

Türk Muhasebe Mevzuatında Ertelemiş Vergiler

Serkan Yücel¹

Özet

KGK tarafından yayınlanan standartlar ile vergi kanunları arasındaki farklı uygulamalar nedeniyle dönem vergisinde oluşan farklılıkların giderilmesi amacıyla TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de “ertelenmiş vergi” kavramına yer verilmiştir. TMS/TFRS değerlendirme konusunda “gerçeğe uygun değer” yöntemini esas aldığı ve yaklaşım olarak “ilke bazlı” bir yaklaşım benimsediği için vergi mevzuatı ile birçok farklılık göstermektedir. Bu durum birçok muhasebe uygulamasında “ertelenmiş vergi” olgusunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. BOBİ FRS'de ise temel olarak TMS/TFRS'nin uygulamaları esas alınmış olmakla birlikte hazırlanma sürecinde VUK'a uyumlu olmasına dikkat edildiği için vergi mevzuatı ile arasında, TMS/TFRS kadar uyumsuzluk bulunmamaktadır. Bu da “ertelenmiş vergi” doğuran olayların TMS/TFRS'den daha az olacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. KÜMİ FRS'de ise ertelenmiş vergi kavramına yer verilmemiştir. Bu bölümde TMS 12 ve BOBİ FRS Bölüm 23 çerçevesinde ertelenmiş vergi kavramı ele alınmış, örnek olaylar ile konunun açıklanmasına çalışılmıştır.

GİRİŞ

Türkiye’de muhasebenin tarihsel gelişiminin başta Vergi Usul Kanunu (VUK) olmak üzere vergi kanunları çerçevesinde olduğu görülmektedir. 1992 yılında Maliye Bakanlığı bütün şirketlerin muhasebe işlemlerinin tezdüzen içinde yürütülebilmesi için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ni (MSUGT) yayınlamıştır. Ancak MSUGT’leri değerlendirme hükümlerini bünyesinde barındırmadığı için muhasebe değerlendirme hükümlerinin yer aldığı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile birlikte uygulanmaya başlanmıştır. Bununla birlikte Türkiye’de 1980’li yıllarda uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırma çalışmaları da başlamıştır. Bu çalışmaları yürütmek amacıyla

1 Dr. Öğr. Üyesi, Düzce Üniversitesi, serkanyucel@duzce.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8744-5779

tarihsel süreçte oluşturulan kurumların sonuncusu Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'dur. KGK'nın yapmış olduğu çalışmalar ile birlikte Türkiye'de farklı büyüklükteki şirketler için hazırlanmış olan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS şeklinde üç standart seti bulunmaktadır.

KGK tarafından yayınlanan standartlar ile vergi kanunları arasındaki farklı uygulamalar dönem kârının ve dolayısıyla dönem vergisinin farklı oluşmasına neden olmaktadır. Bu farklılıkların giderilmesi amacıyla TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de "ertelenmiş vergi" kavramına yer verilmiştir. Ancak ertelenmiş vergilere ilişkin dönüşümün nasıl yapılacağı konusunda yeterli açıklamanın bulunmaması nedeniyle hem yöneticiler hem de dönüştürmeyi yapan meslek mensupları bu alanda sorun yaşamaktadır (Uluşan ve Özdemir, 2022: 36). Bu nedenle ertelenmiş vergilere ilişkin muhasebe kayıtlarının iyi anlaşılması ve uygulanması önem taşımaktadır.

Ertelenmiş vergiler ile ilgili düzenlemeler tam set TMS/TFRS'de TMS 12 "Gelir Vergileri Standardı", BOBİ FRS Bölüm 23 ve KÜMİ FRS Bölüm 20 "Gelir Üzerinden Alınan Vergiler" bölümlerinde yer almaktadır. Konu ile ilgili olarak TMS 12 ve BOBİ FRS Bölüm 23'de detaylı hükümlere yer verilmişken KÜMİ FRS Bölüm 20.3'de; "Bu standardı uygulayan küçük ve mikro ölçekli işletmeler ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplamaz. Sadece vergiye tabi kâr üzerinden ödenecek olan dönem vergisi finansal tablolara yansıtılır." ifadelerine yer verilmiştir. Dolayısıyla bu çalışmada ertelenmiş vergiler TMS 12 ve BOBİ FRS Bölüm 23 çerçevesinde ele alınmıştır.

TMS/TFRS'ye tabi olan şirketlerin "ertelenmiş vergi" tutarlarını finansal tablolarında sunmaları zorunludur (TMS 12, Amaç). BOBİ FRS'ye tabi büyük işletmelerin de konsolide ve münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunludur. Ancak BOBİ FRS'ye tabi diğer işletmelerin "ertelenmiş vergi" tutarlarını finansal tablolarında sunmaları zorunlu değildir. Bunun yanında, bu işletmelerin isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolarını hazırlamaları halinde, konsolide finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunlu; fakat münferit finansal tablolarında isteğe bağlıdır (BOBİ FRS 23.3).

Bu bölümde ilk olarak ertelenmiş vergilere ilişkin muhasebe mevzuatında yer alan düzenlemelere yer verilmiş, sonrasında konunun daha iyi anlaşılabilmesi için örnek muhasebe kayıtları eklenmiştir.

1. DÖNEM VERGİSİ

Dönem vergisi: Vergiye tabi kâr “mali zarar” açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini “geri kazanılacak gelir vergisini” ifade etmektedir (TMS 12. 5). Vergi gideri /geliri; dönem vergi gideri /geliri ile ertelenmiş vergi gideri /geliri toplamından oluşmaktadır (TMS 12.6) (BOBİ FRS 23.2). Cari dönem ile önceki dönemlerin vergileri, (henüz ödenmemiş kısım sınırlı olmak üzere) **borç olarak** muhasebeleştirilmektedir. Cari dönem ile önceki dönemler için ödenen vergilerin bu dönemlere ait vergiden fazla olması durumunda aşan kısım “**vergi varlığı**” olarak muhasebeleştirilir (TMS 12.12).

BOBİ FRS 23.8’deki hükümler incelendiğinde TMS 12 ile bu konuda uyumlu olduğu görülmektedir. Farklı olarak BOBİ FRS’de ayrıntılı şekilde vergi borcunun “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde, vergi varlığının ise “Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri” kaleminde ayrı olarak gösterileceği belirtilmiştir.

Yukarıdaki uygulamalar MSUGT’leri ile de uyumludur.

TMS 12.46-49 ve BOBİ FRS 23.9’de dönem vergisinin; dönem için geçerli olan “vergi kanunları” ve “vergi oranları” dikkate alınarak hesaplanan tutar üzerinden ölçüleceği ve dönem vergisinin başka bir kalemden mahsup edilemeyeceği belirtilmektedir. Bu durumun istisnası olarak TMS 12.71 ve BOBİ FRS 23.10’ye göre dönem vergisi ile ilgili Finansal Durum tablosunda yer alan yükümlülük ve varlıklar yalnızca şu durumlarda mahsup edilebilir;

- Mahsup edilebileceğine dair yasal bir hakkın bulunması ve
- Mahsup edilen tutar üzerinden ödeme yapılmasının amaçlanması.

Dönem vergisi BOBİ FRS 23.11 ve TMS 12’ye Kâr veya Zarar Tablosu’nda “**Vergi Gideri**” kaleminde gösterilir. Ancak bazı işlem ve olaylardan dolayı “Yeniden Değerleme Yedeği”, “Yabancı Para Çevrim Farkları” ve “Korunma Yedeği” kalemlerinde gösterilebilir (BOBİ FRS 23.11).

2. ERTELENMİŞ VERGİ

TMS 12.5’de ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları şu şekilde tanımlanmaktadır:

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:

- İndirilebilir geçici farklar;*

(b) *Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve*

(c) *Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.*

Bu konuda BOBİ FRS 23.13'de yer alan tanımlamalar TMS 12 ile benzerlik göstermektedir.

2.1. Vergiye Esas Değer

TMS 12.5 ve BOBİ FRS 23.14'e göre **vergiye esas değer**; bir varlık ya da yükümlülüğün vergi mevzuatına göre taşıdığı değerdir.

Bir varlığın vergiye esas değeri, varlığın defter değeri geri kazanıldığında işletmenin sağlayacağı vergiye tâbi ekonomik faydadan, vergisel açıdan indirilebilecek olan tutarı ifade etmektedir. İlerideki ekonomik faydaların vergiye tâbi olmaması durumunda, söz konusu varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir olacaktır (TMS 12.7) (BOBİ FRS 23.15). Örneğin bir makinenin maliyeti 100 TL'dir. Vergi mevzuatı açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 30 TL'dir. Makinenin kalan maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayırmak suretiyle ya da satış sırasında düşülebilecektir. Bu makineyi kullanarak elde edilecek hasılat ve makinenin satışı sonucu oluşacak kâr vergiye tabidir. Satışın zararlı sonuçlanmasında da zarar vergi mevzuatı açısından indirilebilir durumdadır. Bu durumda makinenin vergiye esas değeri 70 TL'dir (BOBİ FRS 23.15).

Bir borcun (yükümlülüğün) vergiye esas değeri; yükümlülüğün defter değerinden bu yükümlülükle ilgili gelecek dönemlerde vergi mevzuatı açısından **indirilebilir tutarlar düşüldükten** sonra kalan tutardır. Hasılatın avans olarak alınması durumunda, ilgili yükümlülüğün vergiye esas değeri, alınan avansın tutarından gelecek dönemlerde vergiye tâbi olmayacak gelir tutarları düşüldükten sonra kalan değerdir (TMS 12.8) (BOBİ FRS 23.16). Örneğin kısa vadeli yükümlülükler; defter değeri 100 TL olan tahakkuk etmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, ödendiğinde vergi matrahından indirilecektir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri sıfırdır (BOBİ FRS 23.16).

Bazı kalemlerin vergiye esas değeri mevcut olmakla birlikte, bunlar finansal durum tablosuna varlık ve yükümlülük olarak yansıtılmazlar. Örneğin, araştırma giderleri oluştuğu dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınırlar, ancak daha sonraki bir döneme kadar mali kârın (mali zararın) belirlenmesinde gider olarak kabul edilmeyebilirler. Araştırma giderlerinin gelecek dönemlerde mali kârın belirlenmesinde indirim olarak kabul edilecek vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark,

ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir bir geçici farktır (TMS 12.9) (BOBİ FRS 23.17).

2.2. Ertelenmiş Vergiyi Doğuran Olaylar:

Ertelenmiş vergiler işletmelerin tabi oldukları muhasebe mevzuatına göre (TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT) dönem içinde yapmış oldukları muhasebe işlemleri ve dönem sonunda yaptıkları değerleme işlemlerinin vergi mevzuatı ile uyumsuzluğundan ortaya çıkmaktadır. Bu uyumsuzluklar nedeniyle ticari kâr ile mali kârın farklılaşmasına neden olan olayları şu şekilde gruplandırmak mümkündür (Güçlü, 2016: 31):

- a) Değerleme farklılıkları
- b) Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin farklılıklar,
- c) Amortismanlara ilişkin farklılıklar,
- d) Karşılıklara ilişkin farklılıklar,
- e) Reeskont işlemlerine ilişkin farklılıklar,
- f) Vergilendirilmeyecek gelirlere ilişkin farklılıklar,
- g) Vergilenmenin veya tahsilinin ertelendiği vergilere ilişkin farklılıklar,
- h) Yatırım indirimi uygulamasına ilişkin farklılıklar,
- i) Enflasyon muhasebesinin uygulanmasına ilişkin farklılıklar,
- j) Vergi oranlarındaki farklara ilişkin farklılıklar
- k) Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin farklılıklar

Yukarıda sayılan farklılıklar da hiçbir şekilde ortadan kalkmayan farklılıklar (sürekli farklılıklar) olarak ve ilerideki bir tarihte bir olaya bağlı olarak ortadan kalkacak olan farklılıklar (geçici farklılıklar) olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunların haricinde kullanılmamış ve gelecekte kullanılacak geçmiş yıl zararları ile vergi avantajlarını ayrı bir başlık olarak aldığımızda Türkiye’de ertelenmiş vergiyi doğuran olaylar aşağıdaki üç gruba ayrılmaktadır:

- Sürekli Farklar
- Geçici Farklar
- İndirilmemiş Geçmiş Yıl Zararları ve Vergi İndirimleri

2.2.1. Sürekli Farklar

Sürekli farklar vergi mevzuatındaki kesin hükümlerden kaynaklandıkları için ortadan kalkmaları mümkün değildir. Türk Vergi Mevzuatı'na göre, mali kârın hesaplanmasında gider olarak indirilmesine hiçbir zaman izin verilmeyen giderler (kanunen kabul edilmeyen giderler-KKEG) ile vergilendirilmesi hiçbir zaman söz konusu olmayan gelirler (vergilendirme dışı tutulan gelirler) şunlardır (Özerhan ve Yanık, 2012: 506):

➤ **Sürekli Farklılık Oluşturan Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler;**

- 193 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu” madde 41’de yer alan giderler.
- 5520 sayılı “Kurumlar Vergisi Kanunu” madde 8’de yer alan giderler.
- 3065 sayılı KDV Kanunu madde 58’e göre indirim konusu olan katma değer vergisi.
- 3065 sayılı “KDV Kanunu” madde 30/d’ye göre “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu” kapsamında kazancın tespitinde gider olarak indilemeyen giderler için ödenen KDV.
- 197 sayılı “Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu” madde 14’de yer alan taşıtların motorlu taşıt vergileri.
- 6802 sayılı “Gider Vergiler Kanun” madde 39’a göre ödenen özel iletişim vergileri.
- 5602 sayılı “Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunu” madde 6’ya göre ödenen şans oyunları vergisi.

➤ **Sürekli Farklılık Oluşturan Gelirler (İstisnalar);**

- 5520 sayılı “Kurumlar Vergisi Kanunu” 5.maddesinde yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar.
- 3218 sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu” geçici 3.maddesinde yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar.
- 4490 sayılı “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu” madde 12’ye göre elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar.
- 4691 sayılı “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu” geçici 2.maddesi kapsamında elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar.

Ticari kâr ile mali kâr arasında meydana gelen bu sürekli farkların ileriki dönemlerde tamamen ortadan kalkması da söz konusu olmadığından sonraki

dönemlerin vergi gelirleri ve giderini etkilememektedir. Sürekli farklar “Ertelenmiş Vergi Alacağı ve Ertelenmiş Vergi Borcu” oluşturmamaktadır. Bunun için sürekli farklar için Ertelenmiş Vergi Alacağı ve Ertelenmiş Vergi Borcu hesaplanmamakta ve muhasebeleştirilmemektedir (Güler, 2018: 664-665) Bu nedenle TMS 12 Standardının ve BOBİ FRS Bölüm 23’ün sürekli farklarla bir ilgisi bulunmamaktadır.

2.2.2. Geçici Farklar

Bir varlığın ya da yükümlülüğün finansal durum tablosundaki “defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farklar” olarak tanımlanan geçici farkların şu şekilde iki türü bulunmaktadır (TMS 12.5) (BOBİ FRS 23.18):

a) Vergiye tâbi geçici farklar; Varlıkların ya da yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı ya da ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahına eklenecek olan geçici farklardır.

b) İndirilebilir geçici farklar; Varlıkların ya da yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı ya da ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilecek olan geçici farklardır.

➤ Vergiye Tâbi Geçici Farklar

TMS 12.5 ve BOBİ FRS 23.21’e göre bütün vergiye tâbi geçici farklar için “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” kayda alınmaktadır. Fakat şu durumlarda ortaya çıkan geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) muhasebeleştirilmemektedir:

a) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden veya

b) İş birleşmesi niteliğinde olmayan ve işlem tarihinde muhasebe kârı ile mali kârı (mali zarar) etkilemeyen işlemlerdeki varlık ve yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan farklar

Bazı geçici farklar, gelir veya giderin, muhasebe kârına ve mali kâra farklı dönemlerde dâhil edilmesi sonucu ortaya çıkabilir. Bu tür farklar, zamanlama farkı olarak adlandırılır. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuran bu tür vergiye tâbi zamanlama farklarına örnek olarak şunlar gösterilebilir (TMS 12.17) (BOBİ FRS 23.22):

a) Faiz gelirleri, muhasebe kârına tahakkuk ettiği dönemler itibarıyla dâhil edilirken, vergi mevzuatına göre ise nakit olarak tahsil edildiğinde mali kâra dâhil edilebilmektedir. Finansal durum tablosuna yansıtılmış ancak tahsil edilmemiş bu tür faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfır olacaktır; çünkü bu gelirler nakit olarak tahsil edilmedikleri için mali kârı etkilemez.

b) Muhasebe kârının (zararının) tespitinde dikkate alınan amortisman, mali kârın (zararın) tespitinde dikkate alınan amortismandan farklı olabilir. Bir varlığın defter değeri ile o varlığın vergiye esas değeri arasındaki fark geçici farktır. Vergi mevzuatı uyarınca ayrılan amortismanın, muhasebe açısından ayrılan amortismandan fazla olması durumunda ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuran vergiye tâbi geçici fark ortaya çıkar. Aksi durumda ise ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

➤ **İndirilebilir Geçici Farklar**

İleriki dönemlerde indirilebilir geçici farklardan faydalanılmasına yetecek kadar mali kâr oluşacağı muhtemel olması şartıyla, indirilebilir bütün geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Ancak iş birleşmesi niteliğinde olmayan ve muhasebe kârı ile mali kârı (mali zararı) etkilemeyen işlemlerdeki varlık ve yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesinde meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez (TMS 12.24) (BOBİ FRS 23.23).

Aşağıdakiler ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir geçici farklara örnek olarak gösterilebilir (TMS 12.26) (BOBİ FRS 23.24):

a) Kıdem tazminatı, çalışanların hizmet verdikleri dönemler itibarıyla muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınırken, vergi mevzuatı açısından çalışanlara ödendiğinde mali kârdan indirim konusu yapılmaktadır. Bu durumda kıdem tazminatı yükümlülüğünün defter değeri ile vergiye esas değeri arasında indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Bu indirilebilir geçici fark da gelecek dönemlerde çalışanlara ödeme yapıldığında mali kârdan indirilmek suretiyle ekonomik fayda sağlayacağından, bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmasına yol açar.

b) Bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülebilir ve bu değer vergi mevzuatının ilgili varlık için öngördüğü değerden düşük olabilir. Varlığın vergiye esas değerinin, defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır (TMS 12.26/d).

İndirilebilir geçici farklar, bu farkların tersine döneceği gelecek dönemlere ait mali kârın belirlenmesinde indirim konusu yapılır. Ancak, ödenecek verginin azalması şeklinde elde edilecek ekonomik fayda, sadece indirimlerin yapılabileceği tutarda mali kâr elde edilmesi durumunda ortaya çıkar. Bu nedenle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi için, indirilebilir geçici farklardan faydalanılmasına yetecek kadar mali kâr elde edileceğinin **muhtemel olması** gerekir (TMS 12.27A) (BOBİ FRS 23.25).

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 (TMS 12.28) (BOBİ FRS 23.26):

a) İndirilebilir geçici farkların tersine dönmesinin beklendiği dönemde veya

b) Ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle oluşan mali zararın ileriye taşınmasının mümkün olduğu dönemlerde,

İşletmenin aynı vergi otoritesiyle ilgili olan vergiye tâbi geçici farkları, indirilebilir geçici farkların kullanılmasına yetecek tutarda değilse ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki durumlardan birinin mevcut olması halinde muhasebeleştirilir (TMS 12.29) (BOBİ FRS 23.27):

a) İndirilebilir geçici farkların tersine döneceği dönemde (veya ertelenmiş vergi varlığından kaynaklanan mali zararın ileriye taşınabildiği dönemlerde), aynı vergi otoritesiyle ilgili yeterli mali kâr elde edilmesinin muhtemel olması. İşletme gelecek dönemlerde yeterli mali kârının olup olmayacağını değerlendirirken bu 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 mali kârın bulunması gerekir.

b) İşletmenin söz konusu dönemlerde mali kâr oluşturacak vergi planlaması imkânının bulunması.

Bilanço ve gelir tablosu kalemleri ile ilgili ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün doğuş nedenleri aşağıdaki tabloda özetlenmektedir (Örten vd., 2017: 164).

Tablo 61: Ertelenmiş vergi doğuran olaylar

AKTİFLER VE GELİRLER			
Durum		Farkın Niteliği	Sonuç
Vergi Değeri	> Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri	< Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
PASIFLER VE GIDERLER			
Durum		Farkın Niteliği	Sonuç
Vergi Değeri	> Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri	< Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

2.2.3. İndirilmemiş Geçmiş Yıl Zararları ve Vergi İndirimleri

Henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararları ve vergi indirimleri için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yetecek tutarda mali kâr elde edileceğinin muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı kayda alınır (TMS 12.34) (BOBİ FRS 23.28).

Geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajlarının ileriye taşınması nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesinin şartları indirilebilir geçici farklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı ile aynıdır. Fakat, işletmenin mali zararının bulunması sonraki dönemde yeterli düzeyde vergilendirilebilir gelirinin olmayacağına işaret edebilir. Bunun için işletmenin mali zararları olan bir geçmişi varsa kullanılmamış mali zararı veya vergi avantajı üzerinden ayırabileceği vergi varlığının tutarı indirilebilir geçici farklarının tutarı ve diğer geçerli güçlü karinelere dayanmak şartıyla, işletmenin bu zarar ya da avantajları mahsup edeceği varsayılan vergilendirilebilir gelirin tutarı ile sınırlıdır (TMS 12.35). BOBİ FRS 23.28-29'daki hükümler bu hükümler ile uyumludur. İşletmelerin indirilmemiş geçmiş yıl zararlarını ve vergi indirimlerini kullanabilmesine yetecek düzeyde mali kâr elde etmesinin muhtemel olup olmadığını belirlerken, hangi ölçüleri dikkate alınacağı TMS 12.36 ve BOBİ FRS 23.30'da detaylı şekilde ele alınmıştır.

2.3. Ertelemiş Verginin Ölçümü

Ertelemiş vergi yükümlülüğü ya da varlığı, zamanlama farkı tersine döndüğünde geçerli olması beklenen “vergi kanunları” ve “vergi oranları” dikkate alınarak ölçülmektedir (TMS 12.49) (BOBİ FRS 23.35). Ancak “Maddi Duran Varlıklar” bölümüne göre yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen amortismanı tâbi olmayan varlıklar ile “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” bölümüne göre gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin ertelenmiş vergi, bu varlıkların “satışında uygulanacak vergi oranı” kullanılarak hesaplanır. Bununla birlikte gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller sınırlı faydalı ömre sahipse ve ekonomik faydalarının tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tüketilmesi bekleniyorsa ertelenmiş verginin ölçümünde bu varlıkların satışında uygulanacak vergi oranı kullanılmaz. (BOBİ FRS 23.36) Bu konuya ilişkin TMS 12.51'de detaylı açıklamalara yer verilmiş olup açıklamalar BOBİ FRS ile uyumludur.

2.4. Ertelemiş Vergilerin Raporlanması

2.4.1. Finansal Durum Tablosunda (Bilanço) Raporlama:

TMS 12 “Gelir Vergileri” standardında, ertelenen vergi varlık ve borçlarının hangi durumlarda muhasebe kayıtlarına alınması gerektiği ve hangi bilgilerin dipnotlarda açıklanması gerektiği konuları ayrıntılı bir şekilde açıklanmış olmakla birlikte, ertelenen vergilerin bilançoda nerede ve nasıl raporlanacağı konusunda açıklık getirilmemiştir. Ancak 1 No’lu ‘Finansal Tabloların Sunuluşu’ Türkiye Muhasebe Standardınının 70. maddesinde; ertelenen vergi varlıklarının (borçlarının) dönen varlık (kısa vadeli yabancı kaynak) olarak sınıflandırılmayacağı ve cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı olarak gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir (Özerhan & Yanık, 2012: 520).

BOBİ FRS’de ise bu konuda TMS/TFRS ile uyumlu olarak şu şekilde düzenleme yapılmıştır;

Ertelemiş vergi varlığı, Finansal Durum Tablosunun duran varlıklar sınıfında “Ertelemiş Vergi Varlığı” kaleminde; ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise uzun vadeli yükümlülükler sınıfında “Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü” kaleminde ayrı olarak gösterilir. Ertelemiş vergi yükümlülüğü veya varlığı dönen varlıklar veya kısa vadeli yükümlülükler içinde sunulamaz (BOBİ FRS 23.38).

Ertelemiş vergi varlıkları ile yükümlülükleri sadece aşağıdaki durumların varlığı halinde mahsup edilir (TMS 12.71) (BOBİ FRS 23.39):

- Mahsup edilebilmesine ilişkin yasal bir hakkın bulunması ve
- Mahsup edilmiş tutar üzerinden ödeme yapılmasının amaçlanması.

Yukarıdaki hükümlere göre hem TMS/TFRS’de hem de BOBİ FRS’de ertelenmiş vergilerin uzun vadeli hesaplarda raporlanması istenilmektedir.

KGK Hesap Planında yer alan ertelenmiş vergi hesapları şunlardır:

- 289 Ertelemiş Vergi Varlığı
- 489 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü

Özerhan ve Yanık (2012) bu hesaplar için şu şekilde alt hesaplar oluşturulabileceğini belirtmektedir:

289 Ertelemiş Vergi Varlığı:

289.00 Kıdem Tazminatı Karşılıkları

289.10 Farklı Amortisman Uygulamaları

289.20 Çeşitli Gider Tahakkukları

- 289.30 Yararlanılmamış Vergi Avantajları
- 289.40 Varlık Değer Azalışları (Varlıklarla İlgili Karşılıklar)
- 289.50 Alman Çekler ve Senetsiz Alacaklar Reeskontu
- 289.60 Borçlarla İlgili Karşılıklar
- 289.70 Geçmiş Yıl Mali Zararları
- 289.80 Vade Farkı İçeren Satışlar
- 289.90 Diğer Unsurlar
- 489 Ertelemiş Vergi Borcu:
- 489.00 MDV Yenileme Fonu
- 489.10 Farklı Amortisman Uygulamaları
- 489.20 Çeşitli Gelir Tahakkukları
- 489.30 Yararlanılmamış Vergi Avantajları
- 489.40 Varlık Değer Artışları
- 489.50 Verilen Çekler ve Senetsiz Borçlar Reeskontu
- 489.90 Diğer Unsurlar

2.4.2. Kâr veya Zarar Tablosunda (Gelir Tablosu) Raporlama

Olağan faaliyet kârı (zararı) ile ilgili vergi gideri (geliri) kâr veya zararın bir parçası olarak kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında) sunulur (TMS 12.77). BOBİ FRS'ye göre de ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığında meydana gelen değişimler vergi gideri/geliri olarak raporlanmaktadır. Ertelemiş vergi gideri/geliri Kâr veya Zarar Tablosunda “Vergi Gideri” kalemi içerisinde gösterilmektedir (BOBİ FRS 23.40). Ancak ertelenmiş vergi giderinin/gelirinin, aynı veya farklı bir dönemde kâr veya zarara yansıtılmayan (diğer bir ifadeyle özkaynaklarda kayda alınan) işlem veya olayların sonucu olarak ortaya çıkması durumunda bunlara ilişkin ertelenmiş vergi tutarı, söz konusu işlem ve olayların etkilerinin yansıtıldığı özkaynak kaleminde gösterilir (BOBİ FRS 23.40). Bu konuda TMS 12.61-65’de detaylı açıklamalar yapılmış olup bu açıklamalar BOBİ FRS uygulaması ile uyumludur.

Ertelemiş vergilerin Kâr veya Zarar Tablosunda (gelir tablosu) gösterimi için KGK Hesap Planı’nda yer verilen hesaplar şunlardır:

- 692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir- Gider Etkisi (+-)
- 696 Durdurulan Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir- Gider Etkisi (+-)

3. TÜRKİYE'DEKİ GÜNCEL MUHASEBE MEZVUATINDA ERTELENMİŞ VERGİ DOĞURAN OLAYLAR VE ÖRNEK UYGULAMALAR

Bu bölümün başında değinildiği gibi ertelenmiş vergi doğuran farklar “sürekli farklar” ve “geçici farklar” olarak ikiye ayrılmaktadır. Yine bölüm başında yer verildiği şekilde sürekli farklar vergi mevzuatında yer alan ve devlet tarafından kabul edilmeyen gider ve gelirlerden kaynaklandığı için bu konuda TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT’leri açısından bir farklılık olduğu söylenemez. Ancak geçici farklar konusunda ciddi farklar bulunmaktadır. Bu farkların önemlilerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Değerleme hükümlerinden kaynaklanan farklar
- Reeskont işlemlerinden kaynaklanan farklar
- Amortisman işlemlerinden kaynaklanan farklar
- Karşılık ayırma işlemlerinden kaynaklanan farklar

Aşağıdaki başlıklar altında bu farklılar ve muhasebeleştirilmeleri örnek olaylar çerçevesinde ele alınmıştır.

3.1. Değerleme Farklılıklarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler

Muhasebeleştirme ilkeleri çerçevesinde varlık ve kaynakların değerlendirilmesi iki durumda sözkonusu olmaktadır:

- a) İlk muhasebeleştirmede değerlendirme
- b) Sonraki dönemlerde veya dönemsonunda değerlendirme

Muhasebe mevzuatında ilk muhasebeleştirme genel olarak alış bedeli veya gerçeğe uygun değer üzerinden yapılmaktadır. İlk muhasebeleştirmede alış bedeli bir varlığın gerçeğe uygun değeri sayıldığı için mevzuat arasında büyük oranda uyumsuzluk görülmemektedir. Oluşan farklar daha çok aşağıdaki unsurların maliyete eklenip eklenmemesinden kaynaklanmaktadır;

- Alış giderleri
- Vadeli alımlarda vade farkları
- Borçlanma maliyetleri

Dönem sonlarında ise önemli bilanço kalemlerinin değerlendirme konusundaki farklılıklarını şu şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 1: Mevzuata Göre Varlık ve Kaynakların Değerleme Hükümleri

VARLIK VE KAYNAKLAR		DÖNEM SONU DEĞERLEME HÜKÜMLERİ		
		TMS/IFRS	BOBİ FRS	VUK
Nakit ve Benzeri	TL	GUD (nominal)		İtibari değer (nominal)
	Döviz	GUD (piyasa fiyatı)		Borsa Rayici (TCMB Kuru)
Hisse Senetleri	Borsada İşlem Gören	GUD	GUD	Alış Fiyatı
	Borsada İşlem Görmeyen		Maliyet-Değer Düşüklüğü	
Tahviller	İtfa edilmiş maliyet ile ölçülen	İtfa edilmiş maliyet- değer düşüklüğü	İtfa edilmiş maliyet- değer düşüklüğü	Borsa Rayici (piyasası olanlar) Yoksa alış bedeli+ gerçekleşen gelir
	GUD ile ölçülen	GUD		
Alacak-Borç Senetleri				
Stoklar		Maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değer düşüklüğü olanı		Maliyet bedeli (% 10'dan fazla değer düşüklüğü)
Maddi Duran Varlıklar		Maliyet ve yeniden değerlendirme	Maliyet ve yeniden değerlendirme	Maliyet
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		Maliyet ve yeniden değerlendirme	Maliyet	Maliyet
Banka Kredileri		İtfa edilmiş maliyet		Mukayyet değer + vade farkı
Çıkarılmış Tahviller		İtfa edilmiş maliyet		İtibari değer (nominal)

Tabloda değerlendirme hükümleri bulunan varlık ve yükümlülüklerden hisse senetleri örnek olarak seçilmiş olup aşağıdaki örnekte hisse senetlerinin dönem sonu değerlendirilmesi sırasında oluşan farklar ve ertelenmiş vergilere ilişkin muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmiştir.

Örnek: İşletmenin elinde alım-satım amaçlı tuttuğu kayıtlı değeri 10.000 TL olan hisse senetleri bulunmaktadır. Hisse senetlerinin 31.12.2022 tarihindeki borsa fiyatı (gerçeğe uygun değeri);

- a) 12.000 TL olmuştur.
- b) 9.000 TL olmuştur.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre hisse senetleri² dönem sonlarında gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmekte hem değer artışları hem de değer azalışları muhasebeleştirilmektedir. MSUGT'lerine göre ise ihtiyatlılık kavramı gereğince değer artışları dikkate alınmazken değer düşüklükleri için karşılık ayrılmaktadır. VUK'a göre ise hisse senetleri dönem sonlarında alış bedeli ile değerlendirilmeye devam edilmektedir.

Örnekte her iki durumda da TMS/TFRS ve BOBİ FRS'nin VUK ile uyumsuz olduğu ve ertelenmiş verginin ortaya çıktığı görülmektedir. MSUGT'lerinde ise (a) şıkkında uyumsuzluk bulunmazken (b) şıkkına göre karşılık ayrılması durumunda ayrılacak karşılık “kanunen kabul edilmeyen gider” sayılacak ve “mali kâr” hesaplamasında dikkate alınacaktır.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

Örneğin (a) varsayımında değer artışı olduğu için “vergilendirilebilir geçici fark” ortaya çıkmaktadır. (b) varsayımında ise değer azalışı olduğu için “indirilebilir geçici fark” oluşmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farklar “vergi borcu” olarak kaydedilirken, indirilebilir geçici farklar ise “vergi varlığı” olarak kaydedilmektedir.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre yapılacak muhasebe kayıtları ise şu şekildedir:

a) Hisse senedinin değerinin 12.000 TL olması durumunda:

110	G.U.D Farkı Kâr veya Zarar T.A.EV	2.000	
	665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları		2.000
692	Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi	460	
	489 Ertelemiş Vergi Borcu		460
2000*0,23 ³ = 460			

2 BOBİ FRS'ye göre sadece borsada işlem görenler için geçerlidir.

3 2022 yılı için Kurumlar Vergisi oranı % 23 olarak belirlenmiştir.

b) Hisse senedinin değerinin 9.000 TL olması durumunda

675	Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları	1.000	
	110 G.U.D Farkı Kâr veya Zarar T.A.FV		1.000
289	Ertelemiş Vergi Varlığı	230	
	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi		230
1000 x 0,23 = 230			

MSUGT'lerine Göre Muhasebeleştirme

(a) varsayımında değer artışı olduğu için MSUGT'lerine göre herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Bu nedenle VUK ile bir uyumsuzluk sözkonusu değildir.

(b) varsayımında karşılık ayrıldığında bu karşılık “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider” sayılmaktadır. Kanunen kabul edilmeyen giderler dönem sonunda mali kâr hesaplamalarında dikkate alınmaktadır. Yapılacak kayıtlar ise şu şekildedir:

654	Karşılık Giderleri	2.000	
	119 Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Zararları		2.000
970	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Borçlu Hesabı	2.000	
	971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		2.000

3.2. Reeskont İşlemlerinden Kaynaklanan Ertelemiş Vergiler

Vergi kanunlarına göre vadeli yapılan alış ve satışlarda vade farkları ayrıştırılmayıp vade farkı alınan bir varlığın maliyetinin veya satıştan elde edilen gelirin bir parçası olarak kabul edilmektedir. Bu alım ve satım işlemlerindeki

alacak-borc meblağları ilgili hesaplarda (senetsiz-senetli) nominal değerleri ile raporlanmaktadır. Ancak senede bağlı alacak-borçlar istenmesi halinde dönem sonlarında vade farklarının bir sonraki döneme ait bölümünü indirilerek (reeskont uygulaması) o günkü değerleri ile raporlanabilmektedir.

MSUGT'lerinde bu konuda bir düzenleme bulunmadığı için VUK uygulaması esas alınmaktadır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de ise vade süresine göre farklı düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir. Senetli ve senetsiz alacak/borçlar ile ilgili mevzuatta yer alan düzenlemeleri şu şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 2: Senetli-Senetsiz Alacak ve Borçların Muhasebeleştirilmesine Dair Hükümler

İLK MUHASEBELEŞTİRME				
		TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK
Senetli ve Senetsiz Alacaklar + Alınan vadeli çekler	1 yıl ve daha kısa vadeli olanlar	İşlem bedeli	İtibari değer	Mukayyet Değer
	1 yıldan uzun vadeli olanlar	GUD (vade farkı arındırılmış)		
Senetli ve Senetsiz Borçlar + verilen vadeli çekler	1 yıl ve daha kısa vadeli olanlar	GUD (vade farkı arındırılmış)	İtibari değer	Mukayyet Değer
	1 yıldan uzun vadeli olanlar		GUD (vade farkı arındırılmış)	
DÖNEM SONU				
		TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK
Senetli ve Senetsiz Alacaklar + Alınan vadeli çekler	1 yıl ve daha kısa vadeli olanlar	Kayıtlı değer		Mukayyet değer (senetli alacaklar ve alınan vadeli çekler reeskonta tabi tutulabilir.)
	1 yıldan uzun vadeli olanlar	İtfa edilmiş Maliyet		
Senetli ve Senetsiz Borçlar + verilen vadeli çekler	1 yıl ve daha kısa vadeli olanlar	İtfa edilmiş maliyet	Mukayyet Değer	Mukayyet değer (senetli borçlar ve verilen vadeli çekler reeskonta tabi tutulabilir.)
	1 yıldan uzun vadeli olanlar		İtfa Edilmiş Maliyet	

Tabloda görüldüğü üzere 1 yıl ve daha kısa vadeli alacaklarda TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre vade farkı ayrıştırılmadığı için VUK ile uyumsuzluğu bulunmamaktadır. Ancak 1 yıldan daha uzun süreli alacaklarda vade farkı ayrıştırılacağı için ertelenmiş bir gelir sözkonusu olmaktadır. Bu da ertelenen vergi borcunu ortaya çıkartmaktadır.

Borçlarda ise TMS/TFRS süre gözetmeksizin hepsinde vade farkını ayrıştırmaktadır. Dolayısıyla her vadeli alım işleminde ertelenmiş bir

gider oluşmaktadır. BOBİ FRS’de ise alacaklarda olduğu gibi 1 yıl ayrımı benimsenmiştir. Sonuç olarak TMS/TFRS’ye göre her vadeli alım işleminde ertelenmiş vergi alacağı söz konusu iken BOBİ FRS’ye göre 1 yıldan uzun vadeli alım işlemlerinde ertelenmiş vergi alacağı ortaya çıkmaktadır.

Örnek: İşletme 01.01.2022 tarihinde bir müşterisine peşin fiyatı (gerçeğe uygun değeri) 35.000 TL olan bir ticari malı 2 yıl vadeli olarak 40.000 TL fiyat ile satmıştır.

Örneği hem satıcı hem alıcı açısından şu şekilde ele alabiliriz:

TMS/TFRS’ye göre ilk kayıta peşin değer üzerinden kayıt yapılırken, dönemsonu itibarıyla gerçekleşen vade farkları gelir-gider olarak kaydedilmektedir. Bunun için de sözkonusu finansal aracın (borç-alacak) içindeki etkin faiz oranı’nı hesaplamak gerekmektedir.

Etkin faiz oranı hesaplaması

- Nominal Değer: 40.000
- Peşin Değer: 35.000

$$35.000 = \frac{40.000}{(1+t)^2} \quad \Rightarrow \quad \text{EFO (t)} = \% 6,9045$$

$$2022 \text{ yılı faiz geliri} = 35.000 * \%6,9045 = 2.416,57$$

İlk kayıta satıcı için 35.000 TL hasılat elde edilirken, 2022 yılı dönem sonunda 2.416,57 TL’lik bir vade farkı geliri oluşmaktadır. Alıcı için ise edinilen varlık ilk kayıta 35.000 TL peşin değeri ile kaydedilmekte, 2022 yılına ait 2.416,57 TL’lik borçlanma maliyeti varlığın maliyetine eklenmeyerek finansman gideri olarak raporlanmaktadır.

VUK’a göre ise vade farkları ayrıştırılmadığından ilk kayıta satıcı için 40.000 TL’lik bir hasılat geliri kaydedilirken, buna bağlı olan finansal araç (senet) de nominal değeri olan 40.000 TL’lik değer üzerinden kaydedilmektedir. Alıcı için ise vade farkı ayrıştırılmadan varlığın maliyeti 40.000 TL olarak kayıt altına alınmaktadır. Dönem sonunda ise bu alım-satım işlemindeki borç-alacak senede bağlı ise VUK açısından reeskonta tabi tutulabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 281 ve 285. maddelerine göre; senede bağlı alacak ve borçların değerlendirme günündeki kıymetlerine irca edilmesi sırasında; varsa senet üzerinde yazılı faiz oranının, senet üzerinde faiz oranının belli edilmediği hallerde T.C. Merkez Bankasının resmi iskonto

hadlerinin uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Örneğimizde senet üzerinde faiz oranı belirtilmediği için TCMB tarafından açıklanan iskonto oranı kullanılacaktır. TCMB tarafından 2022 yılı dönem sonu için belirlenen iskonto oranı (reeskont faiz oranı) %9,75'dir. 2022 yılına ait reeskont miktarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$F = \frac{(40.000 * 0,0975 * 1)}{(0,0975 * 1) + 1} = 3.553,5$$

İlk muhasebeleştirilmede ve 2022 yılı dönem sonundaki durumu şu şekilde özetleyebiliriz:

		01.01.2022	31.12.2022
TMS/TFRS BOBİ FRS	{	Senedin değeri (peşin değer) : 35.000 TL	Vade Farkı : 2.416,57
			Geliri : TL
			Toplam Gelir (35.000 + 2.416,57) : 37.416,57 TL
VUK	{	Senedin değeri (nominal değer) : 40.000 TL	Reeskont : 3.553,53
			Faiz Gideri : TL
			Toplam Gelir (40.000 -3.553,53) : 36.446,47 TL

31.12.2022 tarihi itibarıyla fark:

➤ TMS/TFRS Değeri : 37.416,57 TL

➤ VUK Değeri : (36.446,47) TL

Fark : 970,10 TL

Ortaya çıkan 970,10 TL'lik fark, satıcı açısından (vadeli alacaklardan) “indirilebilir geçici fark” olurken, alıcı açısından (vadeli borçlardan) “vergilendirilebilir geçici fark” olmaktadır. Diğer bir ifade ile satıcı açısından **ertelenmiş vergi borcu** söz konusu olurken, alıcı açısından **ertelenmiş vergi varlığı** oluşmaktadır.

Ertelemiş vergiler ile ilgili yapılacak muhasebe kayıtları ise şu şekilde olacaktır:

➤ **Satıcının Kaydı:**

692 Sürdürülen Faaliyetlerden Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi	223,12	
489 Ertelemiş Vergi Borcu		223,12
$970,10 \times 0,23 = 223,12$		

➤ **Alıcının Kaydı:**

289 Ertelemiş Vergi Varlığı	223,12	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi		223,12
$970,10 \times 0,23 = 223,12$		

3.3. Amortisman İşlemlerinden Kaynaklanan Ertelemiş Vergiler

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre amortisman ayrılma hükümleri ile VUK'a göre amortisman ayrılma hükümleri arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca amortisman tabi varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyetini oluşturan unsurlar arasında fark olması durumunda dönem sonlarında ayrılacak amortisman miktarları da farklılaşacaktır.

Bu farklılıklardan dolayı eğer VUK'a göre ayrılması gereken amortisman daha fazla olursa vergilendirilebilir geçici fark sözkonusu olmakta ve "ertelenmiş vergi borcu" oluşmaktadır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre ayrılması gereken amortismanın daha fazla olması durumunda ise "indirilebilir geçici fark" söz konusu olmakta ve "ertelenmiş vergi varlığı" oluşmaktadır.

Amortisman tabi varlıklar "maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar" ile ilgili mevzuatta yer alan hükümleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

Tablo 3: Amortisman İşlemlerine İlişkin Mevzuattaki Hükümler

UYGULAMA	TMS/TFRS-BOBİ FRS	MSUGT-VUK
İlk Edinimdeki Vade Farkı	TMS/TFRS (ayrıştırılır, maliyete eklenmez.) BOBİ FRS'ye (1 yıldan uzun vadeli işlemlerde ayrıştırılır, maliyete eklenmez.)	Ayrıştırılmaz, maliyete eklenir.
Amortisman tabi değer	Kalıntı değer düşülmüş maliyet bedeli	Maliyet bedeli
Yararlı Ömür	İşletmeler kendi belirler.	Maliye Bakanlığı belirler.
Kıst Amortisman Uygulaması	Bütün Maddi Duran Varlıklarda Uygulanır.	Yalnızca Binek Otomobiller İçin uygulanır.

Örnek: İşletme peşin değeri 45.000 TL olan bir makineyi 2 yıl vadeli olarak 50.000 TL bedel ile 01.04.2022 tarihinde satın alarak kullanmaya başlamıştır. Varlığın kalıntı değeri 5.000 TL, işletmenin belirlediği ekonomik ömür 8 yıldır. Maliye Bakanlığı'nın belirlediği ömür ise 5 yıldır.

Örneği Tablo 3'deki hükümlere göre ele aldığımızda amortisman hesaplamasında TMS/TFRS ile MSUGT-VUK arasında birçok farklılığın ortaya çıktığı görülmektedir. Bu farklılıklara göre amortisman hesaplamaları Tablo 4'deki şekilde olacaktır.

Tablo 4: Mevzuatlara göre amortisman hesaplaması

	TMS/TFRS-BOBİ FRS	MSUGT-VUK
Kayıtlı Değeri	45.000 (vade ayrıştırılmış)	50.000
Kalıntı Değeri	(5.000)	-
Amortisman Tabi değer	40.000	50.000
Yıllık Amortisman Miktarı	5.000 (40.000 / 8)	10.000 (50.000/5)
Ayrılacak Amortisman Miktarı (kıst uygulaması)	3.750 (5.000* (9/12))	10.000

Bu hesaplamalara göre:

- VUK'a göre ayrılacak amortisman miktarı : 10.000
- TMS/TFRS'ye göre ayrılacak amortisman miktarı : (3.750)
- Vergilendirilebilir Geçici Fark : 6.250

- o Ertelemiş Vergi Borcu : **1.437,5** ($6.250 \times 0,23$)⁴

Yapılacak muhasebe kaydı ise şu şekildedir:

692 Sürdürülen Faaliyetlerden Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi	1.437,5	
489 Ertelemiş Vergi Borcu		1.437,5
6.250 x 0,23 = 1.250		

Aynı örnekte kalıntı değer olmadığını ve işletmenin belirlediği ekonomik ömrün 3 yıl olduğunu varsayarsak durum şu şekilde olmaktadır:

	TMS/TFRS-BOBİ FRS	MSUGT-VUK
Amortisman Tabi değer	45.000	50.000
Yıllık Amortisman Miktarı	15.000 ($45.000 / 3$)	10.000 ($50.000/5$)
Ayrılacak Amortisman Miktarı (kıst uygulaması)	11.250 ($15.000 \times (9/12)$)	10.000

Buna göre:

- TMS/TFRS'ye göre ayrılacak amortisman miktarı : 11.250
- VUK'a göre ayrılacak amortisman miktarı : (10.000)
- o İndirilebilir Geçici Fark : 1.250
- o Ertelemiş Vergi Varlığı ($1.250 \times 0,23$) : **287,5**

Yapılacak muhasebe kaydı ise şu şekildedir:

289 Ertelemiş Vergi Varlığı	287,5	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi		287,5
1250*0,20 = 287,5		

4 2022 yılı için belirlenmiş Kurumlar Vergisi Oranı % 23'dür.

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere vadeli edinim, kalıntı değer, amortisman süresi farkı gibi durumların varlığına göre bazen ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkarken bazen ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkabilmektedir.

3.4. Karşılık Ayırma İşlemlerinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler

Muhasebe mevzuatında aşağıdaki şekilde iki farklı karşılık türü bulunmaktadır;

- Aktif Hesapları Düzenleyici Karşılıklar
- Borç ve Gider Karşılıkları

Karşılıklarla ilgili muhasebe mevzuatlarındaki farklı hükümlerden dolayı ertelenmiş verginin ortaya çıktığı görülmektedir.

3.4.1. Aktif Hesapları Düzenleyici Karşılıklar

Muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereğince varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri ve muhtemel zararlar ile ilgili karşılık ayrılması gerekmektedir. MSUGT'lerinde yer verilen aktif düzenleyici hesaplar şunlardır:

- Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Şüpheli Alacak Karşılıkları
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları

Bunlara ek olarak KGK tarafından hazırlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı'nda aşağıdaki hesaplara da yer verildiği görülmektedir:

- Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Devam Eden İnşa (Proje)...Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları

Menkul kıymetlerdeki değer düşüklüklerinin neden olduğu “ertelenmiş vergi” konusuna “değerleme farklılıkları” başlığı altındaki örnekte yer verilmiştir. Diğer değer düşüklüklerinden kaynaklanan ertelenmiş vergiler ile ilgili açıklamalar ve örnekler şu şekildedir:

- **Şüpheli Alacak Karşılıkları:**

VUK'un 323. maddesine göre bilanço usulüne göre defter tutan işletmeler, ticari alacaklarının (ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan) vadesi geldiği halde ödenmemesi durumunda **icra takibi ve dava açmak suretiyle** alacaklarına karşılık ayırarak gider yazabilmektedirler. Ancak TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre şüpheli durumdaki her alacak için karşılık ayrılması gerekmektedir. Bu durumda icra ve dava safhasında olmayan alacaklar için karşılık ayrılması durumunda ayrılacak karşılık tutarı “kanunen kabul edilmeyen gider” sayılacak ve ertelenmiş vergi ortaya çıkacaktır.

Örnek: İşletmenin senetli alacaklarından 10.000 TL'lik kısmının 01.10.2022 tarihi itibarıyla şüpheli duruma geldiği tespit edilmiş ve tamamı için karşılık ayrılmıştır.

651	Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	10.000	
	129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılığı		10.000
289	Ertelenmiş Vergi Varlığı	2.300	
	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi		2.300
10.000 x 0,23 = 2300			

- **Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı**

VUK md.274'e göre emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Değerleme günü itibarıyla emtianın satış bedeli, maliyet bedeline nazaran **%10 ve daha fazla** bir düşüklük göstermesi halinde, maliyet bedeli yerine, VUK'nun 267. maddesi gereğince "Takdir Komisyonunca" takdir yolu ile değerlendirilir. Hem TMS/TFRS hem de BOBİ FRS'ye göre ise stoklar “maliyet” ve “net gerçekleşebilir değer” in, düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Ancak net gerçekleşebilir değer ile maliyet bedeli arasında herhangi bir oran **belirtilmemiştir**. Dolayısıyla net gerçekleşebilir değer maliyetten düşük olduğu her durumda stoklar için karşılık ayrılması gerekmektedir. Bu nedenle değer düşüklüğünün %10'un altında olduğu durumlarda TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulaması ile VUK arasında uyumsuzluk olacağı için “ertelenmiş vergi” ortaya çıkacaktır.

Örnek: İşletmenin elindeki stoklardan maliyet bedeli 20.000 TL olan kısmının net gerçekleşebilir değerinin dönem sonunda 19.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Örnekte, 1000 TL (20.000 - 19.000 TL) bir değer düşüklüğü sözkonusudur. Bu da maliyet bedelinin % 5'ini oluşturmaktadır (1000 / 20.000). TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre karşılık ayrılması gerekirken, VUK'a göre karşılık ayrılamamaktadır. Dolayısıyla ertelenmiş vergi ortaya çıkmaktadır.

Yapılacak muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	1.000	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)		1.000
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	230	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Gider Etkisi		230
1.000 x 0,23 = 230		

• **Amortisman Tabi Duran Varlıklarda Değer Düşüklükleri**

VUK'da amortisman tabi duran varlıklar için değer düşüklüğü uygulaması bulunmamaktadır. Ancak VUK md.317'de sayılan sınırlı hallerde Maliye Bakanlığı'na müracaat edilmesi durumunda fevkalade amortisman oranları belirlenebilmektedir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS 'ye göre ise bir varlığın geri kazanılabilir değerinin maliyet bedelinden düşük olduğu durumlarda varlık değer düşüklüğüne uğramış sayılmakta ve karşılık ayrılmaktadır. Ayrılacak karşılık VUK açısından kabul edilmediği için ertelenmiş vergi ortaya çıkacaktır.

Örnek: İşletmenin kayıtlı varlıkları arasında bulunan maliyet bedeli 100.000 TL, birikmiş amortismanı 40.000 TL olan bir taşıtın geri kazanılabilir değerinin 45.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Taşıtın net defter değeri (100.000-40.000) = 60.000 TL

Geri Kazanılabilir Değer = (45.000) TL

Değer Düşüklüğü Tutarı = 15.000 TL

Örnekte hesaplanan 15.000 TL'lik değer düşüklüğü TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre gider olarak muhasebeleştirilecektir. Ancak bu karşılık VUK'a göre gider gösterilemediği için ertelenen vergi hesaplanarak kaydedilecektir. Örnekle ilgili yapılacak muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar	15.000	
256 Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)		15.000
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	3.450	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Gider Etkisi		3.450
$15.000 \times 0,23 = 3.450$		

3.4.2. Borç ve Gider Karşılıkları

MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre bazı durumlarda ileride karşılaşılabilecek olan gider ve zararlar için karşılık ayrılması gerekmektedir. VUK'da bu konuda özel bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu (GVK) madde 40/3'e göre, bir giderin matrahtan düşülebilmesi için **ödenmiş olması** şartı aranmaktadır. Dolayısıyla ileride gerçekleşmesi mümkün olan gider ve zararlar için ayrılacak karşılıklar “kanunen kabul edilmeyen gider” sayılacağı için ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır.

Borç ve Gider Karşılıkları, KGK tarafından hazırlanan TMS/TFRS Hesap Planında detaylı bir şekilde bölümlenmiştir. Buradaki örnekler ise “Kıdem Tazminatı Karşılıkları” ve “Diğer Borç ve Gider Karşılıkları” şeklinde ele alınmıştır.

➤ **Kıdem Tazminatı Karşılığı:**

Muhasebe ilkeleri gereğince işletmedeki personeller için “Kıdem Tazminatı” ayrılması zorunludur. MSUGT'lerine göre bütün çalışanlar için (fiili yükümlülüğün tamamı) karşılık ayrılırken, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre tahmini tutar üzerinden karşılık ayrılmaktadır. VUK'da ise kıdem tazminatı ile ilgili bir düzenleme yoktur. Ancak GVK 40/3'deki hüküm kıdem tazminatı için de geçerlidir. Dolayısıyla ayrılacak kıdem tazminatı kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olup ertelenen vergi varlığına neden olmaktadır.

Örnek: İşletmede çalışan işçiler bütün işçiler için 2022 yılında hesaplanan kıdem tazminatı (fiili yükümlülük) tutarı 60.000 TL'dir. Bu durumda MSUGT'lerine göre fiili yükümlülük kadar kıdem tazminatı ayrılacaktır. Ancak ayrılan tazminat kanunen kabul edilmeyen gider olduğu için mâli kârın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

- MSUGT'lerine göre yapılacak muhasebe kayıtları şu şekildedir:

770 Genel Yönetim Giderleri	60.000	
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları		60.000
970 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Borçlu Hesabı	60.000	
971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		60.000

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre ise tahmini bir tutar belirlenmekte ve belirlenen tutara göre kıdem tazminatı ayrılmaktadır. Örneğimizde tahminen 25.000 TL'lik bir kıdem tazminatı hesaplandığı varyayılacak olursa yapılacak kayıtlar şu şekilde olacaktır:

770 Genel Yönetim Giderleri	25.000	
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları		25.000
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	5.750	
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Gider Etkisi		5.750
25.000 x 0,23 = 5.750		

➤ **Diğer Borç ve Gider Karşılıkları:**

Bu başlık altında ileride nakit çıkışına neden olması muhtemel olan garanti karşılıkları, dava karşılıkları gibi karşılıklar yer almaktadır. Bu karşılıklar da kıdem tazminatında olduğu gibi fiilen ödemenin yapılmadığı dönemde ayrılacağı için ertelenmiş vergi varlığına sebep olmaktadır.

Örnek⁵: Bir müşteri, 2022 yılında satın aldığı malın kusurlu olduğu iddiası ile şirketi dava etmiştir. Davanın 2023 yılında sonuçlanması beklenmekte olup avukatlara göre davayı kaybetme ihtimali çok yüksektir. 2023 yılında beklenen muhtemel nakit çıkışı da 30.000 TL'dir. 2022 yılı itibarıyla ileride 30.000 TL zarar ihtimalinin güçlü olarak ortaya çıkmasından dolayı karşılık ayrılacaktır. Ancak dava sonuçlanıp herhangi bir ödeme yapılmadığı için ayrılan karşılık ertelenmiş vergi varlığı doğuracaktır.

760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	30.000	
	379 Diğer Karşılıklar		30.000
289	Ertelemiş Vergi Varlığı	6.900	
	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Gider Etkisi		6.900
30.000 x 0,23 = 6.000			

SONUÇ

Muhasebe mevzuatı ile vergi kanunları arasındaki farklı uygulamalar dönem kârının ve dolayısıyla dönem vergisinin farklı oluşmasına neden olmaktadır. Bu farklılıkların giderilmesi amacıyla TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de “ertelenmiş vergi” kavramına yer verildiği görülmektedir. Ancak ertelenmiş vergilere ilişkin işlemlerin nasıl yapılacağı konusunda yeterli açıklamaların olmaması nedeniyle meslek mensupları bu alanda sorun yaşamaktadırlar. Bu bölümde “ertelenmiş vergi” konusuna ilişkin mevzuatta yer alan hükümlere yer verilmiş, örnek olaylar çerçevesinde konunun açıklanmasına çalışılmıştır. Ertelemiş vergi konusuna ilişkin olarak mevzuat açısından şu tespitleri yapmak mümkündür:

- TMS/TFRS değerlendirme konusunda “gerçeğe uygun değer” yöntemini esas aldığı ve yaklaşım olarak “ilke bazlı” bir yaklaşım benimsediği için vergi mevzuatı ile birçok farklılık göstermektedir. Çünkü vergi mevzuatı ve özellikle Vergi Usul Kanunu uygulamalarda kolaylık sağlamak için “maliyet esaslı” değerlemeyi benimserken, uygulamada birlik sağlamak amacıyla da “kural bazlı” bir yaklaşım sergilemektedir. Bu da birçok muhasebe uygulamasında “ertelenmiş vergi” olgusunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

5 Güler, 2018: 685'deki örnekten uyarlanmıştır.

- BOBİ FRS’de ise temel olarak TMS/TFRS’nin uygulamaları esas alınmış olmakla birlikte hazırlanma sürecinde VUK’a uyumlu olmasına da dikkat edilmiştir. Özellikle “gerçeğe uygun değer” tespitinin zor ve masraflı olduğu durumlarda “maliyet esası” yöntemine yer verdiği için vergi mevzuatı ile TMS/TFRS kadar uyumsuz olduğu söylenemez. Bu da “ertelenmiş vergi” doğuran olayların TMS/TFRS’den daha az olacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır.
- MSUGT’leri ise yayınlanma amacı itibarıyla TMS/TFRS gibi finansal tablo kullanıcılarını hedef almasına rağmen değerlendirme ilkelerini bünyesinde barındırmaması ve bu konuda VUK’daki ilkelerin esas alınması nedeniyle vergi mevzuatı ile değerlendirme konusunda uyumsuzluğu bulunmamaktadır. Ancak temel ilkeleri arasında yer alan “ihtiyatlılık” kavramının VUK’daki uygulamalar ile bazı durumlarda uyuşmaması nedeniyle ayrılan karşılıklar vergi açısından “kanunen kabul edilmeyen gider” sayılmaktadır. Bunun haricinde genel olarak bir uyumsuzluğu göze çarpmamaktadır.

KAYNAKÇA

- Güçlü, C. Ç. (2016). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Ertelemiş Vergiler ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1(2), 29–50.
- Güler, İ. (2018). Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı” Uygulaması. *Yaklaşım Yayıncılık, Ankara*.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2017). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS), 10.Baskı. *Gazi Kitabevi*.
- Özerhan, Y., & Yanık, S. (2012). Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları- Türkiye Finansal Raporlama Standartları. *TÜRMOB Yayınları-427, Ankara*.
- Uluşan, H., & Özdemir, N. (2022). Farklı Muhasebe Düzenlemelerine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Mizan Düzeyinde Dönüşüm Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar Üzerine Bir Araştırma. *İçinde, Teorikten Görgüle Muhasebe Araştırmaları, Ed: Osman Seyitoğulları, Orion Akademi, Ankara*, 1–48.

MEVZUAT

- Maliye Bakanlığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)
- Türkiye Muhasebe Standardı 12 – Gelir Vergisi Standardı
- Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları Bölüm 23 “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler”
- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları Bölüm 20 “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler”