Dengelenmesi*”, APB-23 “*Ertelenen Vergilerin Muhasebeleştirilmesi-Özel Düzenlemeler*”, FAS 109 “*Ertelenen Vergilerin Muhasebeleştirilmesi*”, FIN-18 “*Ara Dönemlerde Ertelenen Verginin Muhasebeleştirilmesi*” standartlarında düzenlemeler bulunmaktadır.⁶³ Çalışmada sadece ertelenen verginin raporlanmasına ilişkin temel esasların anlatıldığı FAS-109 düzenlemeleri ele alınacaktır. FAS 109 düzenlemeleri IFRS 12 düzenlemeleri ile karşılaştırılıp iki düzenleme arasındaki farklar belirtilecektir.

FAS 109 düzenlemelerine göre vergi düzenlemeleri ile muhasebe uygulamaları arasındaki muhasebeleştirme ve ölçmeye ilişkin farklılıklardan doğan geçici farkların bir

⁶² Jan R. Williams, “GAAP Guide Restatement and Analysis of Current FASB Standarts”, Miller 2002, s.21.14

⁶³ Jan R. Williams, a.g.e,

kısmı ertelenen vergiye kaynaklık eder, bir kısmı içinse finansal tablolarda ertelenen vergi raporlanmaz. Ertelenen vergiler tam tahakkuk yaklaşımına göre hesaplanıp, yükümlülük yaklaşımına uygun olarak finansal tablolarda raporlanır.

Ertelenen vergi ile ilgili olarak FASB 109 düzenlemeleri ile IFRS 12 düzenlemeleri arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu farklılıklar ana hatları ile çalışmanın ilerleyen bölümlerinde açıklanacaktır.

2.7.1. FAS 109 ile IFRS 12 Düzenlemeleri Arasında Ertelenen Vergi Varlığının Raporlanmasına İlişkin Farklılıklar

Amerikan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde finansal raporlama standartlarından farklı olarak şirketlerin raporladıkları dönem karının tamamlayıcı bir unsuru olarak “*geniş kapsamlı kar*” düzenlenmiştir. IFRS düzenlemelerinde şirketlerin dönem içerisinde elde ettiği gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar ertelenmiş olarak öz kaynaklar içerisinde raporlanır. Bu ertelenmiş kazanç ve kayıplar öz kaynaklarda raporlanmasına rağmen dönem karı ile ilgilidir. Bu yüzden dönem sonucunun şirketin tüm faaliyetlerini yansıtacak şekilde gelir tablosunda raporlamak için geniş kapsamlı kar kavramı kullanılmaktadır. Geniş kapsamlı karla şirketin gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpları dönem net karına eklenir.⁶⁴

Çalışmanın ilgili bölümünde anlatıldığı üzere; IFRS düzenlemelerine göre ertelenen vergi varlığının finansal tablolarda raporlanabilmesi için ertelenen vergi varlığını karşılayacak kadar işletmenin mali kar elde etmesinin “*muhtemel*” olmasına

⁶⁴ Orhan ÇELİK, “Geniş Kapsamlı Kar: Finansal Tablolarda Raporlanması ve Türkiye Uygulaması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2006, s. 75-76-77

bağlıdır. FAS 109 düzenlemelerine göre ise ertelenen vergi varlığının finansal tablolarda raporlanması işletmenin gelecek dönemlerde ertelenen vergi varlığını karşılayacak kadar mali kar elde etmesi “*etmemesinden daha fazla olasılıklı*” (more likely than not) olmasına şartına bağlıdır.⁶⁵ IFRS düzenlemelerinde olduğu gibi FAS düzenlemelerinde yer alan “*daha olası olma durumu*” muğlak bir kavram olup işletmenin ertelenen vergi varlığını neden finansal tablolarında raporladığına ilişkin finansal tablo dipnotlarında yeterli ve tatmin edici açıklama yapmasını gerektirmektedir.⁶⁶

IFRS ve FAS düzenlemeleri arasında yukarıda ifade edildiği üzere ertelenen verginin finansal tablolarda ilk kez raporlanmasına ilişkin farklılıkların yanında finansal tablolarda raporlanmış ertelenen verginin değerlemesine ilişkin de farklılıklar bulunmaktadır. FAS 109 düzenlemelerine göre finansal raporlama tarihinde ortaya çıkan tüm ertelenen vergi varlıklarının finansal tablolarda raporlanması gerekir. Daha sonra raporlanan ertelenen vergi varlıklarından gelecek dönemlerde geri kazanılması daha fazla olasılıklı olanları için ertelenen vergi gideri hesaplanırken geriye kalan tutar için karşılık ayrılır.⁶⁷ Örneğin bir işletme 31.12.2005 tarihinde ortaya çıkan 20.400 YTL tutarındaki ertelenen vergi varlığının sadece 5.100 YTL’sini karşılayacak kadar gelecek dönemlerde vergilendirilebilir kar elde etmeyi bekliyorsa; ertelenen vergi varlığı olarak finansal tablolarında 20.400 YTL ertelenen vergi varlığı raporlamasına rağmen 5.100 YTL tutarında döneme ilişkin ertelenen vergi geliri raporlayıp geriye kalan 15.300 YTL

⁶⁵ J. Barry EPSTEIN, Erwin L. BLACK, Ralph NACH, Patrick R. DELANEY, “**GAAP 2005 Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles**” Miller, 2005 s.695

⁶⁶ B.J. EPSTEIN, Abbas Ali MİRZA, 2002, s.636

⁶⁷ <http://www.iasplus.com/agenda/converge-ias12.htm> Convergence Issues - IFRSs and US GAAP: Income Taxes (21.12.2006)

için karşılık ayırır.⁶⁸ Oysa IFRS düzenlemesine göre işletmenin 31.12.2005 tarihli finansal tablolarında sadece 5.100 YTL tutarında ertelenen vergi varlığı raporlaması gerekir.

IFRS düzenlemelerine göre ertelenen vergi varlıkları veya yükümlülükleri bilanço tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır. Ertelenen vergi varlıkları ile yükümlülükleri genellikle yürürlükteki vergi oranları kullanılarak ölçülür. Ancak, bazı durumlarda, hükümetin vergi oranlarına ilişkin açıklamaları yasalaşma yönünde çok önemli etkiye sahip olabilir ve açıklama yapıldıktan birkaç ay sonraki bir dönemde de yasalaşma gerçekleşebilir.⁶⁹ Bu gibi durumlarda ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğü açıklanan vergi oranları dikkate alınarak hesaplanır. FAS düzenlemelerinde göre ise hükümetin vergi oranlarına ilişkin açıklamaları açıklama yapıldıktan birkaç ay sonraki bir dönemde yasalaşacaksa ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri açıklamadan önceki vergi oranları kullanılarak hesaplanır. Hükümetin açıklaması yasalaştığı zaman ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri kesinleşen vergi oranları üzerinden hesaplanır.⁷⁰

IFRS 12 düzenlemelerine göre İştirakin dönem karının tamamını dağıtmaması halinde ana ortaklığın ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin hesabında dağıtılmamış kârlar için geçerli olan vergi oranı kullanılırken FAS 109 düzenlemelerine

⁶⁸ J. Barry EPSTEIN, Erwin L. BLACK, Ralph NACH, Patrick R. DELANEY, 2005, s.703-704

⁶⁹ Türkiye Finansal Raporlama Standardı 12 nolu Gelir Vergileri Standardındaki (TFRS 12) 46,47 ve 48 nolu paragraflar.

⁷⁰ J. Barry EPISTEIN, Erwin L. BLACK, Ralph NACH, Patrick R. DELANEY, a.g.e.

göre dağıtılmış ve dağıtılmamış karlar için öngörülen vergi oranından yüksek olanı kullanılır.⁷¹

IFRS ve FAS düzenlemelerine göre ertelenen vergiler finansal tablolarda tamamen farklı şekilde gösterilir. IFRS 12'ye göre ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri uzun vadeli varlık ve yükümlülüklerdir. Bu yüzden finansal tablolarda cari olmayan varlık ve yükümlülükler arasında gösterilmelidir. FAS 109 düzenlemelerine göre ise ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerine kaynaklık eden bilanço kaleminin kısa veya uzun vadeli olup olmamasına bağlı olarak ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri cari veya cari olmayan varlık ve yükümlülükler arasında gösterilmelidir. Örneğin kısa vadeli ticari alacaklardan kaynaklanan ertelenen vergi varlık veya yükümlülükleri bilançoda cari varlıklar içerisinde raporlanmalıdır.

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde değinildiği üzere IFRS düzenlemelerine göre belirli şartların varlığı halinde ana ortaklığın finansal tablolarında raporladığı iştirak veya bağlı ortaklıktaki paylarının defter değeri ile payların vergi değerinin birbirinden farklılaşması halinde ortaya çıkan geçici farklar ertelenen vergiye kaynaklık edecektir. FAS düzenlemeleri açısından ise ana ortaklığın finansal tablolarında raporladığı iştirak ve bağlı ortaklıklarındaki yatırımlarından ortaya çıkan geçici farklar ertelenen vergiye kaynaklık etmez.⁷²

IFRS düzenlemelerine göre kural olarak ertelenen vergiye ilişkin ertelenen vergi gideri veya gelirinin gelir tablosunda raporlanması gerekir. Ancak direkt olarak sermaye ile ilişkilendirilen kalemlerden kaynaklanan ertelenen vergi gideri veya geliri sermaye

⁷¹ Deloitte Touche Tohmatsu, “**IFRS and US GAAP a Pocket Comparison**” Semptember 2005 s.9

⁷² <http://www.iasplus.com/agenda/converge-ias12.htm> Convergence Issues - IFRSs and US GAAP: Income Taxes (21.12.2006)

içerisinde raporlanır. Sermaye içerisinde raporlanan ertelenen vergi gideri veya gelirinde meydana gelen değişimler de sermaye kalemi içerisinde raporlanır. FAS 109 düzenlemelerine göre ise sermaye kalemi içerisinde raporlanan ertelenen vergi geliri veya giderinde meydana gelen değişiklikler sermaye kalemi içerisinde raporlanmayıp işletmenin devam eden faaliyetleri arasında dağıtılır ve gelir tablosunda raporlanır.⁷³

IFRS düzenlemelerine göre belirli bir varlığın veya yükümlülüğün ilk kez finansal tablolara alınmasında varlığın ya da yükümlülüğün defter değeri ile vergi değerinin farklılaşması sonucunda ortaya çıkan geçici farklar söz konusu geçici farklar işletme birleşmesi niteliğindeki bir işlemten veya ticari veya mali karı etkileyen bir işlemten kaynaklanmadıkça ertelenen vergiye kaynaklık etmez. FAS 109'da ertelenen vergiye ilişkin böyle bir istisna bulunmamaktadır.⁷⁴

⁷³ Deloitte Touche Tohmatsu, 2005, s.10

⁷⁴ <http://www.iasplus.com/agenda/converge-ias12.htm> Convergence Issues - IFRSs and US GAAP: Income Taxes (21.12.2006)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ERTELENEN VERGİNİN FİNANSAL TABLOLARA RAPORLANMASINA İLİŞKİN TÜRKİYE UYGULAMASI

IFRS 12 düzenlemelerinde ertelenen vergi yükümlülük ve varlıklarının cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilmesi gerektiği belirtilmiş fakat işletmelerin hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapların bilançonun neresinde ve ne şekilde raporlanacağına ilişkin açıklık getirmemektedir.⁷⁵ Ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin peşin tahsil edilmiş gelir veya giderlerden farklı olmadığı düşüncesi ile bu varlık ve yükümlülüklerin raporlanmasında Tek Düzen Hesap Planındaki 18, 28, 38 ve 48 nolu grupların kullanılabileceği söylenebilir.⁷⁶

3.1. Ertelenen Verginin Finansal Tablolarda Raporlanmasına İlişkin Türkiye Uygulaması

Çalışmanın bu bölümünde SPK'nın düzenlemelerine tabi dolayısıyla Seri:VII No:25 Tebliği yada IFRS düzenlemelerine göre finansal tablo düzenlemek zorunluluğu bulunan ve hisse senetleri İMKB'de işlem gören bir anonim ortaklığın bir yıl boyunca ertelenen vergiyi finansal tablolarında nasıl raporlayacağı hususu ele alınacaktır.

