

MUHASEBE VE DENETİM DÜNYASI

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI, ERTELENMİŞ VERGİLER VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Cansu ÇEVİK GÜÇLÜ – Uzman Yrd.



ÖZET

Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) içerisinde yer alan TMS 12 Gelir Vergileri Standardının amacı genel olarak, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesi ve vergisel sonuçların finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin esasları belirlemektir. Bir başka ifadeyle söz konusu standart, yerel mevzuat ve TMS'ler kapsamında hesaplanan kar rakamları arasındaki farktan kaynaklı olarak oluşan geçici farkların ve ertelenmiş vergilerin hesaplanmasını, kayıt altına alınmasını, finansal tablolarda gösterimini ve dipnotlarda verilmesi gereken bilgileri açıklar.

Bu kapsamda bahse konu standartla, mali kar ile ticari kar arasında ortaya çıkan geçici farkların neden olduğu vergi etkileri hesaplanarak daha güvenilir ve gerçekçi verilere ulaşılır. Piyasada faaliyet gösteren mekanizmaların sağlıklı karar vermelerine yarar sağlayan TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, gerek amacı ve kapsamı gerekse ertelenmiş vergi, ticari/mali kar ve bunların hesaplanması gibi hususlar açısından, açıklanmaya ve ayrıntılı bir analiz ve değerlendirme yapılmasına ihtiyaç duymaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Geçici Fark, Ertelenmiş Vergi, Ticari Kar/Mali Kar, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi

ABSTRACT

Generally the main objective of the TMS 12 Income Taxes Standard which is included in Turkish Accounting Standards/Financial Reporting Standards to establish the principles for recognition of the taxes that are calculated over the revenues of a Corporation within accounting context and reflecting the taxational results in financial tables. In other words, mentioned standard provides the information which are required to be included in the footnotes and calculation and recording of temporary difference and deferred taxes as a result of the difference between profit figures within the scope of local legislations and TMS and showing them within the financial statements.

Within this scope more reliable and realistic data can be obtained by calculating the tax effects which are caused by the difference between financial profits and commercial profits through the mentioned standard. TMS 12 Income Taxes Standard which provides the active mechanism in the market with the opportunity to take more healthy decisions, requires to be clarified and scrutinized through analysis and assessments with respect to the issues of deferred tax, commercial/financial profits and their calculation both considering the objective and scope of this standard.

Keywords: Turkish Accounting Standards, Temporary Difference, Deferred Tax, Commercial Profit/Financial Profit, Local Financial Reporting Frame

GİRİŞ

Uluslararası ticaret hacminin, her geçen gün artması nedeniyle benzer işlemlerin farklı ifade edilmesi, bilgilerin aktarımında sorunlar yaratmaktadır. Bu farklılıkların giderilmesi için uluslararası platformda ortak bir dil oluşturmak, işletmelerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerini hem işletme içerisindeki bilgi kullanıcılarına hem de yatırım, fon bulma veya fon sağlama amaçlı bilgi kullanıcılarına doğru, güvenilir, anlaşılabilir ve zamanında sunabilmek ve nihayetinde farklı ülkelerin aynı türde olan işletmelerinin muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkları gidermek amacıyla uluslararası muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmuştur.

Bu ihtiyaç doğrultusunda ülkeler, yerel muhasebe standartlarını terk etmiş ve uluslararası düzeyde geçerli muhasebe standartlarını kullanma konusunda önemli adımlar atmışlardır. Bu gelişmeler ekseninde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS (IFRS) aynen Türkçe'ye çevrilmiş ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) başlığı altında Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Halihazırda yürürlükte olan söz konusu standartların, finansal tabloların hazırlanmasında hangi işletmeler tarafından zorunlu olarak uygulanacağı ve hangi işletmeler için uygulamanın ihtiyari olduğu, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 26/08/2014 tarihinde yayımlanan Tebliğ ile belirlenmiştir. Bahse konu işletmeler, finansal tablolarını muhasebe standartlarına uyumlu olarak hazırlamak zorunda olsa dahi, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine (MSUGT) harfiyen uyararak muhasebe kayıtlarını yapmak, mali tablolarını oluşturmak, ticari bilanço karlarını saptamak ve bu kar rakamları üzerinden vergilerini ödemek zorundadırlar. Oysa TFRS'ler vergi kuralları ne olursa olsun, finansal tabloların muhasebe kurlarına göre düzenlenmesi gerektiğini öngörmektedir. Bu durum TFRS ve MSUGT'a göre hazırlanan finansal tablolar arasında ticari

ve mali karın hesaplanmasındaki farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

TMS 12 "Gelir Vergileri" standardı, bu iki hesaplamadan kaynaklanan farklar geçici bir özelliğe sahip ise bu geçici farkların hesaplanmasını, vergi etkilerinin yani ertelenmiş vergilerin bulunmasını, kayıt altına alınmasını ve finansal tablolarda gösterilmesini öngörmektedir.

Bu bilgiler kapsamında makalemiz içerisinde, TMS 12 "Gelir Vergileri" standardından yola çıkılarak standartta yer alan önemli kavramlar üzerinde durulmuş, ticari ve mali kar arasında oluşan farklara değinmek suretiyle, ertelenmiş vergi kavramı ve bu kavramın finansal tablolar üzerindeki etkileri açıklanmaya çalışılmıştır. Bu şekilde standardın uygulanmasındaki zorluklar ve dikkat edilmesi gereken hususlar açıklığa kavuşturularak, ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin hangi muhasebe hesaplarında izlenmesi gerektiğine ilişkin yol gösterilmeye çalışılmıştır.

1.Standardın Amacı

Bu standart ülkemizdeki kurum kazancı ve vergisi için kullanılır (Örten vd, 2015:159). Standardın amacı, gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden alınan vergilerin) muhasebeleştirilmesinin düzenlenmesi, bir işletmenin finansal durum tablosunda yer alan varlık ve borçların defter değerlerinin, ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödeme yapılmasının, cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların cari ve ileriki dönemlerdeki vergisel sonuçlarının belirlenmesidir (Gökçen vd., 2011:207).

Ülkemizdeki genel uygulamanın aksine standart verginin hesaplanmasında temelde ticari karı esas almaktadır. Ticari karın hesaplanmasında söz konusu olan gelirlerden gelecekte vergi yükü olmayacak gelirler (temettü geliri, rüçhan hakkı kuponu satış geliri, emisyon primi vb.) ile gelecekte indirimi söz konusu olmayan giderler (vergi cezası, para cezaları vb) gibi sürekli farklılıkları nazara almaz (Örten vd., 2015:159).

2. Standardın Kapsamı

Bu Standart gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Bu Standardın uygulanmasında, gelir vergileri vergilendirilebilir gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve müş-terek anlaşmaların raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti yapmak suretiyle ödenen vergileri de kapsar. Standart aynı zamanda devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri de içerir.

3. Standartta Yer Alan Önemli Kavramlar

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.

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

4. Ticari Kâr İle Mali Kâr Arasında Oluşan Farklar

Kâr kavramı genel olarak satış geliri ile maliyet arasındaki farktır. Ticari kar (muhasebe kârı); işletmenin belirli bir faaliyet dönemi sonunda elde ettiği tüm gelirleri ile aynı dönemde dönem karı ile ilgili vergi gideri hariç katlandığı giderleri arasındaki farktır. Yani ticari kar, vergi gideri öncesi dönem karını (zararını) ifade eder. Mali kar ise; vergi mev-

zuatına göre üzerinden vergi hesaplanacak kar tutarıdır (Akdoğan, 2006:2).

Finansal muhasebe sistemi ve vergi muhasebesi sistemi amaçlarının birbirinden farklı olması, muhasebe karı ile vergi matrahının birbirine eşit olmamasının temel sebebi olarak kabul edilmektedir. Muhasebe standartları, finansal tablo kullanıcılarının kararlarına temel oluşturacak bilgileri sağlamaktadır. Buna karşılık, vergi düzenlemelerinin amacı ise; vergi yükümlülüklerinin etkin bir şekilde belirlenmesini ve bunu takiben bu gelirin tahsil edilmesini sağlamaktır. Bununla birlikte, diğer bir amaç ise işletmelerin belirli faaliyetlerde bulunması için teşvik edici unsurlar oluşturmaktır (Hanlon, 2003:4).

Vergi hesaplarında tahakkuk esasına değil genellikle nakit esasına göre kayıt yapılmakta olup, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolarda yer alan vergi öncesi kar rakamı ile dönemin vergi yükümlülüğü arasındaki oransal ilişki cari vergi oranlarını temsil etmemektedir (Oruç, 2006:104).

Muhasebe karı ve vergi matrahı arasında farklara neden olan unsurları genel olarak aşağıdaki gibi gruplandırmak mümkündür:

- Değerleme açısından farklılıklar,
- Kanunen kabul edilmeyen giderler açısından farklılıklar,
- Amortismanlar konusunda farklılıklar,
- Karşılıklar konusunda farklılıklar,
- Reeskont işlemleri açısından farklılıklar,
- Vergilendirilmeyecek gelirler açısından farklılıklar,
- Vergilemenin veya tahsilinin ertelendiği vergiler açısından farklılıklar,
- Yatırım indirimi uygulaması açısından doğan farklılıklar,
- Enflasyon muhasebesinin uygulanması açısından doğan farklılıklar,
- Vergi oranlarındaki farklar nedeniyle ortaya çıkan farklılıklar,

k) Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar.

Konuyu özetlemek gerekirse, ticari kârdan mali kâra geçebilmek için bir diğer ifadeyle vergi matrahına ulaşabilmek için ticari kâra kanunen kabul edilmeyen giderler ilave edilecek, vergiden istisna gelirler ise düşürülecektir. Mali kâr ile ticari kâr arasında oluşan bu farklar iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar sürekli ve geçici farklardır.

4.1. Sürekli Farklar

Muhasebe kârı ile mali kârın farklılaşmasına vergi mevzuatının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler neden oluyorsa, bu farka sürekli fark denir (Özkan, 2009:98).

Başka bir ifade ile sürekli farklar ticari ve mali kârın sadece birinin hesaplanmasında dikkate alınan, diğerinde hesaplamaya dâhil edilmeyen ve izleyen dönemlerde de dikkate alınmayarak kâr hesabında ticari ve mali yönden sürekli farklılık yaratan istisna kazançlar ve kanunen kabul edilmeyen giderler gibi gelir ve gider kalemlerinden oluşan ve dönemsel değil kesin farklardır (Demir, 2001).

Sürekli farklara neden olan giderler;

- Vergi cezaları ve zamları,
- Trafik cezaları ve zamları,
- 6183 sayılı kanuna uygun şekilde ödenen ceza ve tazminatlar,
- Binek araçlara ait Motorlu Taşıtlar Vergisi,
- Alkol, alkollü içecekler, tütün mamulleri ile ilgili ilan ve reklam giderleri,
- Basın tazminatları,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler,
- Dağıtılan örtülü kazançlar,
- Beş yılı doldurmuş ve indirimine konu edilmemiş geçmiş yıl zararları,

- Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar vb. (Tekşen, 2010:300).

Sürekli farklara neden olan gelirler;

- İştirak Kazançları,
- Belli şartların varlığı halinde tam mükellef anonim şirketlerin yurtdışı iştirak hisse satış kazançları,
- Emisyon prim kazançları,
- Risturn istisnası,
- Yazılım ve Ar-Ge Teknoloji Geliştirme Kanunu Çerçevesinde tanınan istisna kazançlar,
- Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazançları,
- Serbest bölge kazançları,
- Uluslararası anlaşmalara istinaden Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde tanınan istisnalar,
- Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet işlerinden elde edilen kazançlar vb. (Tekşen, 2010:300).

4.2. Geçici Farklar

Geçici farklar, bir varlığın veya yükümlülüğün bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklardır. Başka bir ifadeyle, geçici farklar şirket varlıklarının ve borçlarının TMS'de yer alan değerlendirme ilkeleri vasıtasıyla tespit edilen değerleri ile vergi mevzuatındaki değerlendirme ilkeleri çerçevesinde belirlenen değerleri (vergiye esas değer) arasındaki farklardır. Geçici farklar, muhasebenin ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkesi yanında vergi kanunlarının gelirin elde edilmesi ilkesinden kaynaklanmaktadır (Tunç, 2007:61).

Geçici farklar iki ayrı durumda ortaya çıkar (Kavak, 2008:45):

- a. Gelir ve giderlerin doğma zamanı ile vergi mevzuatına göre tanınma zamanlarının farklı oluşuna bağlı olarak mey-

dana gelen geçici farklar ki bu farklara zamanlama farkları da denilir. Bu farklar gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleşmesi veya borcun ödenmesi ya da gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkarlar. Örneğin, kıdem tazminatı karşılığının ayrıldığı dönemde ticari karın tespitinde gider olarak kaydedilmesine rağmen mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır ve kıdem tazminatının ödendiği dönemde fark ortadan kalkmaktadır. Önceki dönemde indirimini kabul edilmediği için matraha ilave edilen karşılık gideri bir vergi varlığı yaratmakta, vergi yasalarınca indirilebilir duruma geldiğinde matrahtan düşülmektedir. Bir başka ifadeyle matraha ilave edildiği dönemde ödenen vergi, matrahtan indirildiği dönemde mahsup edilmektedir. Önceki yıllarda matraha ilave edilmesi nedeniyle peşin ödenen vergi niteliğindeki tutarlar, izleyen yıllarda matrahtan indirilebilir hale gelinceye kadar, bir vergi varlığı olarak nitelendirilir ve bu varlık bilanço aktifinde gösterilir.

- b. Geçici farklar, zamanlama farklılıkları dışında aktif ve pasif kaleminin vergi yasalarına göre belirlenen değeri (vergi değeri) ile mali tablolarındaki muhasebe ilkelerine göre belirlenen değerinin (muhasebe değerinin) farklı oluşundan da kaynaklanabilir. Başka bir ifadeyle, muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında varlık ve kaynakların değerlendirilme ölçülerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklarda geçici farklardır. Geçici farklar neden kaynaklanmış olursa olsun belli bir zaman dilimi içerisinde kendiliğinden ortadan kalkmaktadır.

Ortaya çıktıkları zaman ile vergi kanunlarınınca tanınma zamanları farklı olan gelir ve giderler, her bir muhasebe dönemi ayrı ayrı olarak ele alındıklarında ticari kar ile mali kar arasında farklılıklar oluşur. Ancak oluşan farklar geçici fark niteliğinde oldukları için bir ya da birkaç dönem sonra ortadan kalkacaktır. Geçici farka neden olan gelir ve giderler aşağıda belirtilmiştir. Ayrıca, oluşan geçici farklar bilançonun farklı değerler ile

değerlenmesinden de doğmaktadır (Kaval, 2005:405).

Geçici farka neden olan giderler şu şekildedir:

- Kıdem tazminatı karşılığı giderleri,
- Diğer borç ve gider karşılığı giderleri,
- Alınan çekler reeskont giderleri,
- Vadesiz alacak reeskont giderleri,
- Fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri,
- Alış bedelinin altında bir değerle değerlendirilmiş hisse senetleri nedeniyle gider yazılan tutarlar,
- Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılık giderleri (Örten vd., 2015:165).

Bu farklar gelecek dönemde ortadan kalktıkları zaman matrahtan indirilecektir. Matraha eklendikleri zaman ertelenmiş vergi varlığı yaratırken, matrahtan indirildikleri dönem ortadan kalkarlar.

Geçici farka neden olan gelirler şu şekildedir:

- Hisse senetleri değer artış kazançları,
- Verilen çekler reeskont gelirleri,
- Vadesiz borçlar reeskont gelirleri,
- Vergi yasalarına göre maliyet bedelinin üzerinde bir değerle değerlendirilen varlıklar (devlet tahvil, hazine bonoları hariç) (Örten vd., 2015:166).

Bu farklar ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak mali tablolara yansımaktadır. Bir varlık ya da kaynak kaleminin ticari bilançoadaki değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farktan kaynaklanan geçici farklar iki ana başlık altında toplanmaktadır:

- Vergilendirilebilir geçici farklar
- İndirilebilir geçici farklar

4.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Vergilendirilebilir geçici farklar, bir varlık veya yükümlülüğün defter değeri (muhasebe değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr (zararın) hesabında dikkate alınan farklardır. Daha açık bir tanım yapmak gerekirse, vergilendirilebilir geçici farklar aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farklar toplamıdır (Akdoğan, 2006:3).

Ticari ve mali kâr arasında vergilendirilebilir geçici farklar ticari kârın mali kârdan

fazla olması ve fazlalık kalemlerinin izleyen yıllarda mali kâr kapsamına dâhil edilmesi neticesinde vergilendirilecek olması durumunda ortaya çıkar. İzleyen yıllarda vergiye tabi tutulacak olan geçici farklar cari dönemde ertelenen vergi yükümlülüğü yaratır ve bu borç izleyen yıllarda vergilendirilmek suretiyle ortadan kaldırılır. Vergilendirilebilir geçici farkların ve buna bağlı olarak ertelenen vergi yükümlülüğünün doğabilmesi için ticari kâra dâhil edilen bazı gelirlerin mali kâra izleyen dönemlerde dâhil edilmesi ve/veya mali kârdan indirilen bazı giderlerin ticari kârdan izleyen yıllarda indirilmesi gerekir (Demir, 2001).

Vergilendirilebilir geçici farkları aşağıdaki şekilde formüle edebiliriz (Köse vd., 2009:54):

Tablo 1: Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Vergiye tabi geçici farklar	
Varlıklar için geçici farklar	Kayıtlı (defter) değeri > Vergiye esas değer
Yükümlülükler için geçici farklar	Kayıtlı (defter) değeri < Vergiye esas değer
Gelirler için geçici farklar	Kayıtlı (defter) değeri > Vergiye esas değer
Giderler için geçici farklar	Kayıtlı (defter) değeri < Vergiye esas değer

Bütün vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilir. Ancak aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilmez:

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

Ancak bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergilendirilebilir geçici farklar için, ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilir.

Dinç'e göre vergilendirilebilir geçici farklara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- **Faiz Gelirleri:** Muhasebe kurallarına göre tahakkuk eden faiz, ait olduğu dönemlere yazılmak zorundadır. Vergi kurallarına göre ise faiz ancak tahsil edildiğinde gelir olarak kabul ediliyorsa, tahsil edilmeyen ancak tahakkuk etmiş olan faiz gelirleri, bilançoda gelir tahakkukları adı altında gösterilir.

Örneğin; 30 Haziran 2006 tarihinde alınan 2 yıl vadeli özel sektör tahvili için 1.000 TL faiz elde edileceği hesaplanmıştır. Faiz geliri henüz tahsil edilmediği için Gelir Tahakkukları Hesabı 1.000 TL borçlandırılır. Yılsunu itibari ile bu hesabın muhasebe değeri 1.000 TL gözükürken, vergi değeri sıfır olarak gözükür. Aradaki fark $(1.000-0) = 1.000$ TL vergilendirilebilir geçici farktır.

- **Eksik Amortisman Ayırma:** Muhasebe karının belirlenmesinde dikkate alınan amortisman ile vergilendirilebilir karın tespitinde dikkate alınan amortisman aynı olmayabilir.

Örneğin, 1.000 TL'ye satın alınmış olan duran varlığa muhasebe stan-

dartları gereğince %25 amortisman ayrılmıştır. Vergi kanunları ise amortisman oranını %33 olarak belirlemiş olsun. Bu durumda, duran varlığın net muhasebe değeri $(1.000-250=)$ 750 TL iken, net vergi değeri $(1.000-330=)$ 670 TL dir. Duran varlığın muhasebe değeri, vergi değerinden yüksek olduğundan aradaki fark 80 TL vergilendirilebilir geçici fark olarak belirlenir.

➤ **Duran Varlıklarda Değer Artırımı:**

Duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu muhasebe değeri de artar. Ancak vergi değerinin artıp artmayacağı vergi kurallarına bağlıdır. Eğer vergi kuralları bu artışı kabul eder ve fon olarak yazılmasını isterse vergi değeri de aynı oranda artacağı için geçici fark ortaya çıkmaz. Ancak, vergi kuralları bu değer artışını kabul etmez ise o zaman vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

Örneğin, 100 TL maliyetli duran varlık %50 oranında değer artışına tabi tutularak değeri 150 TL'ye çıkartılmıştır. Vergi kuralları yeniden değerlemeyi kabul etmemektedir. Buna göre, duran varlığın muhasebe değeri 150 TL iken vergi değeri 100 TL olarak görünür. Aradaki 50 TL lik fark ise vergilendirilebilir geçici fark olarak tanımlanır.

4.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar

İndirilebilir geçici farklar, bir varlık veya yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali kârın (mali zararın) hesaplanmasında vergi matrahını azaltacak geçici farklardır. Başka bir ifadeyle, indirilebilir geçici farklar aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden daha düşük olmasından kaynaklanan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden daha fazla olmasından kaynaklanan geçici farkların toplamıdır (Akdoğan, 2006:3).

Ticari kâr ile mali kar arasında indirilebilir geçici farklar mali kârın ticari kârdan fazla olması ve fazlalık kalemlerinin izleyen yıllarda ticari kâr kapsamında dâhil edilmesi neticesinde mali kârın ticari kârdan az olması sonucunu doğurur. İzleyen yıllarda indirim tabi tutulacak geçici farklar cari dönemde ertelenen vergi alacağı yaratır ve bu alacak izleyen yıllarda indirim konusu yapılmak su-

retiyile ortadan kaldırılır. İndirilebilir geçici farkın ve buna bağlı olarak ertelenen vergi alacağının doğabilmesi için mali kâra dâhil edilen bazı gelirlerin ticari kâra izleyen dönemlerde yansması ve/veya ticari kârdan indirilen bazı giderlerin mali kârdan izleyen yıllarda indirilmesi gerekir (Demir, 2001).

İndirilebilir geçici farkları aşağıdaki şekilde formüle edebiliriz (Köse vd., 2009:55):

Tablo 2: İndirilebilir Geçici Farklar

İndirilebilir geçici farklar	
Varlıklar için geçici farklar	Kayıtlı (defter) değeri < Vergiye esas değer
Yükümlülükler için geçici farklar	Kayıtlı (defter) değeri > Vergiye esas değer
Gelirler için geçici farklar	Kayıtlı (defter) değeri < Vergiye esas değer
Giderler için geçici farklar	Kayıtlı (defter) değeri > Vergiye esas değer

TMS 12'ye göre vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, gelecek dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergilendirilebilir 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:

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

Ancak; 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:

- Geçici farklar öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönecektir,

- Geçici farkların kullanılmasına yeter tutarlarda vergilendirilebilir gelir olacaktır.

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

Dinç'e göre indirilebilir geçici farklara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- **Şüpheli Ticari Alacaklar:** Muhasebenin dönemsel ve ihtiyatlılık ilkeleri gereğince, bir alacağa karşılık ayrılması için dava ve icra aşamasına gelinmesi beklenmeyebilir. İhtiyatlılık ilkesi gereğince, şüpheli hale ge-

len alacaklar için karşılık ayrılması mümkündür. Muhasebe kuralları gereğince karşılık ayrılan alacak, mahkeme ya da icra safhasına gelinmediği için vergi kuralları tarafından kabul edilmeyebilir. Bu durumda, envanter gününde, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark oluşur.

Örneğin; vadesinde ödenmeyen 100.000 TL lik alacak için 100.000 TL lik karşılık ayrılmıştır. Ancak bu alacak için henüz ihtar çekilmemiştir. Bu durumda, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 100.000 TL iken vergi değeri sıfırdır. Aradaki fark ise 100.000 TL indirilebilir geçici farkı tanımlar.

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

Örneğin; 120.000 TL maliyetli emtianın, modasının geçmesi nedeni ile piyasa değerinin 80.000 TL'ye düştüğü belirlenmiştir. Ancak, vergi kuralları gereğince takdir komisyonundan değer tespiti yapılmadığı için ayrılan karşılık vergi idaresince kabul edilmemektedir. Buna göre, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 40.000 TL iken, vergi değeri sıfırdır. Aradaki 40.000 TL lik fark ise indirilebilir geçici farktır.

- **Kıdem Tazminatları:** TMS 1'e (Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı) göre işverenler, bir tam yılı doldurmuş tüm işçiler için kıdem tazminatı ayırmak zorundadırlar. Ancak gelir vergisi kanununun 40. maddesi 3. bendinde, ayrılan kıdem tazminatlarının ödenmedikçe vergiden düşülemeyeceği belirtilmektedir. Bu durumda, muhasebe standartları gereğince kıdem tazminatı karşılığı ay-

rılsa bile vergi kanunlarına göre ödeme gerçekleşmediği için gider olarak kabul edilmemektedir.

Örneğin; çalışmaya devam eden bir işçi için 150.000 TL'lik kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır. Ayrılan karşılığın muhasebe değeri 150.000 TL'dir. Ancak ödeme gerçekleşmediği için bu karşılığın vergi değeri sıfır olarak kabul edilir. Bu durumda aradaki 150.000 TL'lik fark indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır.

- **Geçmiş Yıl Zararları:** Kurumlar vergisi kanununun 14.maddesinin 7. bendinde 5 yıl içinde vergi kurallarına göre hesaplanmış kurum zararlarının vergi matrahından düşülebileceği kabul edilmiştir. Ancak, her yılın zararının ayrı ayrı raporlanması zorunluluğu getirilmiştir. Geçmiş yıl zararlarının indirilmeyip gelecek dönemlere devredilmesi durumunda muhasebe karı ile vergi karı arasında geçici bir fark doğmaktadır. 5 yılı doldurduğu halde kardan mahsup edilemeyen geçmiş yıl zararları ise vergi kanunlarına göre bir daha vergi matrahından indirilememektedir. Bu durumda, 5 yıldan sonra indirilemeyen geçmiş yıl zararları sürekli farka sebep olduklarından bunların vergi etkisi yoktur.

Mevcut uygulamada, geçici farka neden olan yukarıdaki kalemler, muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gereğince ortaya çıkarlar. Cari döneme düşen vergi hesaplanarak, vergi yükümlülüğü adı altında bilançoda gösterilmektedir. Ancak, muhasebe kayıtlarında gelir olarak kaydedilmiş ve dönemsellik ilkesi gereği, gelecek dönemlere sarkmış veya gelecek dönemlerde ödemesi ya da tahsilatı yapılacak gelir ve giderlerin cari döneme yazılmış gelir ve giderlerin, vergi üzerindeki etkisi dikkate alınmamaktadır. Bu durum, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile birlikte değişmektedir. Buna göre, yeni uygulamada, gelirin oluşumundaki tahakkuk ve elde etme esasları(tahsil esası) dik-

kate alınarak, ihtiyatlılık gereği giderleştirilmiş, dönemsel ayrıma tabi tutulmuş gider ve gelirler nedeniyle, gelecek yıllara ertelenen vergi varlığının ve vergi yükümlülüğünün hesaplanarak mali tablolarda gösterilmesi gereği ortaya çıkmaktadır (Kelen, 2015:71).

Standarda göre geçici farkların etkisi, ertelenmiş vergi geliri veya ertelenmiş vergi gideri olarak gelir tablosunda, ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak da bilançoda gösterilmelidir (Gücenme vd., 2007:5).

5. Ertelenmiş Vergi Kavramı

Ertelenmiş vergi kavramının amacı, literatürde dönemsellik ilkesi ile ilişkilendirilmiştir. Dönemsellik ilkesi, işletmenin sürekli olması nedeniyle sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını ifade etmektedir. Bu kapsamda bir dönemde yapılan işlemlerin tüm vergisel sonuçları da, vergi otoriteleri tarafından kabul edildikleri döneme bakılmaksızın, ilgili dönemde dikkate alınmalı ve o dönemin hesaplarına yansıtılmalıdır. Nitekim TMS 12, vergiyi işletmenin katlandığı bir gider unsuru olarak ele almakta ve verginin ilgili olduğu gelir ve giderlerle aynı dönemde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Bu çerçevede, ertelenmiş vergi kavramının muhasebenin tahakkuk esasına ilişkin olduğunu söylemek de mümkündür (Nizam 2011:109).

Ertelenmiş vergi farklarını kısaca dönemler arası vergi kaymaları olarak tanımlayabiliriz. Ertelenmiş vergi farklarının oluşmasının temel nedenini ise, temel muhasebe kavramları ile vergi kanunları arasındaki farklılıklar olarak nitelendirebiliriz. Ertelenmiş vergiyi formüle edecek olursak;

Ertelenmiş Vergi = Ticari Kara Göre Hesaplanan Vergi - Mali Kara Göre Hesaplanan Vergi

Olarak gösterebiliriz.

Önceki bölümde de açıklandığı gibi

vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklılıklar sürekli ve geçici farklar olarak sınıflandırılmaktadır. Ertelenmiş vergi farkının doğabilmesi için gelecekte bir olaya bağlı olarak ortadan kalkacak bir farktan bahsedilmesi gerekmektedir. Standart gelecekte ortadan kalkmayacak olan farklılıklarla ilgilenmemektedir. Bir başka ifade ile sürekli farkların sebep olduğu vergi farkları ertelenmiş vergiyi doğurmamaktadır.

5.1.Ertelenmiş Vergi Varlığı

Yukarıda indirilebilir geçici farkın tanımına yer verilmiştir. Söz konusu tanım hatırlanacak olunur ise, muhasebe ilke ve kurallarına göre cari dönemde gider olarak kaydedilen, ancak vergi kanunları tarafından gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilebilmesi mümkün olan giderler indirilebilir geçici farkı oluşturur (Gençoğlu ve Gücenme, 2007:95). Diğer bir ifade ile ertelenmiş vergi varlığı, indirilebilir geçici farklar ve mali zararlar ile vergi indirim ve istisnalarının cari dönem mali karından fazla olması nedeniyle cari dönem matrahından indirilemeyen ancak gelecek dönemlerde indirim hakkı olması nedeniyle gelecek dönemlerde vergi matrahından indirim yapılabilecek kalemlere ait vergi tutarlarıdır (Akdoğan, 2006:4).

Özetlersek; ertelenmiş vergi varlıkları; mali zarar, sonraki dönemlere taşınan vergi indirim ve istisnaları ile indirilebilir geçici farklardan oluşan toplamın, vergi oranı ile ilişkilendirilmesi suretiyle bulunur ve bu tutar bilançonun aktifinde gösterilir.

Ertelenmiş vergi varlığı, yukarıda yer verilen tanımlar çerçevesinde aşağıdaki gibi formüle edilebilir;

Ertelenmiş Vergi Varlığı = İndirilebilir Geçici Farklar x Vergi Oranı

Ertelenmiş vergi varlığına neden olan indirilebilir geçici farklar aşağıdaki gibidir;

- Kıdem Tazminatı Karşılığı Giderleri,
- Alınan Çekler Reeskont Giderleri,
- Vadesiz Alacak Reeskont Giderleri,

- Fazla Ayrılan Amortisman Giderleri,
- Hisse Senedi Değer Azalış Zararları,
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Giderleri,
- Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Giderleri,
- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

Ertelenmiş vergi varlığının hesaplanabilmesi için, işletmelerin gelecekte kar elde etmesinin beklenmesi ve işletmenin bu vergi avantajından yararlanma olanağının bulunması gerekir (Ayanoğlu, 2002:30).

Ertelenmiş vergi varlıkları her bilanço dönemi itibarıyla değerlemeye tabi tutulur. Üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanan tutarların bir bölümünün veya tamamının kullanılmasına imkan sağlayacak düzeyde mali kâr elde edilmesinin mümkün olmaması halinde, ertelenmiş vergi varlıkları için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması zorunludur. Bu tür karşılıklar cari dönem kâr veya zararına yansıtılır. Sonraki dönemlerde yeterli mali kâr elde edilmesinin mümkün olması halinde, değer düşüklüğü karşılıkları iptal edilerek cari dönem kâr veya zararı ile ilişkilendirilir (Gücenme vd., 2007:8).

Taşınan mali zararlar ile vergi indirim ve istisnalarından yararlanılabilecek düzeyde mali kâr elde edilmesinin öngörülmemesi halinde ertelenmiş vergi aktifi oluşturulmaz. TMS 12'de gelecek dönemlerde indirilebilir geçici farklardan faydalanmaya yetecek kadar mali kârın oluşacağına muhtemel olduğunun belirlenmesine ilişkin tahmin yapılırken dikkate alınması gereken hususlar belirtilmiş ve bunun için işletmelerin vergi planlaması yapması ve ertelenmiş vergi aktiflerinin vergi mevzuatında öngörülen sürede itfa edilebileceğini gösterir detaylı iş planları hazırlaması zorunlu tutulmuştur (Gücenme vd., 2007:10-11).

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 gelirinin tahsil veya tahakkuk esnasından birine göre vergilendirilmesi seçmeye tabi olabilir;
- b) Bir borcun vergilendirilebilir gelirden indirilmesinin ertelenebilmesi;
- c) Amortismanına 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.

Aşağıda ertelenmiş vergi varlığının hesaplanmasına ilişkin bazı örnekler verilmiştir:

Örnek 1: Kıdem Tazminatı Karşılıkları

31.12.2009 tarihinde XYZ A.Ş.'nin kıdem tazminatı yükü 250.000 TL'dir. Bu tutarın 50.000 TL'si bu yıla ait olup, geri kalan kısmı geçmiş yıllara aittir. İşletme karşılığın tamamını kayda almaya karar vermiştir. Geçmiş yıllara ait olan kıdem tazminatlarının karşılanacağı yeteri kadar serbest yedek bulunmaktadır (Vergi oranı % 20'dir.).

Vergi uygulamaları, çalışanlara ödenen kıdem tazminatlarının ödendiği zaman gider yazılmasını kabul etmektedir. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının 126. maddesi çalışanların ilgili hizmeti verdikleri sürenin on iki ay veya daha sonrasında ödenecek kâr paylaşımı veya ikramiye borçları için kıdem tazminatı ayrılması gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerektiğini ve bu kıdem tazminatı karşılığının da reel iskonto oranı ile iskonto edilip finansal tablolarda gösterilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Buna göre dönem sonunda yapılacak olan muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

-----31.12.2009-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	50.000	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		200.000
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		250.000
-----/------		
-----31.12.2009-----		
970 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİD.	50.000	
BORÇLU HESABI		
971 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN		50.000
GİDERLER ALACAKLI HESABI		
-----/------		

Muhasebe standartlarına göre yapılan muhasebe kaydı sonucunda ayrılan kıdem tazminatı karşılığının muhasebe değeri 50.000 TL'dir. Ancak vergi kanunlarında, ayrılan kıdem tazminatlarının ödenmesi gerçekleşmedikçe vergiden düşülemeyeceği belirtilmektedir. Bu durumda ödeme gerçekleşmediği için ayrılan karşılığın vergi değeri sıfır olarak kabul edilmektedir. Vergi mevzuatı ve muhasebe standartları arasındaki bu farklı yaklaşım sonucunda, kıdem tazminatı karşılığı nedeniyle 50.000 TL'lik geçici bir fark oluşmakta ve bu geçici fark ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır. Kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir.

-----31.12.2009-----		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	50.000	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		10.000
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARS.		
691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığından		
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		40.000
-----/------		

Yapılan bu muhasebe kaydında Vergi Mevzuatı ile TMS 19 değerlendirme hükümleri arasındaki fark sonucunda, iskonto edilmiş kıdem tazminatı yükümlüğü sebebiyle, cari dönemde ertelenmiş vergi alacağı çıkmaktadır (Tekşen, 2010:303-304).

Örnek 2: Hisse Senetleri Değer Azalışı

Bir işletme, dönem içinde 1.000 TL'ye alınan hisse senetlerini 31.12.2008 tarihinde, 800 TL üzerinden değerlemeye tabi tutmuştur. Dolayısıyla 200 TL zarar yazılmıştır (Örten vd., 2015:175).

-----31.12.2008-----		
658 BORSA DEĞER AZALIŞ ZARARI	200	
110 HİSSE SENETLERİ		200
-----/------		
-----31.12.2008-----		
970 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN	200	
GİDERLER		
971 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN		
GİDERLER		200
-----/------		
-----31.12.2008-----		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	40	
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		40
-----/------		

5.2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Ertelenmiş vergi varlığının aksine ertelenmiş vergi yükümlülüğü vergilendirilebilir geçici farklar sebebiyle takip eden dönemlerde ödenecek vergi tutarını ifade etmektedir (Elitaş, 2011:108). Başka bir tanımlamayla, vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle oluşan vergi farkı (Mısırlıoğlu, 2005:72) ya da gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamına ilave edilecek tutar olarak da ifade edilebilir (Örten vd., 2009:157). Bilançonun pasifinde yer alır.

Vergilendirilebilir geçici farklar öyle farklardır ki, bunlara neden olan varlıklar işletme tarafından geri kazanıldığında veya borçlar vadesi gelip ödendiğinde, gelecek dönemlere ait vergilendirilebilir kârda bir artış ortaya çıkar. Bir başka ifadeyle bu farklar, farkları yaratan nedenler ortadan kalktığı dönemde/dönemlerde vergi matrahına ilave edilirler (Ayanoğlu, 2002:27). Söz konusu farkın vergi etkisi bilânçoda uzun vadeli bir yabancı kaynak olarak ertelenmiş vergi yükümlülüğü adı altında raporlanması gerekmektedir (Özkan, 2009:102-103).

Örnek 1: Hisse Senetleri Değer Artış Kazançları

1.7.2006'da bir hisse senedi grubu 1.000 TL'ye alınmış ve alım satım amaçlı olarak sınıflandırılmıştır. Bu hisse senetlerinin 31.12.2006 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 1.500 TL'dir.

-----31.12.2006-----	
110 HİSSE SENETLERİ	500
646 BORSA DEĞER ARTIŞ	500
KAZANÇLARI	
-----/------	
-----31.12.2006-----	
960 MATRAHTAN İNDİRİM	500
BORÇLU HESABI	
961 MATRAHTAN İNDİRİM	500
ALACAKLI HESABI	
-----/------	

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü yukarıda yer verilen tanım çerçevesinde aşağıdaki gibi formüle edilebilir;

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü = Vergilendirilebilir Geçici Farklar x Vergi Oranı

Ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan vergilendirilebilir geçici farklar aşağıdaki gibidir;

- Faiz Gelirleri,
- Hisse Senetleri Değer Artış Kazançları,
- Eksik Amortisman Ayırma,
- Geliştirme Giderleri,
- Duran Varlıklarda Değer Artırımı,
- Vadeli Satışlar,
- Yenileme Fonu.

Aşağıda ertelenmiş vergi yükümlülüğünün hesaplanmasına ilişkin bazı örnekler verilmiştir:

-----31.12.2006-----	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER	100
YASALYÜKÜMLÜLÜK KARS.	
691.14 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünden	
484 ERTELENMİŞ VERGİ	100
YÜKÜMLÜLÜĞÜ	
-----/------	

Vergi mevzuatı, hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirilmesi öngörmektedir. Bu durumda, hisse senetlerinin vergi değeri 1.000 TL'dir. Muhasebe standartlarına göre ise hisse senetlerinin değeri 1.500 TL'dir. Bu değer hisse senetlerinin muhasebe değeridir. Hisse senetlerinin vergi değeri, muhasebe değerinin altında olmaktadır. Bu ise ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ortaya çıkarmaktadır.

İşletme, muhasebe standartlarına göre, 500 TL kar elde etmiştir. Vergi mevzuatı, bu karı şu anda tanımadığı için vergisi istenmemektedir. Ancak, bu kar, hisse senetleri satıldığında gerçekleşecek ve vergisi ödenecektir. Ödenmesi gereken vergi ise 100 TL'dir (Örten vd., 2015:170-171).

Örnek 2: Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme¹

İşletme sahip olduğu duran varlığı yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. Varlığın maliyet bedeli 8.000 TL ve yeniden değerlendirilmiş tutarı ise 10.000 TL'dir. Varlığın vergiye esas değeri ise 6.000 TL'dir. Dönemin vergi oranı % 30'dur. İşletmenin ertelenmiş vergi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Varlığın Muhasebe Değeri (MD)} = 10.000 \text{ TL}$$

$$\text{Varlığın Vergi Değeri (VD)} = 6.000 \text{ TL}$$

Aktif Kalemin MD > VD olduğu için vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

$$\text{Vergilendirilebilir Geçici Fark} = 10.000 - 6.000$$

$$\text{Vergilendirilebilir Geçici Fark} = 4.000 \text{ TL}$$

$$\text{Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü} = 4.000 * \% 30$$

$$\text{Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü} = 1.200 \text{ TL'dir.}$$

¹ Yukarıdaki örnek MİRZA, Abbas Ali; ORRELL, Magnus; HOLT, Graham J.; IFRS Practical Implementation Guide and Workbook Second Edition, Wiley, February 2008, s.79'daki örnekten uyarlanmıştır.

6. Ertelenmiş Verginin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

6.1. Ertelenmiş Verginin Hesaplanması

Standarda göre, cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek dönem vergi borçlarının veya alacaklarının tutarı bilanço tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları göz önünde bulundurularak cari döneme ilişkin gerekli hesaplamalar yapılır. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleriyle ilgili olarak ise, söz konusu olacak ertelenmiş vergi varlıkları veya yükümlülükleri, geçici farkların ortaya çıktığı dönemde yürürlükte olan ya da yürürlüğe girmesi beklenen vergi oranları dikkate alınarak hesaplanırlar.

Vergi yükümlülüğünün her koşulda kayda alınması zorunludur. Bu muhasebenin ihtiyatlılık ilkesinin bir sonucudur. Bu durumda aktiflerde muhasebe değerinin vergi değerini geçtiği durumlar ile pasiflerde vergi değerinin muhasebe değerini geçtiği durumlarda doğar (Örten vd., 2015:167).

Ancak ertelenmiş vergi varlığının hesaba alınabilmesi için, ileride bu alacağı mahsup edebilecek karların doğumu zorunludur. Yani eğer ileriki tarihlerde aktifleştirilecek vergi

kadar, mali kar üzerinden vergi doğmayacak ise bu alacak tahsil edilemeyecek demektir ve aktifleştirilmez (Örten vd., 2015:167).

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

Eğer farklı gelir seviyelerine farklı vergi oranları uygulanması söz konusu ise, geçici farkların tersine döneceği beklenen dönemlerin vergilendirilebilir karına (mali zararına) ortalama vergi oranları uygulanarak ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve varlığı hesaplanır.

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 zamanlamanın tespit edilmesi zor ve karmaşıktır. Bu nedenle, standart ertelenmiş vergi varlıklarının ve vergi borçlarının iskonto edilmesine izin vermez.

Örnek : XYZ işletmesinin 2013 takvim yılı için vergi öncesi kârının (Ticari Kâr) 100.000 TL olduğu, şirketin ilgili takvim yılında 10.000 TL hisse senetlerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan kârı ve ayrıca 30.000 TL ticari mallarının moda değişikliği nedeniyle stok değer düşüklüğü bulunmaktadır. İşletmenin önceki yıllardan devreden ertelenmiş vergi varlığı ve borcu ile birlikte herhangi bir indirim ve istisnasının bulunmadığı varsayımı altında ertelenmiş vergi hesaplaması aşağıdaki gibidir (Vergi Oranı %20); (Kelen, 2015: 81).

Vergi Öncesi Kâr (Ticari Kâr): 100.000 TL

Vergilendirilebilir Geçici Fark: 10.000 TL (Hisse Senedi Değer Artış Kazancı)

İndirilebilir Geçici Fark: 30.000 TL (Stok Değer Düşüklüğü)

Mali Kar: 120.000 TL

Cari Yıl Vergi Gideri: 24.000 TL

Ertelenmiş Vergi Varlığı: 6.000 TL (30.000 x %20)

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü: 2.000 TL (10.000 x %20)

Ertelenmiş Vergi Geliri: 4.000 TL (Ertelenmiş Vergi Varlığı - Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)

Dönemin Vergi Karşılığı: 24.000 TL (Ödenmesi Gereken Vergi Borcu)

Toplam Vergi Karşılığı: Dönemin Vergi Karşılığı - Ertelenmiş Vergi Geliri

Toplam Vergi Karşılığı: 20.000 TL (24.000 – 4.000 TL)

Vergi Sonrası Ticari Kâr: Ticari Kâr – Toplam Vergi Karşılığı

Vergi Sonrası Ticari Kâr: 80.000 TL (100.000 – 20.000)

6.2. Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı işletmenin; işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını, işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. İşlemler ve diğer olaylar doğrudan doğruya öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilmişse, ilgili vergi etkileri de doğrudan öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilmektedir.

TMS/TFRS' lere göre; dönem vergisi ile ilgili yükümlülükler ve varlıklar ile ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve varlıkları finansal durum tablosunda gösterilir. Vergi gideri ise gelir tablosunda gösterilir. Olağan faaliyet karı (zararı) ile ilgili vergi gideri (geliri) kapsamlı gelir tablosunda sunulur. Bunun yanında eğer işletme dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını finansal durum tablosunda ayrı ayrı sınıflandırıyor, ertelenmiş vergi varlıklarını (borçlarını) dönen varlıklar (kısa vadeli borçlar olarak) olarak sınıflandıramaz. Buna göre ertelenmiş vergi varlıklarının duran varlık, yükümlülüklerin ise uzun vadeli yabancı kaynak olarak raporlanması gerekmektedir (Akdoğan, 2006:5).

Standarda göre, geçici farkların doğrudan muhasebeleştirilmesi mümkün olmamaktadır. Bu nedenle söz konusu farklara dair dönem sonlarında vergi karşılıkları hesap-

lanırken, geçici farklara neden olan varlık ve borçlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri hesaplanır. Geçici farklar sonucu oluşan vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farklar muhasebeleştirilirken sırasıyla ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlığı şeklinde muhasebeleştirilecektir. Farklara dair yapılan hesaplama sonrasında ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri dönem net karını düzeltecek şekilde kayıt edilir (Dinç, 2007:37).

Ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmeyele ilgili bazı istisnai durumlar söz konusudur. Bunlar (TESMER, 2008: 99);

- Bir işletmenin ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirebilmesi için gelecekte ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılmasına yönelik yeterli mali karın muhtemel olması durumunda muhasebeleştirme işlemi yapılır.
- Eğer ki işletmenin geçici farklarının gelecekte iptal edilmesi muhtemel değil ise, işletme, yabancı ülkelerdeki bağlı ortaklıklar, yabancı ülkelerdeki iştirakler ve iş ortaklıklarındaki paylardan gelen ödenmemiş karlarla ilişkili geçici farklılıklar için, ertelenmiş vergi gelir/gideri veya ertelenmiş vergi yükümlülük/varlığı muhasebeleştirmemelidir.
- İşletme, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesiyle ilgili geçici farklılıkları için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirmemelidir.

Standart, ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin bazı koşullarda mahsup edilecek gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bir işletmenin dönem vergi varlığını ve dönem vergi borcunu mahsup edebilmesi için vergi borç ve alacakların muhasebeleştirildiği tutarların birbirine mahsup edilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri sadece aşağıdaki durumlarda mahsup edilebilir:

1. İşletmenin yasalarca, dönem vergi varlıklarının dönem vergi borçlarına mahsup etme hakkının mümkün olduğu durumda,
2. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin aynı vergi idaresi tarafından aynı vergi mükellefine ait olması durumunda veya,
3. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin aynı vergi idaresi tarafından farklı işletmelerin olması durumunda, bu işletmeler ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin tutarın ödenmesi veya geri kazanılmasıyla ilgili olarak vergi borç ve alacaklarını net esasına göre yerine getirmeleri gerekmektedir. Diğer yandan tahsilat ve ödeme işlemlerini ayrı ayrı ancak aynı zamanda yapmaları gerekmektedir.

Örnek 1: D İşletmesi 31 Mart 20X3 tarihli finansal durum tablosunda faiz alacağını 1.000 TL olarak göstermiştir. Söz konusu faiz alacağı 31 Mart 20X4 tarihinde sona eren hesap döneminde tahsil edildiğinde vergiye tabi olacaktır. 31 Mart 20X3 tarihinde geçerli olan vergi oranı %16'dır. 5 Nisan 20X3 tarihinde, 25 Nisan 20X3 tarihinde yasalaşacak değişiklikle 31 Mart 20X4 tarihinde sona eren hesap dönemi için vergi oranının % 17,5 e yükseleceği açıklanmıştır. 31 Mart 20X3 tarihinde sona eren hesap dönemi için hazırlanan finansal tablolarının 30 Haziran 20X3 tarihinde yayımlanmasına izin verilmiştir.

Faiz alacağı açısından vergilendirilebilir geçici fark 1.000 TL dir. 31 Mart 20X3 tarihinde sona eren hesap dönemi için D İşletmesi-

nin finansal tablolarında 160 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü yer alacaktır. Faiz geliri tahsil edildiğinde %17,5 oranında vergilendirileceği finansal tabloların yayımlanmasına izin verildiği tarihte bilinmesine rağmen TMS 12 ertelenmiş vergi yükümlülüğünün hesaplanmasında %17,5 oranının kullanılmasına izin vermez. Çünkü bu oran 31 Mart 20X3 tarihine kadar yürürlüğe girmemiştir veya yürürlüğe girmek üzere değildir. Değişikliğin etkisinin önemli olması durumunda TMS 10 uyarınca açıklama yapılması gerekecektir (Deloitte, 2015:825).

Örnek 2: Fonksiyonel para birimi Sterlin olan B İşletmesi ABD de bir varlığa sahiptir. 1 Ocak 20X1 tarihinde varlığın vergiye esas değeri 120 \$ ve defter değeri 50 € dur. Döviz kuru 0.5 € =1\$ dan kaynaklanan geçici fark 10 € dur ($120 \$ * 0.5 = 60 € - 50 €$).

31 Aralık 20X1 tarihinde varlığın vergiye esas dolar değeri ve defter değeri değişmemiştir. Fakat döviz kuru 0.52 € =1\$ olduğu için geçici fark 12 € ($120 \$ * 0.52 = 62 € - 50 €$) olmuştur. Geçici farktaki yükselişi gösteren 2 € değerindeki hareketin nedeni döviz kurundaki değişimdir.

Bu değişim döviz kurundaki değişimle ilişkilendirilmesine rağmen, B İşletmesi vergi oranını 2 € değerindeki değişime uygulayacak ve sonucundaki değeri o yıl için ertelenmiş vergi geliri olarak finansal tablolara alacaktır (Deloitte, 2015:819).

SONUÇ

Finansal tabloların amacı, bir işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyet sonuçlarının ayrıntılı olarak işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyen ilgililere aktarılmasıdır. Bu ilgililer sadece işletmenin sahipleri ve ortakları olmayıp aynı zamanda işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler ve toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşlarıdır. İşin doğası gereği söz konusu ilgililer, işletme hakkında en doğru ve güvenilir bilgilere ulaşmak istemektedir.

İşletmenin faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçları hakkındaki bilgi kaynağı işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanan finansal tablolardır. Hazırlanan finansal tabloların mukayese edilebilir nitelikte olması işletme hakkında karar alıcı konumunda olanlar tarafından doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılabilmesi açısından talep edilmektedir. Finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları temel alınarak hazırlanmasındaki en önemli amaç, finansal tabloların uluslararası düzeyde geçerli ve mukayese edilebilir olmasıdır. Çünkü işletmelerin yerel muhasebe uygulamaları çerçevesinde finansal tablolarını hazırlaması uluslararası düzeyde geçerliliğini olumsuz etkileyecek ve finansal tablolardan faydalanacak ilgililere sağlıklı ve güvenilir bilgi sunamayacaktır.

Türkiye Muhasebe Standartları uygulaması mevcut muhasebe uygulamalarımıza bazı önemli farklılıklar getirmektedir. Bunlardan en önemlilerinden biri de, TMS 12 Gelir Vergileri Standardıdır.

Söz konusu standarda göre, vergi hesaplaması vergi mevzuatımızın aksine mali kar yerine muhasebe karı (ticari kar) baz alınarak yapılmaktadır. Bu sebeple vergi matrahlarının doğru hesaplanabilmesi için mevcut uygulama olan Vergi Usul Kanunu ile TMS 12 Gelir Vergileri Standardı arasında oluşan uygulama farklılıklarının iyi bilinmesi ve doğru

bir şekilde vergi matrahı hesaplanmasının yapılması önem arz etmektedir.

Ülkemizde muhasebe ilkelerine göre kayıt altına alınan gelir ve giderlerin bazıları, kanunen kabul edilmemekte ya da belli dönemlerde vergi mevzuatı tarafından kabul edilmemektedir. Dönem sonunda muhasebe ilkelerine göre kayıt altına alınan gelir ve giderler sonucunda ulaşılan dönem karına ticari kar denir. Söz konusu bu ticari kar, vergi mevzuatının gerektirdiği kurallar doğrultusunda çeşitli düzenlemelere tabi tutulmaktadır. Ticari kara kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve kanunen vergiye tabi olmayan gelirler ve matrahtan indirimlerin çıkarılması sonucunda mali kar rakamına ulaşılmaktadır. Ülkemizde Kurumlar Vergisi hesaplaması bu mali kar rakamı üzerinden yapıldığı için dönem sonunda ticari kar ve mali kar olarak iki farklı kar oluşmaktadır.

Ticari kar ve mali kar arasındaki farklılıklar işletmenin yaşam süreci içerisinde ortadan kalkabilecekse, bir başka ifade ile geçici nitelik taşıyorlarsa ertelenmiş vergi ortaya çıkmaktadır. Söz konusu bu geçici farklılıkların vergi etkileri işletmelerin mevcut finansal tablolarında ayrı bir kalem olarak raporlanmaktadır. Ortadan kalkamayacak olan farklar ise sürekli farklar olarak kabul edilmektedir ve TMS 12 bu sürekli farklar için herhangi bir işlem yapmamaktadır.

Vergi yasalarının amacı optimal düzeyde vergi geliri elde etmek olduğu için vergi yasaları işletmede gerçekleşen tüm olayları bu doğrultunda yorumlamaktadır. TMS kapsamında hazırlanan finansal tabloların temelinde ise işletmenin bilgilerini mümkün olan en doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun şekilde sunmak yer aldığı için işletmelerin bilgilerini gerçeğe uygun bir şekilde sunması yeterli görülmektedir. İki farklı bakış açısıyla hazırlanan finansal tabloların kar rakamlarında farklılıkların oluşması bu durumda kaçınılmazdır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. 2006. UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı 17.
- Ayanoğlu, Y. 2002. 12 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı "Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:4, Sayı:2.
- Deloitte. 2015. *İGAAP 2015: A Guide to IFRS Reporting*. Global Edition UK:Wolters Kluwer.
- Demir, Ş. 2001, IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12). *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 104.
- Dinç, E. 2007. Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Sayı 28.
- Elitaş, C. 2011. *UFRS Uygulamaları*. Bursa: Hipotez Yayınları.
- Gençoğlu, Gücenme Ü. 2007. *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gücenme, Ü. ve Poroy Arsoy, A. 2007. Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:21.
- Gökçen, G., Ataman B. ve Çakıcı C. 2011. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hanlon, M. 2003. What Can We Infer About A Firm's Taxable Income From Its Financial Statements?". *National Tax Journal*, 56.
- International Accounting Standards Board (IASB) 2008. *International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards (IAS) 12: Income Taxes*. London.
- Kavak, A. 2008. *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi*. Antalya: VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu 02-06 Mart 2008.
- Kaval, H. 2005. *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*. Ankara: 2. Baskı, Gazi Kitabevi.
- Kelen, Ö. 2015. *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Açısından Elektronik Ticaretin Muhasebesi*. İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Köse, T. ve Ferhatoğlu, E. 2009. Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Kapsamında Sabit Kıymet Yenileme Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:29.
- Mısırlıoğlu, İ. U. 2005. Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 72, Temmuz – Eylül.
- Mirza, A., Orrell, M. ve Graham, J. 2008. *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook Second Edition*, Wiley.
- Nizam, C. 2011. *Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Tabi Varlıkların Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi ve Ertelenmiş Vergi Yönünden*

Değerlendirilmesi. Manisa: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi.

Oruç, H. 2006. 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardına Genel Bir Bakış (Income Taxes – Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi). *Mali Pusula*, Sayı:19,

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

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. 2015. *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: 8. Baskı, Gazi Kitabevi.

Özkan, A. 2009. TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Kayseri: Sayı: 32.

Tekşen, Ö. 2010. TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Isparta: S.2.

TESMER 2008. *Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*. Ankara: Eğitim Notları.

Tunç, M. A. 2007. TMS-12 Kapsamında Kurum Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi, Uluslararası Denetim Standartları. *Mali Pusula Dergisi*, Sayı 25.