Türkiye'de ertelenen verginin finansal tablolarda nasıl raporlandığına ilişkin örnek uygulamanın tam olarak çalışmada ortaya koyulabilmesi için aşağıdaki basitleştirici varsayımlar yapılmıştır:

⁷⁵ Remzi ÖRTEN, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR, 2007., s.151

⁷⁶ Remzi ÖRTEN, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR, a.g.e

1. Örnek uygulamada yer alan şirketin 01.01.2006 tarihinde kurulmuştur. Şirket hisse senetleri borsada işlem gören halka açık bir anonim ortaklık olup SPKn ve ilgili mevzuat hükümlerine tabidir.

2. Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefleri için bir hesap dönemi içinde üçer aylık dört adet geçici vergilendirme dönemi öngörülmüştür. Örnek uygulamadaki şirket için vergi düzenlemeleri açısından sadece bir ara döneme ilişkin mali tabloları düzenlenmiştir.

SPKn düzenlemelerine tabi ortaklıklar, 12 aylık finansal raporlama dönemi içinde her üç ayda bir ara dönem finansal tablo düzenlemek ve yayınlamak zorundadır. Örnek uygulamadaki şirketin sadece 30.06.2006 tarihli finansal tabloları düzenlemek ve yayınlamak zorunda olduğu kabul edilmiştir.

3.Örnek uygulamada yer alan şirketin ertelenen vergi varlığını finansal tablolarında raporlayabilmesi için daha önce değinilen IFRS 12 düzenlemelerinde aranan tüm şartları taşıdığı kabul edilmiştir.

4.Örnek uygulamada yer alan şirketin iştirak, bağlı ortaklık veya müşterek yönetime tabi ortaklığının bulunmadığı bu yüzden solo finansal tablo düzenlediği kabul edilmiştir.

5.UFRS düzenlemelerine göre işletmelerin düzenlemekle zorunlu olduğu finansal tabloları; bilanço, gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akış tablosudur. Örnek uygulamada yer alan şirketin sadece bilanço ve gelir tablosu düzenleyeceği kabul edilmiştir.

3.2. Örnek Uygulama

A işletmesi 31.12.2005 tarihinde 905.000 YTL nakit sermaye ile kurulmuş, hisse senetleri İMKB’de işlem gören halka açık bir anonim ortaklıktır. Şirketin esas sözleşmesine göre faaliyet konusu ticari mal alım satımıdır. Şirket anlaşma yaptığı işletmelerin ürettiği mallara kendi X markasını koyarak %20 ile %25 arasında kar marjı uygulayarak satmaktadır. Şirket ile anlaşmalı şirketler arasında herhangi bir ortaklık, iştirak, bağlı ortaklık veya müşterek yönetime tabi ortaklık ilişkisi yoktur.

01.01.2006 tarihi itibarıyla şirketin aktifinde; toplam maliyeti 100.000 YTL olan yönetim kurulunun ve yönetimde görevli diğer kişilerin kullandığı yönetim binası ile esas faaliyetlerini yürütmek için kullandığı olan faaliyet binası, maliyet bedeli 265.000 YTL olan X markası, satılan malların taşınmasında kullanılmak üzere alınan 40.000 YTL toplam maliyet bedeli olan 5 adet binek oto ve 200.000 YTL toplam maliyet bedeli olan 5 adet kamyon, V Bankasındaki vadesiz mevduat hesabında 250.000 YTL ve 50.000 YTL şirket kasasında nakdi bulunmaktadır. İşletme maddi duran varlıklarının tamamını 2006 yılında elde etmiştir. Geçici kurumlar vergisi oranı yıl sonu kurumlar vergisi oranı ile aynı olup %20’dir.

3.1.1. A İşletmesinin 01.01.2006 Tarihinden 30.06.2006 Ara Dönem Finansal Raporlama Tarihine Kadar Gerçekleştirdiği İşlemler

A işletmesinin 01.01.2006 tarihinden 30.06.2006 ara dönem finansal raporlama tarihine kadar gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki gibidir:

1. İşletme Y işletmesinden 01.01.2006 tarihinde 400.000 YTL tutarında bir kısmı peşin, bir kısmı peşin fiyatına vadeli olmak üzere ticari mal satın almıştır. İşletme mal bedelinin 50.000 YTL'sini V Bankasındaki hesabından karşılamış geriye kalan borcunun 320.000 YTL'sini senetli, 30.000 YTL'sini ise senetsiz olarak Y işletmesine borçlanmıştır. Borç senetlerinin vadesi 31.12.2007'dir. Senetsiz borçlar ise 9 ay vadelidir.

Vergi düzenlemeleri ve IFRS açısından madde ile ilgili olarak yapılan kayıtlar arasında herhangi bir farklılık olmayıp, işlemde ertelenen vergiye kaynaklık edecek geçici fark bulunmamaktadır.

2. A işletmesi 30.05.2006 tarihinde maliyeti 200.000 YTL olan malını tamamı 2 ay vadeli olmak üzere 250.000 YTL'ye satmıştır. Alacak senede bağlanmamıştır. A işletmesinin aynı mal için uyguladığı peşin satış fiyatı ise 240.000 YTL'dir.

IFRS düzenlemelerine göre satış hasılatı kayda alınırken hasılat olarak peşin fiyat esas alınır. Satışlar gerçeğe uygun değerleri üzerinden finansal tablolarda gösterilmelidir. Peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki fark faiz geliri olarak başka bir hesaba alınır. Peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki 10.000 YTL Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına kaydedilir. (Farklı hesaplar da kullanılabilir ancak çalışmada Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabı kullanılmıştır.) Aradaki faiz geliri etkin faiz yöntemi kullanılarak itfa edilir. İşletmenin etkin faiz oranını bileşik faiz yöntemine göre hesapladığı varsayılmıştır.

$$\text{Etkin faiz oranı: } \left[\frac{250.000}{240.000} \right]^{\frac{1}{2/12}} - 1 = \%26,53$$

$$1. \text{ ay sonunda alacağın iskonto edilmiş değeri: } \frac{250.000}{(1+0,2653)^{1/12}} = 245.338 \text{ YTL}$$

1. ayın sonunda vadeli satıştan elde edilen faiz gelirinden geri kazanılan tutar:

$$250.000 - 245.338 = 4.662 \text{ YTL}$$

1. ay sonunda Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabının bakiyesi:

$$10.000 - 4.662 = 5.338 \text{ YTL}$$

Gelecek Aylara Ait Gelirler, başka bir deyişle de Yurt İçi Satışlar hesabının vergi değeri ile defter değeri arasında geçici fark ortaya çıkmıştır. Geçici farklardan ortaya çıkan ertelenen vergi vadeli satışın bedeli tahsil edildikçe geri döner. Bu durumda ortaya çıkan 10.000 YTL geçici fark 2.000 YTL ertelenen vergi varlığına kaynaklık eder. Ertelenen vergi varlığının 932,4 YTL'si 1. ay, 1067,6 YTL'si 2. ay geri döner.

30.05.2006 tarihli kayıt

284 Ertelenen Vergi Varlığı	2.000	
691 Dönem Karı ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı		2.000

30.06.2006 tarihli kayıt:

691 Dönem Karı ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı	932,4	
284 Ertelenen Vergi Varlığı		932,4

4. 30.06.2006 tarihinde A işletmesi 01.03.2006 tarihinde satın aldığı mallarda değer düşüklüğü tespit etmiştir. Yapılan tahminlere göre maliyeti 200.000 YTL olan stokların net gerçekleşebilir değerinin 185.000 YTL olduğu saptanmıştır.

VUK düzenlemelerine göre A işletmesinin stok değer düşüklüğü karşılığı ayırabilmesi için stoklarının maliyet bedelinde en az %10 ($200.000 \times \%10 = 20.000$) bir azalma meydana gelmesi gerekir. Bu durumda 30.06.2006 tarihinde A işletmesinin stoklarının maliyet bedelinde 15.000 YTL'lik bir azalma tespit edildiği için VUK düzenlemelerine göre değer düşüklüğü karşılığı ayırmaması gerekir. Bu durumda stokların vergi değeri ile defter değeri birbirinden farklılaşmaktadır. Ortaya çıkan geçici farklar ertelenen vergiye kaynaklık eder.

	IFRS Değer Düşüklüğü Karşılığı	Vergi Değeri	Defter Değeri	Fark	E. V. V.
Stoklar	15.000	200.000	185.000	15.000	3.000

30.06.2006 tarihli kayıt:

284 Ertelenen Vergi Varlığı	3.000	
691 Dönem Karı ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı		3.000

5. A işletmesi 30.05.2006 tarihinde 1.850 YTL tutarında 240 gün vadeli iskontolu hazine bonosu satın almıştır. Menkul kıymet bedelini V Bankası'nda bulunan vadesiz mevduat hesabından karşılamıştır. Hazine bonosunun vade tarihinde geri dönüş değeri 2.100 YTL'dir. Şirket hazine bonosunu vade tarihine kadar elinde tutmayı planlamaktadır. 30.06.2006 tarihinde hazine bonosunun borsa rayici 2.000 YTL'dir.

Vergi düzenlemelerine göre hazine bonosunun borsa rayici ile değerlendirilmesi

gerekir. Buna göre 30.06.2006 tarihinde faiz geliri borsa rayici ile alış maliyeti arasındaki fark olan 150 YTL'dir.

IFRS düzenlemelerine göre öncelikle etkin faiz oranı hesaplanır.

$$\text{Etkin faiz oranı: } \left[\frac{2.100}{1.850} \right]^{\frac{1}{8/12}} - 1 = \%20,94$$

Vade tarihinde değeri 2.100 YTL olan bononun 30.06.2006 tarihindeki etkin faiz oranından iskontolanmış değeri $(2.100/(1+0,2094)^{7/12})$ 1880 YTL'dir. Buna göre IFRS düzenlemeleri çerçevesinde faiz geliri hazine bonosunun iskontolanmış vade sonu değeri ile alış maliyeti (1850 YTL) arasındaki fark olan 30 YTL'dir.

IFRS düzenlemeleri ile vergi düzenlemeleri arasındaki 120 TL tutarındaki geçici farklar ertelenen vergiye kaynaklık eder.

	Vergi Değeri	Defter Değeri	Fark	E. V. V.
Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları	2.000	1.880	120	24

30.06.2006 tarihli kayıt:

284 Ertelenen Vergi Varlığı	24
691 Dönem Karı ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı	24

6. 30.06.2006 tarihi itibarıyla A işletmesinin 120 Alıcılar hesabının bakiyesi 250.000 YTL'dir. Vergi düzenlemelerine göre senede bağlanmayan alacaklar için reeskont hesaplanmaz. Bu yüzden söz konusu alacak reeskonto tabi değildir. Oysa IFRS

düzenlemelerine göre senede bağlanmayan alacaklar da reeskonta tabidir. 2. maddede belirtildiği üzere işletmeler satışlarını gerçeğe uygun değeri ile finansal tablolarında raporlamalıdır. Bu bağlamda işletmenin vadeli satıştan doğan 250.000 YTL alacağının 30.06.2006 tarihindeki iskonto edilmiş maliyet değeri 245.338 YTL'dir. Aradaki 5.338 YTL senetsiz alacağın reeskontu olarak Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabında muhasebeleştirilmiştir. IFRS açısından senetsiz bu alacağın ayrıca tekrar reeskonta tabi tutulmasında gerek yoktur. Alıcılar hesabının vergi değeri ile defter değeri arasındaki fark ortaya çıkan ertelenen vergi Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabında dikkate alınmıştır.

7. İşletme 30.06.2006 tarihi itibarıyla senetli ve senetsiz borçlarını reeskonta tabi tutmuştur. A işletmesinin faaliyet gösterdiği sektördeki vadeli alımlarda kullanılan faiz oranı %10'dur. T.C. Merkez Bankası kısa vadeli avans faiz oranı %25'dir.⁷⁷

Vergi düzenlemelerine göre işletmelerin sadece senetli borçları T.C. Merkez Bankası kısa vadeli avans faiz oranı üzerinden reeskonta tabi tutulur. 30.06.2006 tarihinde borç senetlerinin tasarruf değeri aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\frac{\text{Borcun Nominal Değeri}}{1 + (\text{Avans Faiz Oranı} \times \text{Vadeye Kalan Gün}/360)} : \frac{320.000}{1 + (0,25 \times 540/360)} = 232.727$$

30.06.2006 tarihinde vergi düzenlemelerine göre borç senetleri için hesaplanan reeskont tutarı $(320.000 - 232.727 = 87.272)$ 87.272 YTL'dir.

IFRS düzenlemelerine göre senetli ve senetsiz borçlar, sektördeki vadeli

⁷⁷ 20.12.2005 tarihli kısa vadeli avans faiz oranıdır. <http://www.tcmb.gov.tr/> (05.12.2006)

alımlarda kullanılan faiz oranı üzerinden reeskonta tabi tutulur.

Satıcılar hesabının 30.06.2006 tarihinde iskonto edilmiş maliyet değeri:

$$\frac{30.000}{(1 + 0,10)^{180/360}} = 28.625 \text{ YTL}$$

Borç Senetleri hesabının 30.06.2006 tarihinde iskonto edilmiş maliyet değeri:

$$\frac{320.000}{(1+0,10)^{540/360}} = 277.536 \text{ YTL}$$

30.06.2006 tarihinde IFRS düzenlemelerine göre borç senetleri için hesaplanan reeskont tutarı $(320.000 - 277.536 = 42.464)$ 42.464 YTL; senetsiz borçlar için hesaplanan reeskont tutarı $(30.000 - 28.625 = 1.375)$ 1.375 YTL'dir.

Vergi düzenlemeleri ile IFRS düzenlemeleri arasındaki senetli ve senetsiz borçlar için reeskont hesaplama yönetimdeki farklılık geçici farklılara neden olur. Geçici farklar ertelenen vergiye kaynaklık eder.

	VUK Reeskont Tutarı	IFRS Reeskont Tutarı	Vergi Değeri	Defter Değeri	Fark	E. V. V.	E.V. Y.
Satıcılar	0	1.375	30.000	28.625	1.375		275
Borç Senetleri	87.272	42.464	232.727	277.536	44.808	8.961	

30.06.2006 tarihli kayıt:

284 Ertelenen Vergi Varlığı	8.961	
691 Dönem Karı ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı		8.961
691 Dönem Karı ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı	275	
484 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü		275

8. İşletme maddi duran varlıkları için uyguladığı muhasebe politikasına göre binalar makul değerleri ile taşıtlar ise maliyet değeri ile finansal tablolarda gösterilecektir. İşletme 30.06.2006 tarihinde binalarının piyasa değerini 110.000 YTL olarak tespit etmiştir. İşletme maddi olmayan duran varlıklarını ise finansal tablolarda maliyet değeri ile izlemektedir.

Vergi düzenlemelerine göre yıl içerisinde elde edilen maddi duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulamaz. A işletmesi bütün maddi duran varlıklarını 2006 yılı içinde elde ettiği için bu varlıklarını yeniden değerlemeye tabi tutamayacaktır.

IFRS düzenlemelerine göre maliyet değeri ile finansal tablolarda gösterilecek olan taşıtlar yeniden değerlemeye tabi olmayacaktır.

IFRS düzenlemelerine göre makul değeri ile finansal tablolarda raporlanacak binaların defter değeri ile piyasa değerini birbirini eşitlemek için yeniden değerlendirilmesi gerekir. Yeniden değerlemeden sonra binaların vergi değeri ile defter değeri aşağıdaki

gibidir:

	IFRS'ye göre Y.D.D'den sonra Defter Değeri	Vergi Değeri	Fark	E.V. Y.
Binalar	110.000	100.00	10.000	2.000

Binaların yeniden değerlemesinden sonra defter değerinde meydana gelen 10.000 YTL'lik artış öz kaynakların içerisinde yeniden değerlendirme artış fonu olarak muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirme sonrasında binaların vergi değeri ile defter değeri arasındaki geçici farkın kaynaklık ettiği ertelenen vergiye ilişkin vergi gideri, öz kaynakların içinde maddi duran varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme artış fonundan indirilir.

30.06.2006 tarihli kayıt:

**522 Maddi Duran Varlık Yeniden
Değerleme Artış Fonu** 2.000

484 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü 2.000

Vergi ve IFRS düzenlemelerine göre X markası maliyet değeri ile finansal tablolarda raporlandığı için herhangi bir geçici fark ortaya çıkmamıştır.

8. Şirket binek otolarının ve kamyonlarının faydalı ömrünü 10 yıl olarak; binalarının tamamının faydalı ömrünü ise 20 yıl olarak tespit etmiştir. Maddi duran varlıklarının tamamını doğrusal amortisman yöntemini kullanarak amorti edecektir. Varlıkların hurda değeri sıfırdır. İşletme vergi düzenlemelerine göre amortisman tutarını indirekt yöntem ile muhasebeleştirmektedir.

IFRS düzenlemelerine göre, İşletmenin binek oto ve kamyonları için

uygulayacağı amortisman oranı ($1/10=0,1$) %10; binaları için uygulayacağı amortisman oranı ise ($1/20=0,05$) %5'dir. Vergi düzenlemelerine göre ise İşletme, bina, kamyon ve taşıtları için amortisman oranını Maliye Bakanlığı düzenlemelerine göre belirleyecektir. Söz konusu düzenlemelere göre binalar için öngörülen faydalı ömür 50 yıl, amortisman oranı %2; taşıtlar için öngörülen faydalı ömür 5 yıl amortisman oranı %20'dir.⁷⁸ IFRS ve vergi düzenlemelerine göre farklı binalar ve taşıtlar için farklı amortisman oranlarının uygulanması 30.06.2006 tarihinde bina ve taşıtların vergi değeri ile defter değerinin farklılaşmasına yol açar. Ayrıca IFRS düzenlemelerine göre yeniden değerlendirilen binalar için amortisman yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden ayrılacaktır. Ortaya çıkan geçici fark ertelenen vergiye kaynaklık eder. Varlıkların defter değeri geri kazanıldıkça ertelenen vergi terse döner. 30.06.2006 tarihinde bina ve taşıtların vergi değeri ile defter değerini gösteren tablo aşağıdaki gibidir:

	VUK Amortisman Tutarı	IFRS Amortisman Tutarı	Vergi Değeri	Defter Değeri	Fark	E.V.V	E.V.Y
Taşıtlar	48.000	24.000	192.000	216.000	24.00		4.800
Binalar	2.200	5.500	97.800	94.500	3.300	660	

30.06.2006 tarihli kayıtlar:

284 Ertelenen Vergi Varlığı	660	
691 Dönem Karı ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı		660
691 Dönem Karı ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı	4.800	
484 Ertelenen Vergi Yükümlülüğü		4.800

⁷⁸ 333 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

9. a) İşletmenin 20.05.2006 tarihinde hisse senetleri İMKB’de işlem gören C işletmesi ile ilgili B Gazetesi’ne verdiği ilanın C işletmesi hakkında yalan ve yanlış bilgiler içerdiği iddiasıyla açılan dava, 29.06.2006 tarihinde İşletme aleyhine sonuçlanmış ve İşletme’nin 10.950 YTL idari para cezası ödemesine karar verilmiştir. İşletme idari para cezasını 30.06.2006 tarihinde ödemiştir.

b) İşletme yurt dışında 24.03.2006 tarihinde yaptığı bir bina onarım faaliyetinden 20.000 YTL kazanç elde etmiş ve bu kazancı 25.03.2006 tarihindeki Türkiye’de bulunan V Bankası’ndaki hesabına intikal ettirmiştir.

Vergi düzenlemelerine göre idari para cezaları vergi matrahından indirim olarak kabul edilen bir gideri değildir. Aynı şekilde yine vergi düzenlemelerine göre Türkiye’deki hesaplara intikal ettirilen yurt dışında yapılan onarım hizmetlerinden sağlanan kazançlar vergi matrahına dahil edilmez. IFRS düzenlemelerine göre ise idari para cezaları ve yurt dışından onarım hizmetlerinden sağlanan kazançlar ticari karın hesaplanmasında dikkate alınmalıdır. Vergi düzenlemeleri ile IFRS düzenlemeleri arasındaki bu farklar sürekli fark niteliğinde olup ertelenen vergiye kaynaklık etmez.

3.2.1. A İşletmesi’nin 30.06.2006 Tarihindeki Ticari ve Mali Karının Hesaplanması

A İşletmesi’nin 30.06.2006 tarihindeki mali karı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

	Tutar
Brüt Satışlar	250.000
Satış İndirimleri (-)	0
Net Satışlar	250.000
Satışların Maliyeti (-)	-200.000
Brüt Satış Karı veya Zararı	50.000
Faaliyet Giderleri (-)	-50.200
-Amortisman Giderleri	-50.200

Faaliyet Karı veya Zararı	-200
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar	87.422
-Faiz Geliri	150
-Reeskont Faiz Geliri	87.272
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar (-)	0
Finansman Giderleri (-)	0
Olağan Kar veya Zarar	87.022
Olağandışı Gelir ve Karlar	20.000
-Yurt dışı onarım hizmetinden sağlanan kazanç	20.000
Olağandışı Gider ve Zararlar	-10.950
-İdari para cezası	-10.950
Dönem Karı veya Zararı	96.072
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (+)	10.950
İndirilecek İndirim ve İstisnalar (-)	-20.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	87.022
Cari Dönem Vergi Gideri (%20)	17.404

30.06.2006 tarihinde A İşletmesinin vergi düzenlemelerine göre hesaplanan kurum kazancı 96.072 YTL, kurumlar vergisi matrahı 87.022 YTL ve cari dönem vergi gideri 17.404 YTL'dir. A İşletmesi'nin 30.06.2006 tarihli IFRS düzenlemelerine göre oluşturduğu gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

	Tutar
Esas Faaliyet Gelirleri	
Satış Gelirleri (Net)	240.000
Satışların Maliyeti (-)	-200.000
Hizmet Gelirleri (Net)	20.000
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler/Faiz+Temettü+Kira (Net)	0
Brüt Esas Faaliyet Karı/Zararı	60.000
Faaliyet Giderleri (-)	-29.500
-Amortisman Giderleri (-)	-29.500
Net Esas Faaliyet Karı/Zararı	30.500
Diğer Faaliyetlerden Gelir Ve Karlar	48.531
-Faiz Geliri	4.692
-Reeskont Faiz Geliri	43.839
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	-25.950
-Karşılık Gideri	-15.000
-Para Cezaları	-10.950
Finansman Giderleri (-)	-3.695
- Reeskont Faiz Gideri (-)	-3.695
Faaliyet Karı/Zararı	49.386
Net Parasal Pozisyon Kar/Zararı	0
Ana Ortaklık Dışı Kar/Zarar	0
Vergi Öncesi Kar/Zarar	49.386
Vergiler	-8.028
Cari Dönem Vergi Gideri (-)	-17.404
Ertelenen Vergi Geliri (+)	9.376
-Ertelenen Vergi Geliri	15.384
-Ertelenen Vergi Gideri (-)	6.007
Net Dönem Karı/Zararı	41.358

A İşletmesi'nin 30.06.2006 tarihli IFRS düzenlemelerine göre oluşturduğu ara dönem bilançosu aşağıdaki gibidir:

VARLIKLAR	Tutar
Cari / Dönen Varlıklar	
Hazır Değerler	257.200
-Bankalar	207.200
-Kasa	50.000
Menkul Kıymetler (net)	1.880
Ticari Alacaklar (net)	250.000
Stoklar (net)	185.000
Ertelenen Vergi Varlıkları	13.053
Cari Olmayan / Duran Varlıklar	
Maddi Varlıklar (net)	320.500
-Binalar	104.500
-Taşıtlar	216.000
Maddi Olmayan Varlıklar (net)	265.000
Ertelenen Vergi Varlıkları	660
TOPLAM VARLIKLAR	1.290.337
YÜKÜMLÜLÜKLER	Tutar
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
Ticari Borçlar (net)	306.161
-Satıcılar	28.625
-Borç Senetleri	277.536
Gelecek Aylara Ait Gelirler	5.338
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	2.275
Uzun Vadeli Yükümlülükler	
Ödenecek Vergi ve Fonlar	17.404
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	4.800
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	17.044
ÖZSERMAYE	954.718
Sermaye	905.000
Sermaye Yedekleri	8.000
Yeniden Değerleme Fonu	8.000
Kar Yedekleri⁷⁹	0
Net Dönem Karı/Zararı	44.305
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	0
TOPLAM ÖZSERMAYE VE YÜKÜMLÜLÜKLER	1.290.337

A İşletmesi'nin dönem içerisinde yaptığı işlemler sonucunda, 30.06.2006 tarihli bilançosunun aktifinde 13.713 YTL tutarında ertelenen vergi varlığı, pasifinde ise 7.075

⁷⁹ Türkiye'de faaliyet gösteren şirketlerin hesap dönemi sonunda kar elde etmeleri halinde kar dağıtım ya da dağıtımın TTK'da yer alan ilgili hükümlere göre dönem karından yedek akçe ayırması gerekir. Bu çalışmada bu durum göz ardı edilmiştir.

YTL tutarında ertelenen vergi yükümlülüğü meydana gelmiştir. Ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğü aynı vergi otoritesinin düzenlemeleri çerçevesinde olduğu için birbirinden mahsup edilebilir. Dönem içerisinde oluşan 7.075 YTL ertelenen vergi yükümlülüğüne ilişkin vergi giderinin 2.000 YTL'si Yeniden Değerleme Fonu altında bilançoya; 5.075 YTL'si ertelenen vergi gideri olarak gelir tablosuna yansıtılmıştır. Dönem içerisinde toplam 14.645 TL ertelenen vergi varlığı meydana gelmiş bunun 932,4 YTL'si terse dönmüştür. Oluşan ertelenen vergi varlığına ilişkin 14.645 YTL tutarındaki vergi geliri ve 932,4 YTL tutarındaki vergi gideri gelir tablosunda raporlanmıştır.

IFRS 12 düzenlemelerine göre ertelenen vergi uzun vadeli bir varlık veya yükümlülük olarak nitelendirilmektedir. Ancak Türkiye'de vergi ve SPK düzenlemelerine göre ara dönem finansal tablo düzenleme yükümü söz konusu olduğu için etkisi bir yıldan daha kısa sürecek olan ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin cari varlıklar içerisinde raporlanması gerekmektedir.⁸⁰ Bu bağlamda A İşletmesinin taşıtlarını ve binalarını kullanım amaçlı aldığı bu yüzden faydalı ömürlerinin sonuna kadar elden çıkarmadığı varsayımı altında Taşıtlar ve Binalar kalemlerinden kaynaklanan 4.800 YTL tutarındaki ertelenen vergi yükümlülüğü ve 660 YTL tutarındaki ertelenen vergi varlığı uzun vadeli olarak raporlanmış, geriye kalan ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri kısa vadeli olarak raporlanmıştır. Sonuç itibariyle A İşletmesi IFRS düzenlemelerine göre 8.766 YTL vergi ödemesi gerekirken vergi düzenlemeleri çerçevesinde 17.404 TL vergi ödemiştir. Aradaki fark A İşletmesi için gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilebilecek bir geçici farktır.

⁸⁰Aslı TÜREL, Ahmet TÜREL “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliği Doğrultusunda Finansal Tablolara Yansıtılması” Mali Çözüm Dergisi, 2006, sayı:74, s.274

SONUÇ

Günümüzde ortaklıklarla ilgili kesimlerin ve finansal tablo okuyucularının, finansal tabloların, ortaklıkların belirli bir dönemde faaliyetlerinin sonucunu ve finansal durumunu gerçeğe uygun, tam, doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmasına, finansal tablolardan elde edilen bilgilerin önemli, güvenilir, tarafsız, anlaşılabilir, zamanında raporlanmış ve tutarlı olmasına olan ihtiyacı artmaktadır. Finansal raporlar arasındaki uyum ne kadar fazla olursa, finansal tablo kullanıcıları için o kadar faydalı olacaktır. Finansal raporları uyumlaştırmanın yolu, standartların oluşturulmasıdır. Böylece, finansal raporlar arasındaki farklılıklar sınırlandırılmaktadır. Artan globalleşme ve dünyada finansal piyasaların entegrasyonun etkileri yenileyici finansal mekanizmaların gelişimine ihtiyaç duyulması kadar daha çok bilgilendirme olanağı gerekliliğine dikkat çekmektedir.

Finansal tablolar nezdinde ortaya çıkan bu ihtiyaçlar, finansal tablolara ilişkin muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin daha da önemli hale gelmesini sağlamıştır. Dünya genelinde muhasebe ve finansal raporlama sistemleri ile ilgili olarak, iki önemli ekol olarak IFRS ve US GAAP'nin muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin öngördüğü düzenlemeler bulunmaktadır.

Ülkemizde muhasebe konusunda TTK, Vergi Kanunları, SPKn ve Bankalar Kanununda değişik düzenlemeler yer almaktadır. Ayrıca TMSK tarafından hazırlanan standartlar IFRSB tarafından hazırlanan standartların aynen yayınlanması şeklindedir.

2007 yılında yürürlüğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu'nun tasarı metninde tüm işletmelere TMSK tarafından yayınlanan standartlara uyma yükümlülüğü

getirilmektedir. Dolayısıyla TTK tasarısının bu hali ile yürürlüğe girmesi halinde halka açık olsun veya olmasın tüm ortaklıkların IFRS ile uyumlu TMSK standartlarına göre finansal tablo oluşturmaları gerekecektir.

Çalışmanın konusunu oluşturan ertelenen vergi, vergi otoritesinin çoğu kez ekonomik bir gerekçesi olmadan sosyal kaygılarla getirdiği düzenlenmelerden arındırılmış bir şekilde finansal tabloların ortaklıkların belirli bir dönemdeki finansal durumunu ve faaliyetlerinin sonucunu tam olarak ortaya koyabilmesi ve finansal tabloların şeffaf olması için getirilmiş bir kavramdır. Ayrıca ertelenen vergi düzenlemeleri ile ülkeden ülkeye hatta aynı ülke içerisinde farklılaşan vergi otoritesinin getirdiği düzenlemelerin finansal tablolar üzerindeki etkisini gidererek finansal tabloların karşılaştırılabilir olması sağlanmaktadır.

Çalışmanın ilgili bölümlerinde anlatılan hususlardan anlaşılabileceği gibi ertelenen verginin hesaplanması için konusunda uzman bir personelin bulunması, işletmenin gelecekteki faaliyetleri hakkında güvenilir tahminler yapabiliyor olması bunun için de işletmenin kurumsallaşmış bir yapıya sahip olması ve profesyonel bir yönetiminin olması gerekmektedir. Bu açıdan ertelenen verginin hesaplanması maliyetli bir iştir.

Türkiye’de halka açık olamayan küçük ve orta büyüklükte pek çok ortaklık bulunmaktadır. Bu ortaklıklar az sayıda ortağa sahip olup, aile şirketi yapısı egemendir. Diğer taraftan küçük ve orta ölçekli şirketlerin faaliyetlerinin, hisse senetleri borsada işlem gören bir ortaklığın faaliyetlerine göre daha dar kapsamlı olduğu göz önüne alındığında ertelenen verginin hesaplanmasının gerektiği az sayıda işlem bulunmaktadır. Bu husus ertelenen verginin küçük ve orta ölçekli şirketlerde raporlanmasını

kolaylaştıran bir unsurdur. Bu ortaklıklarda işletme sahipliği ve yöneticiliği genel olarak ayrılmamıştır. Dolayısıyla profesyonel bir yönetime sahip olmayan bu ortaklıkların kurumsallaşmış bir yapısı da bulunmamaktadır. Bu kapsamda tüm işletmeler tarafından IFRS uygulamasına geçilmeden önce söz konusu yapıdaki şirketlerin ertelenen vergiye ilişkin IFRS 12 nolu standartta yer alan hükümlerin uygulamasının anlaşılmasını kolaylaştıracak basitleştirilmiş örneklerin standartta yer alan örneklere dahil edilmesinin ve TMSK tarafından konu ile ilgili bilgilendirici eğitim veya seminerlerin düzenlenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Sonuç itibarıyla, TTK tasarısında yukarıda ifade edilen bu hususun dikkate alınması gerektiği, dolayısıyla IFRS ile uyumlu TMSK standartlarına göre finansal tablo oluştururken halka açık olmayan ortaklıkların ertelenen vergiyi finansal tablolarda raporlanmasına kolaylık sağlayan ek bir takım hükümlerin de tasarıya konulması gerektiği düşünülmektedir.

TEZ ÖZETİ

Çalışmamızın konusu, IFRS 12 “Gelir Vergileri”, FAS 109 “Ertelenen Vergilerin Muhasebeleştirilmesi“, TMS 12 “Ertelenen Vergilerin Muhasebeleştirilmesi” ve Seri:XI, No:25 “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” bölümlerinde düzenlenen ertelenen verginin finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin esasların örnek bir şirket uygulaması ile somutlaştırmaktır.

Çalışmamız esas olarak üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ertelenen verginin raporlanması ile ilgili genel bilgi verildikten sonra mali kar ve ticari kar kavramları ele alınıp finansal raporlama standartları ve IFRS ve Türkiye’deki vergi düzenlemelerinde karın hesaplanmasına ilişkin getirilen hükümlere değinilecektir.

İkinci bölümde ise IFRS 12’nin ertelenen vergilere ilişkin düzenlemeleri teorik bazda ele alınıp, FAS 109 düzenlemeleri ile arasındaki farklılıklar anlatılacaktır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda işlem gören halka açık bir anonim ortaklığın IFRS 12 düzenlemeleri çerçevesinde ertelenen vergiyi finansal tablolarında raporlamasına ilişkin örnek bir uygulama yapılacaktır.

ABSTRACT

In our study we examined the reporting of principals of deferred taxes arranged in IFRS 12 “Income Taxes”, FAS 109 “Reporting of Deferred Taxes”, TMS 12 “Reporting of Deferred Taxes” and Seri: XI No:25 “Taxes Calculated From Enterprise Profits”.

Our study has three main parts. In section one some general information about reporting of deferred tax has given. In this section taxable profit and accounting profit are defined and the differences between the principals of profit calculation in IFRS and tax regulations in Turkey are mentioned.

In section two the reporting principals of IFRS 12 are mentioned in theoretical base and the differences between the reporting principals of deferred tax in IFRS 12 and FAS 109.

Last section a case study about IFRS 12 is held. It is explained how the company whose stocks are trading İMKB can report deferred taxes in its financial statements.

EK: TMS-12 GELİR VERGİLERİ

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

Amaç

MADDE 1- (1) Bu Tebliğin amacı; gelir vergilerine ilişkin 12 nolu Türkiye Muhasebe Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

(2) Adı geçen Türkiye Muhasebe Standardı bu Tebliğ ekinde yer almıştır.

Kapsam

MADDE 2- (1) Gelir vergilerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardının kapsamı ekli TMS 12 metninde yer almaktadır.

Hukuki dayanak

MADDE 3- (1) Bu Tebliğ, 28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/2/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (b) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4- (1) Bu Tebliğde geçen;

- (a) TMSK ve Kurul: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,
 - (b) TMS: Türkiye Muhasebe Standartlarını,
 - (c) TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını,
- ifade eder.

Yürürlük

MADDE 5- (1) Bu Tebliğ 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 6- (1) Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yürütür.

EK

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri

Amaç

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

- (a) Bir işletmenin bilançosunda yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin; ve
- (b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.

Finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini bekler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu

Standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar.

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

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

Kapsam

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

3. “-”

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

Tanımlar

5. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vergiye esas değer

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

Örnekler
1. Bir makinenin maliyeti 100 YTL'dir. Vergi açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 30 YTL'dir. Makinenin kalan maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayırmak suretiyle ya da satış sırasında kalan maliyet olarak düşülebilecektir. Bu makineyi kullanarak elde edilen gelir vergiye tabidir, satış sonucu oluşan kâr da vergiye tabidir. Satışın zararlar sonucunda zarar vergi açısından indirilebilir durumdadır. Halihazırda makinenin vergiye esas değeri 70 YTL'dir. 2. Tahakkuk ettirilmiş olan faiz alacaklarının defter değeri 100 YTL'dir. Bununla ilgili faiz gelirleri nakit esasına göre vergiye tabi olacaktır. Bu durumda faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfırdır. 3. Satışlardan alacakların defter değeri 100 YTL'dir. İlgili satış geliri vergiye tabi kârın (mali zararın) tespitinde dikkate alınmıştır. Alacakların vergiye esas değeri 100 YTL'dir. 4. Bir bağlı ortaklıktan tahsil edilecek temettünün defter değeri 100 YTL'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 YTL'dir.⁸¹ 5. Finansal alacak olarak muhasebeleştirilmiş olan verilmiş bir borcun defter değeri 100 YTL'dir. Verilen borç geri alındığında bunun herhangi bir vergisel sonucu olmayacaktır. Bu alacağın vergiye esas değeri 100 YTL'dir.

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

Örnekler
1. Kısa vadeli borçlar; defter değeri 100 YTL olan, tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, vergi açısından nakit olarak ödendiğinde gider yazılabilecektir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri sıfırdır. 2. Kısa vadeli borçlar; peşin olarak tahsil edilen ve defter değeri 100 YTL olan faiz gelirini içermektedir. İlgili faiz geliri nakit olarak tahsil edildiğinde vergi matrahına dahil edilmiştir.

⁸¹ Bu analize göre vergilendirilebilir geçici fark yoktur. Alternatif bir analiz de şöyle olabilir; tahakkuk ettirilen temettü alacaklarına uygulanacak vergi oranı sıfır olduğu için oluşan 100 YTL vergilendirilebilir geçici farka sıfır oranı uygulandığında vergiye esas değeri de sıfırdır. Her iki analizde de ertelenmiş vergi borcu doğmamaktadır.

Örnekler	
	Peşin olarak tahsil edilen faiz gelirinin vergiye esas değeri sıfırdır.
3.	Kısa vadeli borçlar; defter değeri 100 YTL olan tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider vergi açısından halihazırda gider yazılmıştır. Tahakkuk ettirilmiş giderin vergiye esas değeri 100 YTL'dir.
4.	Kısa vadeli borçlar defter değeri 100 YTL olan tahakkuk ettirilmiş ceza ve tazminat içermektedir. Ceza ve tazminatlar vergi açısından gider kabul edilmemektedir. Tahakkuk ettirilen ceza ve tazminatların vergiye esas değeri 100 YTL'dir. ⁸²
5.	Bir kredi borcunun defter değeri 100 YTL'dir. Kredinin geri ödemesi yapıldığında herhangi bir vergisel sonuç doğmamaktadır. Kredinin vergiye esas değeri 100 YTL'dir.

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

10. Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin olup olmadığının açık olmadığı durumlarda bu Standardın dayandığı temel ilkenin dikkate alınması yardımcı olacaktır; bu ilke şudur: Bazı belirli sınırlamaların dışında, bir varlığın defter değeri geri kazanıldığı veya bir borcun defter değeri ödendiğinde, bu varlığın defter değerinin kazanılması veya borcun defter değerinin ödenmesinin hiç bir vergi etkisi doğurmayacağı duruma nazaran, işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olarsa ertelenmiş vergi borcu, daha az olarsa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Aşağıdaki 52 nci Paragrafı izleyen Örnek C bu temel ilkenin kullanımının dikkate alınabileceği durumları açıklamaktadır, örneğin, bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin geri kazanımın veya borç ödemenin şekline bağlı olduğu durumlarda olduğu gibi.

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

Dönem vergi borcu ve dönem vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi

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

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

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

Ertelenmiş vergi borçlarının ve ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi

Vergiye tabi geçici farklar

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

⁸² Bu analize göre indirilebilir geçici fark yoktur. Alternatif bir analiz de şöyle olabilir; tahakkuk ettirilen cezaların ve tazminatların vergiye esas değerleri sıfırdır ve ortaya çıkan 100 YTL tutarındaki geçici indirilebilir farka sıfır vergi oranı uygulanır. Her iki analizde de ertelenmiş vergi varlığı doğmamaktadır

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

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

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

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

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

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

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

(c) Geliştirme giderleri ticari muhasebe açısından aktifleştirilip, muhasebe kârının hesabında gelecek dönemler boyunca amortismanına tabi tutulabilir, vergiye tabi kârın tespitinde ise oluştuğu dönemde gider yazılabilir. Bu tür geliştirme giderlerinin vergiye esas değeri, bu giderler vergiye tabi kârın

tespitinde dikkate alınmış oldukları için sıfırdır. Geliştirme giderlerinin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark geçici farktır.

18. Geçici farklar aşağıdaki durumlarda da ortaya çıkabilir:

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

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

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

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

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

İşletme birleşmeleri

19. İşletme birleşmelerinde devir işleminin maliyeti, devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri dikkate alınarak bunlara dağıtılır. Eğer devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların vergiye esas değerleri işletme birleşmesinden etkilenmemişse veya farklı bir şekilde etkilenmişse, geçici farklar ortaya çıkar. Örneğin, eğer bir varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine yükseltilmiş ancak vergiye esas değeri önceki sahiplerine olan maliyeti ile kalmışsa ertelenmiş vergi borcu doğuran bir geçici fark ortaya çıkar. Oluşan bu ertelenmiş vergi borcu da şerefiyeyi etkiler (bakınız: Paragraf 66).

Gerçeğe uygun değerinden izlenen/gösterilen varlıklar

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

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

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

Şerefiye

21. Bir işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiye, elde etme maliyetinden, devralınan sahiplendiği, devrolanın belirlenebilir varlıkları ve üstlenilen borçları ile koşullu borçlarının elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerleri çıkarıldıktan sonra kalan tutar olarak hesaplanır. Vergi mevzuatı şerefiyenin defter değerini vergiye tabi kârın belirlenmesinde gider olarak kabul etmeyebilir. Buna ek olarak, vergi mevzuatına göre eğer edinilen bağlı ortaklık veya iştirak, faaliyetlerini durdurursa şerefiyenin gider olarak yazılması da mümkün olmayabilir. Bu şekilde bir vergi mevzuatının olması halinde

şerefiyenin vergiye esas değeri sıfırdır. Şerefiyenin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark vergilendirilebilir bir geçici farktır. Ancak, bu Standart, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesine izin vermez; çünkü şerefiye bir kalan tutar olarak hesaplanır ve ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesi şerefiyenin defter değerinin artmasına neden olur.

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

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

Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi

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

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

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

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

22 inci Paragrafı açıklayan örnek

Bir işletme maliyeti 100 YTL olan bir varlığı beş yıllık ekonomik ömrü boyunca kullanmayı, bu sürenin bitiminde de sıfır olan kalıntı değeri ile elden çıkarmayı planlamıştır. Vergi oranı %40'tır.

22 inci Paragrafı açıklayan örnek

Amortisman, vergi mevzuatına göre gider yazılamamaktadır. Elden çıkarma sonucunda oluşacak satış kârı veya zararı da vergiye tabi kâr veya mali zararın tespitinde dikkate alınamayacaktır.

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

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

23. "TMS 32 Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum" Standardı uyarınca, bileşik finansal araçları (örneğin hisse senedine dönüştürülebilir tahvilleri) çıkaran işletme finansal aracın borç kısmını borç, özkaynak kısmını da özkaynak olarak sınıflandırır. Eğer vergi mevzuatına göre, borç kısmının ilk muhasebeleştirmedeki vergiye esas değeri borç ve özkaynak kısımlarının ilk defter değerlerinin toplamına eşit sayılıyorsa, vergilendirilebilir geçici fark ticari muhasebedeki ilk muhasebeleştirmede özkaynak kısmının borç kısmından ayrı olarak muhasebeleştirilmesi sonucunda ortaya çıkacaktır. Bu durumda, Paragraf 15 (b)'de belirtilen istisna geçerli değildir ve işletme ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirir. Paragraf 61 uyarınca ertelenmiş vergi doğrudan özkaynak kısmının defter değerinden mahsup edilir. Ertelenmiş vergi borcunda meydana gelen sonraki değişiklikler ise Paragraf 58 uyarınca gelir tablosunda ertelenmiş vergi geliri (gideri) olarak muhasebeleştirilir.

İndirilebilir geçici farklar

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

(a) İşlem bir işletme birleşmesi değildir; ve

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

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

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

Örnek

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

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

Örnek

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(b) Bir borcun vergilendirilebilir gelirden indirilmesinin ertelenebilmesi;

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

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

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

31. Eğer bir işletme son dönemlerde zararlı ise 35 ve 36 ncı Paragraflardaki açıklamaları dikkate almalıdır.

32. “-“

Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi

33. 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 amortismanı tabi değerinin (diğer bir deyişle, vergiye esas değerinin) hesaplanması sırasında vergisel açıdan böyle bir indirim yapılmamış olduğu durumda söz konusu olur. Anılan durumda, varlığın defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olduğu, indirilebilir geçici bir fark doğar. Devlet teşvikleri ertelenmiş gelir olarak da muhasebeleştirilebilir. Bu durumda ertelenmiş gelirin defter değeri ve sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark indirilebilir geçici bir fark olur. İşletme bu iki yöntemden hangisine göre sunum yaparsa yapsın, Paragraf 22 de açıklanan nedenden dolayı ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilemez.

Kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları

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

35. Geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajlarının ileriye taşınması nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları indirilebilir geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları ile aynıdır. Ancak, işletmenin mali zararının olması ilerideki dönemde yeterli vergilendirilebilir gelirin olmayabileceğinin de güçlü bir işarettir. Bu nedenle işletmenin mali zararları olan bir geçmiş varsa kullanılmamış mali zararı veya vergi avantajı üzerinden ayırabileceği vergi varlığının tutarı indirilebilir geçici farklarının tutarı ve diğer geçerli güçlü karinelere dayanmak kaydıyla, işletmenin bu zarar veya avantajları mahsup edeceği varsayılan vergilendirilebilir gelirin tutarı ile sınırlıdır. Bu gibi durumlarda, Paragraf 82 ertelenmiş vergi varlığının tutarının ve muhasebeleştirilmesini destekleyen gerekçelerin niteliklerinin açıklanmasını gerektirir.

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

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

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

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

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

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

Muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi varlıklarının tekrar değerlendirilmesi

37. İşletme her bilanço gününde önceki dönemlerde, muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlıklarını tekrar gözden geçirilmelidir. Bir işletme ileriki dönemde vergiye tabi kâr elde etmesinin olası olması halinde bu tutarlarla sınırlı olmak üzere önceden muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirebilir. Örneğin, piyasa koşullarındaki olumlu gelişmeler nedeniyle, gelecekte işletmenin önceden muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlığını kullanmasına yetecek tutarlarda vergiye tabi kâr elde edebileceği öngörüülüyorsa Paragraf 24 veya 32 de belirlenen muhasebeleştirme koşulları sağlanmış olur. Diğer bir örnek, işletmenin ertelenmiş vergi varlığını bir işletme birleşmesinin olduğu tarihte veya daha sonra gözden geçirmesidir (bakınız: Paragraf 67 ve 68).

Bağlı ortaklar, şubeler ve iştiraklerdeki yatırımlar ile iş ortaklıklarındaki paylar

38. Bağlı ortaklardaki, 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) defter değerinin bunların vergiye esas değerinden (çoğunlukla maliyet tutarıdır) farklı olması nedeniyle geçici farklar ortaya çıkabilir. Bu farklar aşağıda belirtilen birkaç değişik şekilde ortaya çıkabilir, örneğin;

(a) Bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin veya iş ortaklıklarının dağıtılmamış kârlarının bulunması;

(b) Ana ortaklığın ve yatırımın farklı ülkelerde olduğu durumlarda döviz kurlarında değişiklik olması; ve

(c) İştirakteki yatırımın defter değerinin daha düşük olan geriye kazanılabilir tutara indirilmek suretiyle azaltılması.

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

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

(a) Ana ortaklık, yatırımcı veya iş ortaklığındaki ortak olarak işletme geçici farkların tersine dönme zamanlarını kontrol edebilmektedir; ve

(b) Büyük bir ihtimalle geçici fark öngörülebilen bir gelecekteki süre içinde tersine dönmeyecektir.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ölçme

46. Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek (veya mahsup edilecek) dönem vergi borçlarının (varlıklarının) tutarı bilanço tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları (ve vergi kanunları) dikkate alınarak hesaplanır.

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

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

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

50. “-“

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

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

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

(b) Varlığın (borcun) vergiye esas değerini.

Bu durumlarda bir işletme, ertelenmiş vergi borcunu ve ertelenmiş vergi varlığını geri kazanımın veya ödemenin gerçekleşmesi beklenen şekilde tutarlı olarak hesaplar.

Örnek A

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

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

Örnek B

Maliyeti 100 YTL, defter değeri 80 YTL olan bir varlık 150 YTL olarak yeniden değerlendirilmiştir. Vergisel açıdan buna paralel bir düzeltme yapılmamıştır. Vergisel açıdan birikmiş amortisman 30 YTL ve vergi oranı da %30'dur. Eğer bu varlık maliyetinin üstünde bir fiyatla satılırsa 30 YTL tutarındaki birikmiş amortisman vergiye tabi kâra dahil edilecektir ancak maliyetin üstündeki satış hasılatı vergiye tabi olmayacaktır.

Bu varlığın vergiye esas değeri 70 YTL'dir ve 80 YTL tutarında vergilendirilebilir geçici fark oluşmuştur. Eğer işletme defter değerini kullanım yoluyla geri kazanmayı bekliorsa 150 YTL tutarında vergilendirilebilir gelir elde etmelidir, fakat sadece 70 YTL tutarında bir amortisman gideri düşebilecektir. Bu koşullarda 24 YTL (80 YTL'nin %30'u) tutarında bir ertelenmiş vergi borcu doğmaktadır. İşletme hiç beklemezsizin varlığı 150 YTL'ye satmak suretiyle varlığın defter değerini geriye kazanmayı bekliorsa ertelenmiş vergi borcu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

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

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

Örnek C

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

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

Eğer işletme hiç beklemezsizin varlığı 150 YTL'ye satmak suretiyle varlığın defter değerini

Örnek C

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

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

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

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

Paragraf 52A ve 52B'yi açıklayan örnek

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dönem vergisinin ve ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi

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

Gelir Tablosu

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

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

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

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

(a) Oluşmalarını takiben tahsil edilen faiz, isim hakkı, ve temettü gelirleri muhasebe kârına, “TMS 18 Hasılat” Standardı uyarınca zaman orantılı esasa göre dahil edilir; fakat vergi mevzuatı nakit esasına göre gelir yazmayı öngörüyorsa, tahsil edildiklerinde vergiye tabi kâr (mali zarara) gelir yazılabilmesi söz konusu olabilir; ve

(b) Maddi olmayan duran varlıkların maliyeti “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca aktifleştirilir ve gelir tablosunda amortisman tabi tutulur; ancak vergi mevzuatının izin vermesi durumunda, bu maliyetlerin oluştuğunda gider yazılabilmesi söz konusu olabilir.

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

(a) Vergi oranlarında veya vergi kanunlarında değişiklikler olması; veya

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

(c) Varlığın ne şekilde geri kazanılacağına ilişkin beklentinin değişmesi.

Yukarıdaki nedenlerle ertelenmiş vergilerde meydana gelen değişiklikler, daha önce özkaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilmiş olan kalemlerle ilgili değişiklikler hariç olmak üzere, gelir tablosuna yansıtılmaz (bakınız: Paragraf 63).

Doğrudan özkaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilen kalemler

61. Doğrudan özkaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilmiş olan kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi de aynı dönemde veya farklı dönemlerde özkaynaklara doğrudan borç veya alacak olarak kaydedilir.

62. Türkiye Finansal Raporlama Standartları bazı kalemlerin doğrudan özkaynaklara borç veya alacaklı olarak yazılmasını gerektirir veya yazılmasına izin verir. Bu kalemler şunlardır:

(a) Yeniden değerleme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerlerinde meydana gelen değişiklikler (bakınız: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar);

(b) Dağıtılmamış kârların dönem başı bakiyesinde, muhasebe politikalarında yapılan ve geçmişe yönelik olarak uygulanan bir değişiklik ya da bir hatanın düzeltilmesi sonucunda düzeltme yapılmış olması (bakınız: TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar);

(c) Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının çevrilmesinde kurlardaki değişikliklerden kaynaklanan farklar (bakınız: TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri); ve

(d) Bileşik finansal araçların ilk muhasebeleştirilmelerinde özkaynak kısmı olarak belirlenen tutarlar (bakınız: Paragraf 23).

63. Bazı istisnai durumlarda özkaynaklara alacak ya da borç kaydedilen kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarını belirlemek zordur. Aşağıdaki durumlarda bu zorluk ortaya çıkabilir:

(a) Verginin artan oranlı olması halinde vergiye tabi kârın (mali zararın) içinde yer alan belirli bir kaleme hangi vergi oranının uygulanacağını belirlenmesi mümkün değilse;

(b) Vergi oranında veya vergi düzenlemelerinde, daha önce özkaynağa gider veya gelir yazılmış ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcuna neden olmuş bir kalemin tamamını veya bir kısmını etkileyen bir değişiklik olmuşsa; veya

(c) Bir işletme daha önce özkaynağa borç veya alacak kaydetmiş olduğu bir kalemin tamamı veya bir kısmı ile ilgili olarak önceden muhasebeleştirmemiş olduğu ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirmeye veya önceden tamamını muhasebeleştirmiş olduğu durumda, tamamının değil bir kısmının muhasebeleştirilmiş olması gerektiğine karar vermişse.

Yukarıdaki durumlarda, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi sonucunu doğuran özkaynağa borç veya alacak kaydedilmiş kalemlerle ilgili dönem vergisi ve ertelenmiş vergi yürürlükteki vergi kanunlarına göre makul olacak bir orantılı dağıtım yöntemiyle veya içinde bulunulan koşullarda kullanımı daha makul olan bir başka yöntemle dağıtılmak suretiyle bulunur.

64. “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı bir işletmenin vergi kanunlarında öngörülmeyen bir yeniden değerleme yapmış olması halinde varlıklarının yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden ayrılan amortismanı veya itfa payları ile bunların maliyet bedelleri üzerinden ayrılmış olan amortisman ve itfa payları arasındaki farka eşit olan yeniden değerlendirme fonunu her yıl dağıtılmamış kârlara aktararak aktarmayacağı konusunda bir düzenleme yapmamıştır. Eğer işletme böyle bir aktarma yaparsa, aktarılan tutar bu tutarla ilgili ertelenmiş vergi hariç olarak belirlenir. Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasında dağıtılmamış kârlara yapılan aktarımlarda da aynı şekilde hareket edilir.

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

65A. Bir işletme ortaklarına temettü ödediğinde, bu temettünün bir kısmını vergi olarak kesip ortaklar adına vergi idaresine yatırmak durumunda olabilir. Vergi mevzuatında bu şekilde yapılan kesintilere kaynakta kesinti denir. Vergi idaresine bu şekilde ödenen veya borç olarak tahakkuk ettirilen tutarlar dağıtılacak kârın bir parçası olarak özkaynaktan düşülür.

İşletme birleşmelerinden doğan ertelenmiş vergi

66. Paragraf 19 ve 26 (c)’de açıklandığı üzere, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi ortaya çıkabilir. “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardı uyarınca, bir işletme, elde etme tarihinde, belirlenebilen varlık olarak Paragraf 24’teki muhasebeleştirme kriterlerinin yerine gelmesi koşuluyla ertelenmiş vergi varlığı veya belirlenebilen borç olarak ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirir. Sonuç olarak, bu ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları şerefliyeyi, bir başka deyişle, elde etmenin maliyetinin devralınan şirketin tanımlanabilen varlıklarının net gerçeğe uygun değerlerinin, borçlarının ve koşullu

borçlarının toplamını aşan kısmını etkiler. Ancak Paragraf 15 (a) uyarınca, bir işletme şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmez.

67. İşletme birleşmesinin bir sonucu olarak, devralan elde etme tarihi öncesinde daha evvel muhasebeleştirmemiş olduğu kendi ertelenmiş vergisini geri kazanmasının mümkün olduğunu düşünebilir. Örneğin, devralan henüz kullanmamış olduğu geçmiş yıl mali zararlarını birleşme sonrasında devrolanın operasyonlarından gelecekte elde edeceği vergiye tabi kârlardan düşebilecek durumda olabilir. Böyle durumlarda, devralınanın ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir, fakat bunu işletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesine dahil edemez, dolayısıyla şerefiyenin veya elde etmenin maliyetinin devralınanın tanımlanabilen varlıklarının net gerçeğe uygun değerlerinin, borçlarının ve koşullu borçlarının toplamının elde etme maliyetini aşan kısmının belirlenmesinde dikkate alamaz.

68. Bir işletme birleşmesinin başlangıçta muhasebeleştirilmesi ancak birleşmenin daha sonra gerçekleşmesi halinde, eğer devralınanın birikmiş mali zararlarının veya diğer ertelenmiş vergi varlıklarının kullanılması bir potansiyel fayda olarak TFRS 3'teki ayrıca muhasebeleştirilme kriterlerini yerine getirmiyorsa, devralan gelir tablosunda ertelenmiş vergi geliri muhasebeleştirir. Devralan ayrıca:

(a) Şerefiyenin defter değerini, birleşmenin gerçekleştiği tarihte ertelenmiş vergi varlığı belirlenebilir bir varlık olarak muhasebeleştirilmiş olsaydı şerefiye ne değerde olacaksa o değere düşürür; ve

(b) Şerefiyenin defter değerinden düşülen tutarı gider olarak muhasebeleştirir.

Ancak bu süreç devralanın devralınanın belirlenebilen varlıklarının net gerçeğe uygun değerlerinin, borçlarının ve koşullu borçlarının toplamının elde etme maliyetini aşan kısmındaki yatırımını (ya da şerefiyesini) arttıran bir sonuç yaratmaz, daha önce muhasebeleştirilmiş olan böyle bir aşan kısım (şerefiye) varsa onu da arttırmaz.

Örnek

Bir işletme indirilebilir geçici farkları 300 YTL olan bir başka işletmeyi devralmıştır. Birleşme tarihindeki vergi oranı %30'dur. Ortaya çıkan 90 YTL tutarındaki ertelenmiş vergi varlığı birleşme işleminin sonucunda 500 YTL olarak belirlenen şerefiyenin hesaplanması sırasında belirlenebilir bir varlık olarak muhasebeleştirilmemiştir. Birleşmeden iki yıl sonra işletme ileriki dönemlerde daha önceki bütün geçici farkları karşılayacak tutarlarda gelir elde edebileceğini belirlemiştir.

İşletme bilançosunda 90 YTL tutarında ertelenmiş vergi varlığı ve kâr veya zarar hesabında da aynı tutarda ertelenmiş vergi geliri muhasebeleştirir. İşletme aynı zamanda şerefiyenin defter değerini 90 YTL tutarında azaltır, kâr veya zarar hesabına da 90 YTL tutarında gider kaydeder. Sonuç olarak şerefiye birleşmenin gerçekleştiği tarihte 90 YTL tutarında ertelenmiş vergi varlığı belirlenebilir bir varlık olarak muhasebeleştirilseydi olacağı tutar olan 410 YTL'ye düşürülmüştür.

Eğer vergi oranı %40'a çıkarılsaydı işletme 120 YTL (300 YTL'nin %40'ı) tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirecek ve kâr veya zarar hesabına da 120 YTL tutarında ertelenmiş vergi gideri kaydedecekti. Vergi oranının %20'ye indirilmesi halinde ise işletme 60 YTL (300 YTL'nin % 20'si) tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirecek ve kâr veya zarar hesabına da 60 YTL tutarında ertelenmiş vergi gideri kaydedecekti. Her iki halde de işletme şerefiyenin defter değerini 90 YTL tutarında azaltacak, kâr veya zarar hesabına da 90 YTL tutarında gider kaydedecekti.

Hisseye dayalı ödeme işlemlerinden doğan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi

68A. Vergi mevzuatının uygun düzenlemeler içermesi halinde, bir işletme çalışanlarına işletmenin kendi hisseleri, hisse opsiyonları veya özkaynaklarını temsil eden diğer araçları vermek suretiyle yapmış olduğu ödemeleri vergiye tabi kârın hesabında gider olarak dikkate alabilir. Gider olarak dikkate alınacak tutar ilgili ödemelerin birikmiş toplam tutarından farklı olabilir veya ticari muhasebe açısından daha sonraki bir hesap döneminde giderleştirilebilir. Örneğin, "TFRS 2 Hisse Bazlı Ödeme" Standardı uyarınca bir işletme çalışanlarının hizmetlerine karşılık nakit ödeme yerine hisse senedi opsiyonu verirse personel

gideri muhasebeleştirir. Vergi mevzuatı bu tür ödemelere izin veriyorsa, ancak gider kaydetmeyi opsiyonların kullanılması koşuluna bağlamışsa, işletme hisse opsiyonlarını verdiği tarihte bir gider muhasebeleştirmez, ancak opsiyonların kullanıldığı tarihte gider muhasebeleştirir ve gider tutarı da o tarihteki hisse değerleri kullanarak bulunur.

68B. Bu Standardın 9 ve 26 (b) inci Paragraflarında yer verilen araştırma giderlerinde olduğu gibi, çalışanların belirli bir tarihe kadar olan hizmetlerinin vergiye esas değeri (vergi mevzuatının gelecek dönemlerde gider olarak indirimine izin vermesi halinde) ve sıfır olan defter değeri arasındaki fark ertelenmiş vergi varlığı doğuran geçici bir farktır. Eğer hesap dönemi sonunda vergi mevzuatına göre gelecekte gider yazılacak tutar bilinmiyorsa, tutar mevcut bilgilere göre hesaplanır. Örneğin, vergi mevzuatına göre ilerideki dönemlerde gider yazılabilecek tutar işletmenin hisselerinin gelecekteki belli bir tarihteki fiyatına bağlı ise, indirilebilir geçici fark işletmenin hisse senedinin hesap dönemi sonundaki fiyatına dayandırılır.

68C. Paragraf 68 (a) da açıklandığı üzere, vergisel açıdan gider yazılacak tutar (veya Paragraf 68 (b) uyarınca veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden farklı olabilir. Standardın 58 uncu Paragrafı uyarınca dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, verginin (a) aynı veya farklı bir dönemde doğrudan özkaynakta meydana gelen bir işlem veya olaydan kaynaklanması veya (b) bir işletme birleşmesinden kaynaklanması halleri dışında gelir veya gider olarak o dönemin kâr veya zararına dahil edilmelidir. Eğer vergiden indirilecek tutar (veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden fazla ise bu durum vergisel gider indiriminin sadece çalışma karşılığı hizmet bedellerini değil özkaynak kalemini de içerdiğini gösterir. Bu durumda söz konusu dönem vergisi ve ertelenmiş vergi toplamını aşan kısmın doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi gerekir.

Sunum

Vergi varlıkları ve vergi borçları

69. “-”

70. “-”

Mahsup

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

(a) Yasal olarak, muhasebeleştirilmiş tutarları birbirlerine mahsup etme vardır; ve

(b) Ya net tutar üzerinden ödeme veya tahsilat yapacaktır ya da tahsilatı ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı anda yapacaktır.

72. Her ne kadar dönem vergi varlığı ve vergi borcu ayrı ayrı hesaplanıp ayrı ayrı muhasebeleştirilse de bilançoda, “TMS 32 Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum” Standardındaki kriterlere benzer kriterlere uymak koşulu ile mahsup edebilirler. Bir işletmenin dönem vergi varlığı ve dönem vergi borcu aynı vergi idaresi ile ilgili ise ve vergi idaresi tek bir net ödeme almayı veya net ödeme yapmayı mümkün kılmışsa, normal olarak işletmenin yasal olarak muhasebeleştirilmiş tutarları mahsup etme hakkı vardır.

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

74. Bir işletme ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi borcunu ancak ve ancak aşağıdaki durumlarda mahsup eder:

(a) Yasal olarak dönem vergi varlıklarını dönem vergi borçlarına mahsup etme hakkının olması; ve

(b) Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu aynı vergi idaresi tarafından konulan aşağıdaki hususlardan herhangi birisi ile ilgilidir:

(i) Aynı vergi mükellefi; veya

(ii) Vergiye tabi işletmeler farklı işletmeler olmakla birlikte bu işletmeler, ertelenmiş vergi borçlarının ve varlıklarının önemli bir miktarının ödeneceği veya geri kazanılacağı tahmin edilen gelecek

her dönem itibarıyla, vergi borçlarını ve vergi alacaklarını ya net esasa göre yerine getirecek ya da tahsilat ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı zamanda yapacaktır.

75. Bu Standart her bir zamanlama farkının tersine döneceği zamanı gösteren detaylı çizelgeler hazırlama ihtiyacını ortadan kaldırmak için ertelenmiş vergi varlığı ve vergi borcunun, bunların aynı işletmeye ait olması, aynı vergi idaresi ile ilgili olması, aynı vergi idaresi tarafından konulan gelir vergileriyle ilgili olması ve işletmenin yasal olarak dönem vergi varlığını ve dönem vergi borcunu birbirlerine mahsup etme hakkı olması durumunda birbirleriyle mahsuplaştırılmasını gerektirir.

76. Bazı az rastlanan durumlarda, bir işletme yasal olarak mahsup hakkına sahip olabilir ve mahsup etme niyetinde de olabilir ancak bu mahsup işlemini bazı dönemler için uygulayıp diğer dönemler için uygulamama yönüne gidebilir. Böylesi durumlarda, bir vergi mükellefi işletmenin ertelenmiş vergi borcunun vergi ödemelerinde artış meydana getirdiği dönemle ikinci işletmenin ertelenmiş vergi alacağının ikinci işletmenin vergi ödemelerinde azalma sonucu verdiği dönemin aynı dönem olup olmadığını güvenilir bir şekilde tespit edebilmek için detaylı çizelgelerin hazırlanması zorunlu olabilir.

Vergi gideri

Olağan faaliyet kârı (zararı) ile ilgili vergi gideri (geliri)

77. Olağan faaliyet kârı (zararı) ile ilgili vergi gideri (geliri) gelir tablosunda sunulur.

Kur değişimlerinin yabancı ülkelerdeki faaliyetlerle ilgili ertelenmiş vergi borcuna veya alacağına etkisi

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

Açıklama

79. Vergi giderinin (gelirinin) ana unsurları ayrı ayrı kamuoyuna açıklanır.

80. Vergi giderinin (gelirinin) unsurları aşağıdakileri içerebilir:

- (a) Dönem vergi gideri (geliri);
- (b) Dönem vergisinin ilgili olduğu dönemde önceki dönem vergileri ile ilgili olarak yapılan düzeltmeler;
- (c) Bu dönemde meydana gelen veya bu dönemde tersine dönen zamanlama farklarının ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları;
- (d) Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni konulan vergiler nedeniyle meydana gelen ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları;
- (e) Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmemiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemde muhasebeleştirilmesinin dönem vergi giderinde yarattığı vergi azalması tutarı;
- (f) Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemin ertelenmiş vergi giderinde yarattığı vergi azalmasının tutarı;
- (g) Paragraf 56 uyarınca ertelenmiş vergi varlığında, ilgili varlığın defter değerinde yapılan azaltmalar veya önceki defter değeri azaltmalarının bu dönem geri alınması nedeniyle meydana gelen değişikliklerin yarattığı ertelenmiş vergi giderinin tutarı;
- (h) TMS 8 uyarınca muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve hataların düzeltilmesi sonucunda, geriye dönük olarak muhasebeleştirilemedikleri için dönem gelir veya giderinde gösterilen tutarlarla ilgili ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları.

81. Aşağıdakiler de ayrı ayrı kamuoyuna açıklanır:

- (a) Özkaynağa borç veya alacak olarak kaydedilen dönem vergisi ve ertelenmiş verginin toplam tutarı;
- (b) “-”
- (c) Vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişkinin aşağıdaki formlardan biri veya her ikisi şeklinde açıklanması;

(i) Vergi gideri (geliri) tutarı ile ve muhasebe kârının vergi oranı ile çarpılması sonucunda bulunan tutarın, uygulanan vergi oranı (oranları) da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı; veya

(ii) Ortalama etkin vergi oranı ile normal vergi oranının, uygulanan vergi oranları da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı;

(d) Önceki hesap dönemi ile karşılaştırıldığında vergi oranlarında meydana gelen değişiklikler;

(e) Bilançoda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmemiş olan indirilebilir geçici farkların, kullanılmamış birikmiş mali zararların ve birikmiş vergi avantajlarının tutarları (ve varsa zaman aşımı tarihleri);

(f) Bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili, henüz ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmemiş geçici farkların toplam tutarı (bakınız: Paragraf 39);

(g) Her bir çeşit geçici fark, kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları için:

(i) Bilançoya yansıtılmış olan ertelenmiş vergi varlığı ile borcunun sunumu yapılan dönemler itibarıyla tutarları;

(ii) Bilançolardaki değişikliklerden açıkça anlaşılmıyorsa, gelir tablosuna yansıtılmış olan ertelenmiş vergi gelirinin (giderinin) tutarı;

(h) Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak, vergi giderinin ilgili olduğu;

(i) Faaliyete son verme kârı veya zararı; ve

(ii) Durdurulan olağan faaliyetlerinden hesap döneminde ve sunumu yapılan diğer dönemlerde elde edilen kâr veya zarar;

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

82. Bir işletme, aşağıdaki durumlarda, ertelenmiş vergi varlığının tutarını ve muhasebeleştirilmesini destekleyen karineleri de kamuoyuna açıklar:

(a) Ertelenmiş vergi varlığının kullanılmasının gelecekte mevcut vergilendirilebilir geçici farkların tersine dönmesinin yaratacağı geliri açacak tutarlarda gelir elde edilmesine bağlı olması halinde; ve

(b) İşletmenin ertelenmiş vergi varlığının ilgili olduğu vergi idaresinin bulunduğu yerdeki faaliyetlerinin cari hesap döneminde veya bir önceki hesap döneminde zararlı olması halinde.

82A. Bir işletme, Paragraf 52A'da belirtilen durumlarda, ortaklarına temettü dağıtmasının olası gelir vergisi etkilerinin niteliklerini açıklar. Buna ek olarak, işletme, belirlenmesi mümkün olan olası gelir vergilerinin tutarını ve belirlenmesi mümkün olmayan gelir vergilerinin olup olmadığını da açıklar.

83. “-”

84. Paragraf 81(c)'de açıklanması zorunlu tutulan bilgiler finansal tabloları kullananların vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişkinin alışılmışın dışında olup olmadığını ve bu ilişkiyi ileride etkileyecek etkenlerin neler olduğunu anlamalarına imkan verir. Vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişki vergiden istisna edilmiş gelirler, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen giderler, mali zararların sonuçları ve yabancı ülkelerdeki vergi oranları gibi etkenler tarafından etkilenebilir.

85. Vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişkiyi açıklarken bir işletme, finansal tablo kullanıcıları için en anlamlı bilgi olan, geçerli olan vergi oranlarını kullanır. Genellikle, en anlamlı bilgi işletmenin yasal merkezinin olduğu ülkenin geneli için uygulanan vergilerle hemen hemen aynı vergiye tabi kâr (mali zarar) üzerinden uygulanan yerel vergilerin toplamından oluşan ulusal vergi oranlarıdır. Ancak, kendi vergi mevzuatı olan ve birkaç ayrı yerde faaliyetleri bulunan işletmelerin her bir yer için yerel vergilerin toplamını belirten açıklamalar yapmaları daha anlamlıdır. Aşağıdaki örnek geçerli vergi oranlarının belirlenmesinin, rakamsal mutabakatın sunumunu nasıl etkilediğini göstermektedir.

Paragraf 85'i açıklayan örnek

Paragraf 85'i açıklayan örnek		
19X2 yılında işletmenin merkezinin olduğu ülkedeki (A ülkesi) muhasebe kârı 1500 YTL'dir (19X1: 2000 YTL), B ülkesindeki muhasebe kârı ise 1500 YTL'dir (19X1: 500 YTL). A ülkesindeki vergi oranı %30, B ülkesindeki vergi oranı ise %20'dir. A ülkesindeki giderlerin 100 YTL'si kanunen kabul edilmeyen giderdir ve vergi matrahından düşülememektedir. <i>Aşağıdaki örnek yerel vergi oranının mutabakatını göstermektedir:</i>		
	19X1	19X2
Muhasebe kârı	2500	3000
	YTL	YTL
Yerel vergi oranı %30 üzerinden hesaplanan vergi	750	900
	YTL	YTL
Kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi etkisi	60	30
	YTL	YTL
B ülkesindeki düşük oranlı verginin etkisi	-50	-150
	YTL	YTL
Vergi gideri	760	780
	YTL	YTL
<i>Takip eden örnek her bir ülke için ayrı ayrı yapılan mutabakatların toplamını göstermektedir. Bu yöntemle göre, raporlamayı yapan işletmenin kendi ülkesindeki vergi oranı ile diğer ülkelerdeki vergi oranları arasındaki farkın etkisi mutabakatta ayrı ayrı gösterilmez. Bir işletme, Paragraf 81(d) uyarınca geçerli vergi oranlarındaki değişiklikleri ya vergi oranlarındaki önemli değişikliklerin etkisini ya da değişik ülkelerde elde ettiği gelirlerin dağılımını açıklayarak belirtebilir.</i>		
Muhasebe kârı	2500	3000
	YTL	YTL
İşletmenin merkezinin olduğu yerdeki geçerli vergi oranına göre hesaplanan vergi	700	750
	YTL	YTL
Kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi etkisi	60	30
	YTL	YTL
Vergi gideri	760	780
	YTL	YTL

86. Ortalama etkin vergi oranı; vergi giderinin (gelirinin) muhasebe kârına bölünmesi sonucunda bulunan orandır.

87. Genellikle bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisselerle ilgili olan muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarını belirleyebilmek mümkün olmaz (bakınız: Paragraf 39). Bu nedenle bu Standart, işletmenin söz konusu geçici farkların toplamını kamuoyuna açıklamasını zorunlu kılmakta; ancak ertelenmiş vergi borcunu açıklamasını zorunlu kılmamaktadır. Bununla birlikte, mümkün olan durumlarda, finansal tabloları kullananlar bu bilgiyi faydalı bulacakları için, işletmeler, muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarını kamuoyuna açıklamalarını konusunda teşvik edilmektedir.

87A. Paragraf 82A bir işletmenin ortaklarına temettü dağıtmasının olası vergisel sonuçlarının niteliklerini kamuoyuna açıklamasını gerektirir. Bir işletme, vergi sisteminin önemli özelliklerini ve temettü dağıtımındaki olası gelir vergilerinin tutarını etkileyen unsurları kamuoyuna açıklar.

87B. Bazı durumlarda bir işletmenin ortaklarına temettü dağıtması nedeniyle ortaya çıkacak olası gelir vergilerinin tutarını hesaplamak kolay olmayacaktır. Örneğin, bir işletmenin çok sayıda yabancı bağlı ortaklığı varsa böyle bir durum söz konusu olabilir. Ancak, böylesi durumlarda dahi, toplam verginin bir

kısmı kolaylıkla tespit edilebilir. Örneğin, konsolidasyona tabi bir grupta, ana işletme ve bazı bağlı ortaklıklar dağıtılmamış kârlar üzerinden daha yüksek oranda vergi ödemiş olabilirler ve gelecekte ortaklara konsolide edilmiş dağıtılmamış kârlardan temettü dağıtılması halinde ne kadar vergi iadesi alınabileceğini de bilmekte olabilirler. Bu takdirde, iade alınabilecek tutar kamuoyuna açıklanır. Eğer söz konusu ise, işletme, hesaplanması henüz mümkün olmayan daha başka olası vergi sonuçları olduğunu da kamuoyuna açıklar. Ana ortaklığın sadece kendi faaliyetlerini içeren finansal tablolar hazırlaması durumunda, kamuoyuna yapılan açıklamalar ana ortaklığın kendisinin dağıtılmamış kârları ile ilgili olası vergisel sonuçları içerir.

87C. Bir işletmenin Paragraf 82A'daki açıklamaları yapması gerekiyorsa, bağlı ortaklıkları, iştirakleri, şubeleri ve iş ortaklıklarındaki yatırımları ile ilgili geçici farklara ilişkin açıklamaları da yapması gerekir. Böylesi durumlarda, işletme, Paragraf 82A uyarınca yapacağı açıklamaları belirlerken bu durumu dikkate alır. Örneğin, bir işletmenin bağlı ortaklıklarındaki yatırımı ile ilgili olan ve ertelenmiş vergi borçları muhasebeleştirilmemiş olan geçici farkların toplamını açıklaması gerekebilir (bakınız: Paragraf 81(f)). Eğer muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarının tutarını belirlemek mümkün değilse (bakınız: Paragraf 87), bu bağlı ortaklıkların temettüleri ile ilgili olarak tutarları pratik olarak hesaplanamayan olası vergiler de var olabilir.

88. Bir işletme "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı uyarınca vergi ile ilgili koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını kamuoyuna açıklar. Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar, örneğin vergi idaresi ile olan çözüme kavuşturulmamış sorunlardan kaynaklanabilir. Vergi oranlarında veya vergi kanunlarında yapılmış olan ve bilanço tarihinden sonra yürürlüğe giren ya da yürürlüğe gireceği açıklanan değişiklikler olması halinde, işletme, bu değişikliklerin dönem vergisi ile ertelenmiş vergi varlıklarına ve ertelenmiş vergi borçlarına olan önemli etkilerini de kamuoyuna açıklanır (bakınız: TMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar).

Yürürlük tarihi

89. “-“

90. “-“

91. “-“

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Alexander David, “**2005 Miller; International Accounting/Financial Reporting Standards Guide. Simon Archer.**”, Chicago: CCH Incorporated, 2005

Cairns David, Sermaye Piyasası Kurulu Eğitim Notları, Mart 2006

Deloitte “**Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları UFRS Cep Kitapçığı 2006**”, 2006

Deloitte Touche Tohmatsu, “**IFRS and US GAAP a Pocket Comparison**”
Semptember 2005

Epstein J. Barry, Erwin L. Black, Nach Ran, Delaney Patrick R., “**GAAP 2005 Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles**”
Miller, 2005

Epstein J. Barry, Mirza Abbas Ali, “**IFRS 2002 Interpretation and Application of International Accounting Standarts**” Willey 2002

Epstein J. Barry, Mirza Abbas Ali, “**Interpretation And Application Of International Financial Reporting Standards**”, Wiley, 2006

Greuning, H. van, “**International Financila Reporting Standarts A Practical Guide Newly Revised Edition**” The World Bank Washington D.C. 2005

Gökçen Gürbüz, Akgül Ataman Başak, Çakıcı Cemal, “**Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**” Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Ekim 2006,

Kaval Hasan, “**Muhasebe Denetimi**”, Gazi Kitapevi, Ekim 2005

Kiesko Donal E., Weygandt J. Jerry, Warfiled D. Terry, “**Intermediate Accounting**”, Wiley, 2007

Mugan Şimga Can, Akman Hoşkal Nazlı, **“Principles Financial Accounting New Dimensions in Financial Reporting”** Gazi Kitapevi, Şubat 2005,

Nobes Cristopher, R. Parker, **“Comparative International Accounting”** Ninth Edition, Financial Times Prentice Hall, 2006

Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, **"Vergi Hukuku"**, Ankara, 2004

Örten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın, **“Türkiye Muhasebe-Raporlama Standartları (TMS-TFRS)”**, Gazi Kitapevi, Mart 2007

Sağlam Necdet, Şengel Selim, Öztürk Bünyamin **“UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”** Turhan Kitapevi, 2007

Williams Jan R., **“GAAP Guide Restament and Analysis of Current FASB Standarts”**, Miller 2002

MAKALELER

archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/03MaliCozum/09-MEHMET%20YAZICI40.doc (12.07.2007)

Akdoğan Nalan, **"IFRS 39 nolu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları"**, G.Ü.İ.İ.B.F Dergisi, 2001, sayı:3

Çelik Orhan, **“Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”**, Ocak 2003
http://www.politics.ankara.edu.tr/tartisma_metinleri.php (12.07.2007)

Mısırlıoğlu U. İsmail, **"Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması"** Mali Çözüm Dergisi, 2005, sayı:72

Mısırlıoğlu U. İsmail, **"UFRS ve Basel II'nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri"** Mali Çözüm Dergisi, 2006, sayı:76

Şagar Eser, **"Konsolide Mali Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Örnek Uygulama"**, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, 2003

Türel Aslı, Türel Ahmet, **"Kurum Kazancı Üzeriden Hesaplanan Vergilerin Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliği Doğrultusunda Finansal Tablolara Yansıtılması"**, Mali Çözüm Dergisi, 2006, sayı:74

TEZLER

Ayanoğlu Yıldız, **"Dönem Net Karının Belirlenmesi Ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Yansıtılması"**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi, 2001

Sevinç Funda, **"12 numaralı Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması"**, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, T.C. Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003

Yurdakul Hüseyin, **"Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçütleri"**, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, Kasım 2005

DİĞER

333 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, **"Muhasebe Uygulama Yönetmeliği"**, s.2

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

67262 sayılı Türk Ticaret Kanunu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

<http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks/>

(29.12.2006)

<http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks/>

Pricewaterhouse Coopers “IFRS WorkBooks for Accounting Professionals” IFRS 12

Income Taxes (01.08.2006)

<http://www.IFRSplus.com/agenda/converge-IFRS12.htm> Convergence Issues -

IFRSs and US GAAP: Income Taxes (21.12.2006)

<http://www.IFRSplus.com/agenda/converge-IFRS12.htm> Convergence Issues -

IFRSs and US GAAP: Income Taxes (21.12.2006)

http://www.spk.gov.tr/HaberDuyuru/duyurular/UFRS_uyuru.pdf (20.09.2006)

<http://www.tcmb.gov.tr/> (05.12.2006)

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kurumvergisirehber>

(15.09.2006)

IFRS 12 nolu Gelir Vergileri Standardı

IFRS 21 nolu Yabancı Kurlardaki Değişimin Etkisi Standardı

IFRS 27 nolu Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların
Muhasebeleştirilmesi standardı

IFRS 27 nolu Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı

IFRS 28 nolu İştiraklerdeki Yatırımlar standardı.

IFRS 3 nolu İşletme Birleşmeleri Standardı.

IFRS 34 nolu Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı.

IFRS 36 nolu Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı