

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Bağımsız Denetime Tabi Olup
TFRS'leri Uygulamayan İşletmeler İçin

Modül 23

GELİR ÜZERİNDEN
ALINAN VERGİLER

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü*" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri*" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

BÖLÜM 23 – GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

1. GİRİŞ

İşletmeler tabi oldukları finansal raporlama çerçevesinde öngörülen muhasebe ilkeleri gereği, bir raporlama döneminde gerçekleşen tüm gelir ve giderleri dikkate alarak dönem ticari kâr ya da zarar tutarına ulaşırlar. Diğer taraftan vergi mevzuatı uyarınca işletmeler, elde etmiş oldukları kâr üzerinden vergi ödemekle yükümlüdürler. Buna karşın burada önem arz eden husus, verginin ticari kâr üzerinden değil, mali kâr üzerinden hesaplanacak olmasıdır.

Geçerli finansal raporlama çerçevesinde getirilmiş olan ölçüm hükümleri ile vergi mevzuatı değerlendirme hükümleri arasında farklar bulunmaktadır. Ticari kârın hesaplanmasında dikkate alınan gelir ve giderlerden bir kısmının, vergi düzenlemelerine göre mali kârın hesaplanmasında, geçici bir süreliğine veya devamlı olarak dikkate alınmadığı durumlar söz konusu olmaktadır. İşte tam bu noktada ticari kâr ile mali kârın farklılaşmasına neden olan geçici ve sürekli farklar ortaya çıkmakta bu farkların finansal tablolara yansıtılması ise önem arz etmektedir.

BOBİ FRS Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde işletmelerin gelirleri üzerinden alınan vergilere ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda:

- Dönem vergisi ve isteğe bağlı ya da zorunlu olarak ertelenmiş vergi sunan işletmeler açısından ertelenmiş vergi tanımlanarak bunlara ilişkin kayda alma, ölçüm ile sunum ilkeleri açıklanmaktadır.
- Bu kapsamda, ertelenmiş verginin hesaplanmasında Finansal Durum Tablosundaki varlık ile yükümlülüklerinin vergiye esas değerleri açıklanmış ve hangi durumlarda geçici farkların ortaya çıktığı ve bu farkların hangi durumlarda ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğüyle sonuçlandığı açıklanmıştır.
- Diğer taraftan, kullanılmamış geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin nasıl finansal tablolara yansıtılacağı açıklanmıştır.
- İşletmelerin ödedikleri kâr paylarından yapılan tevkifatın finansal tablolara nasıl yansıtılacağı ifade edilmiştir.

2. BÖLÜM ÖZETİ

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER		
DÖNEM VERGİSİ	ERTELENMİŞ VERGİ	
Cari döneme ait mali kâr üzerinden ödenecek olan vergidir.	Varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergilerdir	
ÖLÇÜM	GEÇİCİ FARKLAR VE VERGİYE ESAS DEĞER	
Geçerli olan vergi kanunları ve vergi oranları dikkate alınarak hesaplanan tutar üzerinden ölçülür.	Geçici Fark: Bir varlığın veya yükümlülüğün finansal durum tablosundaki defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farklardır. Vergiye Esas Değer: Bir varlık veya yükümlülüğün vergisel açıdan taşıdığı değerdir.	
SUNUM	VERGİYE TÂBİ GEÇİCİ VE İNDİRİLEBİLİR GEÇİCİ FARKLAR	
Ödenmeyen kısmı Finansal Durum Tablosunda “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde gösterilir. Mevcut ve önceki dönemlere ilişkin olarak peşin ödenen vergi tutarının dönem vergisi tutarını aşan kısmı ise, “Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri” kaleminde ayrı olarak gösterilir.	Vergiye tabi geçici farklar: Varlıkların veya yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı veya ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahına eklenecek geçici farklardır. İndirilebilir geçici farklar: Varlıkların veya yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı veya ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilecek geçici farklardır.	
ERTELENMİŞ VERGİ		
Kalem	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (Vergiye Tabi Geçici Fark)	Ertelenmiş Vergi Varlığı (İndirilebilir Geçici Fark)
Varlık	Defter değeri > Vergiye esas değer	Defter değeri < Vergiye esas değer
Yükümlülük	Defter değeri < Vergiye esas değer	Defter değeri > Vergiye esas değer
Sunum	Finansal Durum Tablosunda, Uzun Vadeli yükümlülükler kategorisinde Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü kaleminde gösterilir.	Finansal Durum Tablosunda, Duran Varlık kategorisinde Ertelenmiş Vergi Varlığı kaleminde gösterilir.

3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

Paragraf 23.2 - Kayda Alınan Verginin Kapsamı

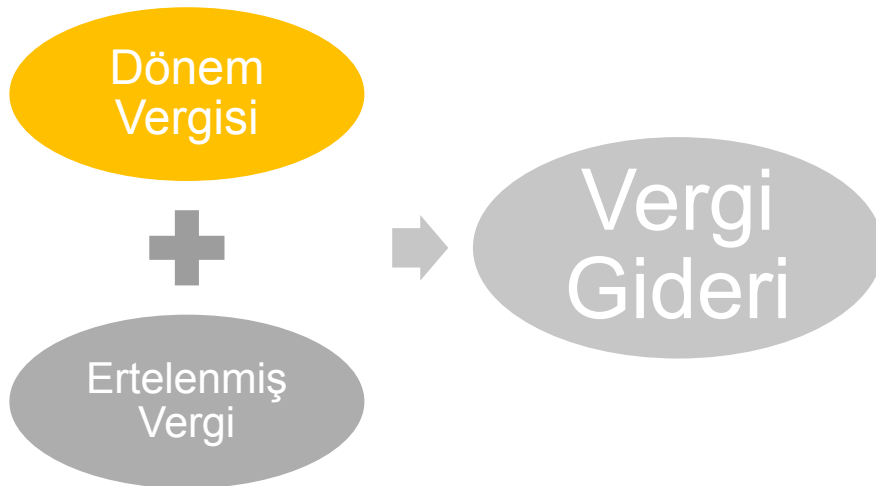
Finansal tablolara yansıtılan işlem ve olaylarla ilgili olarak ortaya çıkan cari veya sonraki dönemlere ilişkin vergilerin kayda alınması gerekir. Kayda alınan vergi, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarından oluşur.

Açıklama:

İşletmelerin elde etmiş oldukları gelir üzerinden alınan verginin finansal tablolara yansıtılması bakımından BOBİ FRS'de, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 12 *Gelir Vergileri*ndeki "bilânço yaklaşımı" olarak isimlendirilen metot benimsenmiştir.

Bu yaklaşım kapsamında, işletmeler işlem ve olaylar neticesinde ortaya çıkan verginin hem cari raporlama dönemi bakımından sonuçlarını hem de gelecekteki sonuçlarını muhasebeleştirmektedirler. Bu sebeple 23.2 paragrafında da belirtildiği üzere, kayda alınacak vergi, dönem vergisi ile ertelenmiş vergi tutarlarından oluşmaktadır.

Şekil 1 – İşletmelerin Gelirleri Üzerinden Alınan Vergi



Paragraf 23.3 - Ertelenmiş Vergi Tutarlarını Sunma Yükümlülüğü

Büyük işletmelerin konsolide ve münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunludur. Ancak diğer işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını finansal tablolarında sunmaları şart değildir. Bununla birlikte, bu işletmelerin isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolarını sunmaları durumunda, ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları konsolide finansal tablolarında zorunlu; ancak münferit finansal tablolarında isteğe bağlıdır.

Paragraf 23.3A – Münferit Tablolarda Sunum

Münferit finansal tablolarında isteğe bağlı olarak ertelenmiş vergi tutarlarını sunan büyük işletmeler dışındaki işletmeler sonradan ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaya son veremezler.

Paragraf 23.3B – Zorunlu veya İsteğe Bağlı Olarak Sunuma Başlanması

Zorunlu ya da isteğe bağlı olarak finansal tablolarda ertelenmiş vergi tutarlarının sunulmaya başlanması durumunda bu değişiklik, “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar” bölümü uyarınca geriye dönük olarak uygulanır. Buna göre karşılaştırmalı olarak sunulan finansal tablolarda ertelenmiş vergi tutarları sunulur.

Açıklama:

Bilindiği üzere BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup zorunlu ya da ihtiyari olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS’leri) uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanmaktadır.

BOBİ FRS uyarınca büyük ve orta boy işletme ayrımı yapılarak orta boy işletmeler bir takım hükümlerden muaf tutulmuş; büyük işletmelere ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir.

Bu doğrultuda, BOBİ FRS’de büyük işletme aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletme olarak tanımlanmıştır:

- Aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

Bu kapsamda, yukarıdaki ölçütleri sağlayan büyük işletmeler dışındaki işletmelerin finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunlu değildir. Bu işletmelerin finansal tablolarında yalnızca dönem vergisine ilişkin tutarları sunmaları yeterlidir.

Öte yandan, büyük işletme ölçütlerini karşılayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunludur. Diğer taraftan, 23.3 paragrafında belirtildiği üzere, isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolarını sunan işletmelerin ise ertelenmiş vergi tutarlarını sadece konsolide finansal tablolarına yansıtması gerekmekte olup münferit tablolar için böyle bir zorunluluk söz konusu değildir. Ancak, 23.3A paragrafında belirtildiği üzere, söz konusu işletmeler isteğe bağlı olarak ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları durumunda sonradan ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaya son veremezler. Bununla birlikte, 23A paragrafında ifade edildiği üzere, finansal tablolarda ertelenmiş vergi tutarlarının sunulmaya başlanması durumunda bu değişiklik, “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar” bölümü uyarınca geriye dönük olarak uygulanır. Bu bölüme göre karşılaştırmalı olarak sunulan finansal tablolarda ertelenmiş vergi tutarları sunulur.

Paragraf 23.4 - Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Ertelenmiş Verginin Hesaplanması

Yüksek enflasyonlu ekonomilerde ertelenmiş verginin hesaplanmasında “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” bölümünün 25.24 paragrafında yer alan ilâve hükümler uygulanır.

Açıklama:

23.4 paragrafında belirtildiği üzere, yüksek enflasyonlu ekonomilerde ertelenmiş verginin hesaplanmasında bu bölüm hükümleriyle beraber “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” bölümünün 25.24 paragrafında yer alan ilâve hükümler de uygulanır.

3.1.KAPSAM

Paragraf 23.5 - Gelir Üzerinden Alınan Vergi Kapsamına Giren Hususlar

Bu bölüm açısından gelir üzerinden alınan vergiler, mali kâr üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı bütün vergileri içerir. Ayrıca özkaynak aracı yatırımlarından elde edilen kâr paylarından, faiz gelirlerinden, isim hakkı gelirlerinden ve benzeri diğer gelirlerden kaynaklanan ve karşı tarafça işletme adına vergi idarelerine tevkifat yoluyla ödenecek olan vergi tutarları da gelir üzerinden alınan vergi kapsamında değerlendirilir.

Açıklama:

23.5 paragrafında BOBİ FRS açısından gelir üzerinden alınan vergilerin, mali kâr üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı bütün vergileri içerdiği ifade edilmektedir. Bu kapsamda BOBİ FRS’de mali kâr vergi mevzuatına göre bir raporlama dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (geri kazanılan) kâr (zararı) olarak tanımlanmakta ve mali kâra, vergiye tabi gelirlerden, indirilebilecek tutarlar çıkarılarak bulunacağı ifade edilmektedir. Dolayısıyla, mali kâr tanımı aslında mali kâr ile ticari kârın her zaman aynı olmayabileceğini ve tüm vergilerin gelir üzerinden alınan vergilerin kapsamına girmediğini göstermektedir.

Paragraf 23.6 - Gelir Üzerinden Alınan Vergi Kapsamına Girmeyen Hususlar

Kâr üzerinden hesaplanmayan vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Örneğin katma değer vergisi, çalışanların ücretleri üzerinden ödenen gelir vergisi, sosyal güvenlik primleri ve damga vergisi bu Standart bakımından gelir üzerinden ödenen vergiler olarak nitelendirilmez.

Açıklama:

23.6 paragrafına ilişkin yapılan açıklamada belirtildiği üzere tüm vergilerin bu bölüm kapsamında ele alınmaması, işletmelerin ödemekle mükellef oldukları gelir vergisini belirlerken muhakemede bulunmalarını gerektirmektedir. Bu doğrultuda, söz konusu belirleme yapılırken dikkate alınabilecek faktörlere aşağıda yer verilmektedir:

- Vergilendirilebilir tutarın belirlenmesinde farklı ölçülerin esas alınmasından ziyade mali kârın esas alınıp alınmadığı.
- Verginin, brüt bir tutar yerine “mâli kâr” gibi net bir tutara dayanıp dayanmadığı.
- Verginin fiili gelir ve giderlere dayanıp dayanmadığı (örneğin, tonaj kapasitesi gibi bir tutar).
- Verginin kanunen yapılan tanımı ya da özellikleri, verginin mali kâra dayanarak hesaplandığını işaret edip etmemesi.

Paragraf 23.7- Devlet Teşvikleri

Devlet teşviklerinin veya yatırımlara ilişkin vergi indirimlerinin kayda alınmasında bu bölüm uygulanmaz. Ancak bu bölüm bu tür devlet teşviklerinden veya vergi indirimlerinden kaynaklanabilecek geçici farkların kayda alınmasında uygulanır.

Soru 23.1:

Gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin faiz ve cezalar bu bölüm kapsamında muhasebeleştirilebilir mi?

Bilindiği üzere gelir vergilerinin eksik ya da geç ödenmesinden dolayı vergi otoritelerince mükelleflere faiz ya da ceza tahakkuk ettirilmektedir. Diğer taraftan, bazı durumlarda mükellef ile vergi otoritesi arasında vade tarihinden sonrasına kadar dahi vergi borcu üzerinde mutabakat sağlanamamakta ve bu durum da faiz ya da cezaların tahakkuk ettirilmesine neden olmaktadır.

Bu tür durumlarda, işletmelerin söz konusu faiz ya da cezaların gelir vergisi olup olmadığı konusunda muhakemede bulunmaları gerekmektedir.

Vergi yükümlüğünün tutarıyla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı ve işletmenin söz konusu yükümlülüğünü kasti olarak geciktirdiği durumlarda tahakkuk eden gelir vergisi ile ceza ve faizler birbirinden kolaylıkla ayrılabilir. Dolayısıyla bu tür durumlarda, ceza ve faizler gelir vergisi kapsamında sunulmaz. Bunun yerine söz konusu tutarların türüne göre finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir (örneğin, faizin finansman gideri ya da cezanın faaliyet gideri olarak yansıtılması).

Ancak bazı durumda işletmelerin, doğacak vergi yükümlülüğünün ertelenmesiyle ilgili müzakereleri devam edebilir ve vergi yükümlülüğü tutarıyla ilgili önemli belirsizlik olabilir. Dolayısıyla bu belirsizlik aynı zamanda ceza ya da faizlerin tahakkuk etmesi bakımından da bir risk ve belirsizlik oluşturmaktadır. Bu tür durumlarda, tahakkuk etmesi muhtemel ceza ve faizler vergi yükümlülüğünün bir parçası olarak değerlendirilebilir ve gelir vergisi kapsamında finansal tablolara yansıtılabilir.

3.2. DÖNEM VERGİSİ

Paragraf 23.8 - Dönem Vergisi

Dönem vergisi, cari raporlama dönemine ait mali kâr üzerinden ödenecek olan vergiyi ifade eder. Dönem vergisinin ödenmeyen kısmı Finansal Durum Tablosunda “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde gösterilir. Cari ve önceki raporlama dönemlerine ilişkin olarak peşin ödenen vergi tutarının dönem vergisi tutarını aşan kısmı ise, “Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri” kaleminde ayrı olarak gösterilir

Paragraf 23.9 - Dönem Vergisinin Ölçümü

Dönem vergisi; dönem için geçerli olan vergi kanunları ve vergi oranları dikkate alınarak hesaplanan tutar üzerinden ölçülür. Dönem vergisiyle ilgili olarak Finansal Durum Tablosuna yansıtılan tutarlar iskonto edilmez.

Açıklama:

23.8 paragrafında belirtildiği üzere dönem vergisi, mali kâr (mali zarar) açısından cari raporlama dönemine ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade etmektedir.

Cari döneme ait vergi gideri, cari döneme ilişkin vergi beyanı üzerinden raporlanan vergiye tabi ve vergiden indirilebilir tutarlara dayanmaktadır.

Bununla birlikte, işletmenin gelir ya da indirim olarak raporladığı tutarları kabul edip etmeyeceğine ilişkin belirsizlikler söz konusu olabilir. Bir başka ifadeyle, işletme döneme ilişkin vergi karşılığını olması gerekenden fazla ya da olması gerekenden az belirlemiş olabilir. Cari döneme ilişkin gelir vergisinin finansal tabloların onay tarihinden önce kesinleşmesi durumunda, “*Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*” bölümü uyarınca finansal tabloların düzeltilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, cari döneme ilişkin gelir vergisinin finansal tabloların onay tarihinden sonra kesinleşmesi durumunda ise, gelir vergisine ilişkin olarak finansal tablolara yansıtılan tutarların bir sonraki raporlama döneminde, “*Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar*” bölümü uyarınca,

- Muhasebe tahmini değişikliği şeklinde ileriye yönelik olarak ya da
- Önceki döneme ilişkin hata olarak

düzeltilmesi gerekmektedir.

Örnek 23.1:

A işletmesinin 2020 yılına ait raporlama döneminde elde ettiği ticari kâr (muhasebe kârı) 180.000 TL'dir. Kurumlar vergisi oranı %22 olup vergi matrahına teşkil edecek mâli kâra ulaşılması için BOBİ FRS ile vergi mevzuatı arasındaki aşağıdaki farklılıklar dikkate alınmıştır:

- A işletmesi BOBİ FRS uyarınca 12 adet araç için 75.000.0000 TL tutarında hasılat kayda almışken, vergi mevzuatı uyarınca 75.030.000 TL tutarında hasılat kayda alması gerekmiştir.
- A işletmesi BOBİ FRS uyarınca garanti yükümlülükleri kapsamında 5.700.000 TL tutarında gider kayda almışken, vergi mevzuatı uyarınca 5.680.000 TL tutarında gider kayda almasına izin verilmiştir.
- A işletmesi BOBİ FRS uyarınca binası için 3.500.000 TL tutarında amortisman gideri kayda almışken, vergi mevzuatı uyarınca tabi olduğu hızlandırılmış amortisman ilkeleri kapsamında 3.590.000 TL tutarında amortisman gideri kayda almıştır.

Bu doğrultuda A işletmesi, mali kârı aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır:

2020 Yılına Ait Raporlama Dönemi Sonundaki Muhasebe Kârı	180.000
Vergilendirilebilir Hasılat Tutarı (75.030.000 TL –75.000.0000 TL) (+)	30.000
İndirilemeyen Garanti Yükümlülüğüne İlişkin Karşılık Gideri (5.700.000 TL – 5.680.000 TL) (+)	20.000
İndirilebilir Hızlandırılmış Amortisman Gideri (3.590.000 TL – 3.500.000 TL) (-)	-90.000
Mali Kâr	140.000

İşletme elde etmiş olduğu 140.000 TL tutarındaki mali kârın %22'sini 2020 yılı dönemine ait gelir vergisi olarak ödeyecek ve bu kapsamda aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır:

Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri	30.800 TL*	
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		30.800 TL

*Mali Kâr 140.000 TL x Vergi Oranı %22

Örnek 23.2:

Örnek 23.1'deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak işletmenin finansal tabloların onay tarihinden önce edindiği yeni bir bilgi A işletmesinin 2020 yılı dönemine ait mali kârın 136.500 TL olarak revize edilmesine neden olmuştur.

Mali kârın 136.500 TL şeklinde değişmesi, bu kâr üzerinden hesaplanan 2020 yılı dönemine ait verginin de 30.030 TL olarak düzeltilmesini gerektirecektir. Bu doğrultuda A işletmesinin “Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” bölümü uyarınca 2020 yılı dönemine ilişkin hesaplamış olduğu gelir vergisi tutarını düzeltirken aşağıdaki yevmiye kayıtlarını yapacaktır:

Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	770 TL*	
Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri		770 TL

*30.800 TL – 30.030 TL

Örnek 23.3:

Örnek 23.1'deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak işletme vergi yasaları uyarınca aşağıdaki şekilde dört dönem geçici vergi kaydı ve ödemesi yapmıştır:

1. Dönem geçici vergi tutarı: 8.000 TL
2. Dönem geçici vergi tutarı: 8.000 TL
3. Dönem geçici vergi tutarı: 8.000 TL
4. Dönem geçici vergi tutarı: 8.000 TL

Yukarıdaki bilgiler kapsamında aşağıdaki yevmiye kayıtlarını yapacaktır:

1. Dönem geçici vergi tahakkuk ve ödeme kaydı:

Peşin Ödenen Vergi Fonlar	8.000 TL	
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler		8.000 TL
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	8.000 TL	
Bankalar		8.000 TL

2. Dönem geçici vergi tahakkuk ve ödeme kaydı:

Peşin Ödenen Vergi Fonlar	8.000 TL	
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler		8.000 TL
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	8.000 TL	
Bankalar		8.000 TL

3. Dönem geçici vergi tahakkuk ve ödem kaydı:

Peşin Ödenen Vergi Fonlar	8.000 TL	
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler		8.000 TL
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	8.000 TL	
Bankalar		8.000 TL

4. Dönem geçici vergi tahakkuk ve ödeme kaydı:

Peşin Ödenen Vergi Fonlar	8.000 TL	
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler		8.000 TL
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	8.000 TL	
Bankalar		8.000 TL

23.1 nolu örnekte dönem vergisi gideri 30.800 TL gerçekleşmesine karşın geçici vergi olarak ödenen toplam tutar 32.000 TL olmuştur. Dolayısıyla "Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesap kalemi 1.200 TL borç kalanı vermiştir. Bu kapsamda işletme tarafından dönem sonunda yapılacak yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri	30.800 TL	
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		30.800 TL

Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri	30.800 TL	
Peşin Ödenen Vergi Fonlar		30.800 TL
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	30.800 TL	
Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri		30.800 TL

Paragraf 23.10 - Mahsup Etme

Dönem vergisiyle ilgili Finansal Durum Tablosunda yer alan varlıklar ile yükümlülükler sadece aşağıdaki durumların mevcudiyeti halinde mahsup edilir:

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

Paragraf 23.11 - Dönem Vergisinin Sunumu

Dönem vergisi Kâr veya Zarar Tablosunda "Vergi Gideri" kaleminde gösterilir. Ancak dönem vergisinin, 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 dönem vergisi tutarı, söz konusu işlem ve olayların etkilerinin yansıtıldığı özkaynak kaleminde ("Yeniden Değerleme Yedeği", "Yabancı Para Çevrim Farkları" ve "Korunma Yedeği" kalemlerinde) gösterilir.

3.3. ERTELENMİŞ VERGİ**3.3.1. Kayda Alma****Paragraf 23.12 - Ertelenmiş Vergi Tanımı**

Ertelenmiş vergi; varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergilerdir.

Paragraf 23.13- Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Geçmiş işlemler ve olaylar nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak veya ödenecek vergilere ilişkin olarak ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü finansal tablolara alınır. Ertelenmiş vergiler; varlıkların ve yükümlülüklerin finansal durum tablosuna yansıtıldıkları tutarlar ile bunların vergiye esas değeri arasındaki farklardan ve henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararları ile henüz kullanılmamış vergi indirimlerinin ileriye taşınmasından kaynaklanır.

Açıklama:

Bir varlık veya yükümlülük muhasebeleştirilirken; raporlayan işletmenin söz konusu varlık ya da yükümlülüğün defter değerini geri kazanmayı ya da ödemeyi beklemesi doğal bir durumdur. Söz konusu defter değerinin geri kazanılması ya da ödenmesi geri kazanımın ya da ödemenin vergisel sonuçlarının bulunmadığı duruma göre gelecekteki vergi ödemelerini olması gerekenden daha fazla (az) hale getiriyor ise işletme ertelenmiş vergi yükümlülüğü (ertelenmiş vergi varlığı) muhasebeleştirir. Bu husus, işletmenin finansal tablolarını kullananlara faydalı finansal bilgi sağlamayı amaçlar. İşletmeler bu amaca yönelik aşağıdaki aşamaları izlerler:

1. Adım: Defter değerlerinin geri kazanılması veya ödenmesi söz konusu olduğunda vergiye tabi karı etkilemesi beklenen varlıkların ve yükümlülüklerin belirlenmesi
2. Adım: Söz konusu bütün varlıkların ve yükümlülüklerin (ve finansal tablolara varlık ya da yükümlülük olarak yansıtılmamış olmasına rağmen vergiye esas değerleri olan diğer kalemlerin) raporlama tarihindeki vergiye esas değerinin belirlenmesi
3. Adım: Geçici farklar, kullanılmamış mali zararlar ve kullanılmamış vergi avantajlarının hesaplanması
4. Adım: Geçici farklardan, kullanılmamış mali zararlardan ve kullanılmamış vergi avantajlarından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi
5. Adım: Ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin; raporlama döneminin sonu itibarıyla yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi kanununa dayalı olarak, ertelenmiş vergi varlığı gerçekleştiğinde veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü ödendiğinde uygulanması beklenen vergi oranlarının kullanılması suretiyle vergi otoriteleri tarafından yapılacak incelemelerin olası sonuçlarının etkileri dikkate alınarak ölçülmesi
6. Adım: Ertelenmiş vergi varlıklarına, bu varlıkların net tutarlarını vergiye tabi kâr esas alınarak gerçekleşmesi olası olan en yüksek tutarlarına eşitlemek üzere değerlendirme karşılığı ayrılması
7. Adım: Ertelenmiş verginin diğer kapsamlı gelirin ve özkaynağın ilgili unsurlarına dağıtılması
8. Adım: Gerekli bilgilerin açıklanması

3.3.2. Vergiye Esas Değer

Paragraf 23.14 - Vergiye Esas Değer

Vergiye esas değer, bir varlık veya yükümlülüğün vergi mevzuatı açısından taşıdığı değerdir.

Paragraf 23.15 - Varlıkların Vergiye Esas Değeri

Bir varlığın vergiye esas değeri, varlığın defter değeri geri kazanıldığında işletmenin sağlayacağı vergiye tâbi ekonomik faydadan, vergisel açıdan indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tâbi olmayacaksa, söz konusu varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

Açıklama:

Vergiye esas değer; bir varlığın, yükümlülüğün, özkaynağa dayalı bir finansal aracın ya da diğer bir kalemin yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi kanunları uyarınca ölçülmesidir. Vergiye esas değer, ilgili faaliyet çevresine ilişkin mevcut vergi kuralları kullanılarak hazırlanan finansal durum tablosunda muhasebeleştirilen tutar olarak düşünülebilir.

Örnek 23.4:

Bir makinenin maliyeti 100 TL'dir. Vergi mevzuatı açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki raporlama dönemlerinde 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 zararlar sonuçlanmasında da zarar vergi mevzuatı açısından indirilebilir durumdadır. Bu durumda makinenin vergiye esas değeri 70 TL'dir.

Örnek 23.5:

Satışlardan kaynaklanan alacakların defter değeri 100 TL'dir. İlgili satış geliri mali kârın (mali zararın) tespitinde dikkate alınmıştır. Alacakların vergiye esas değeri 100 TL'dir.

Örnek 23.6:

Bir işletme, maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılarak ölçülen bir makineye sahiptir. Makine, kullanım (vergisel amortisman yolu ile) ya da satış yolu ile vergi tabiye gelirden indirilebilmektedir. Vergisel amortismanda, finansal raporlama amacıyla uygulanan amortisman ile aynı esaslar uygulanır. Makinenin kullanımından sağlanan hasılat vergiye tabidir ve makinenin elden çıkarılması sonucu oluşan kazanç ya da kayıp bir denge düzeltmesi (örneğin, talep edilen sermaye karşılıklarının geri alınması) yolu ile vergisel amaçlı olarak vergiye tabi ya da indirilebilir niteliktedir.

Makinenin satış ya da kullanım yolu (ya da bu ikisinin bir kombinasyonu) ile geri kazanılmış olması vergiye tabi kârı etkilemez çünkü makinenin geri kazanımında eşit

tutarda vergiye tabi gelir ile vergiye tabi gelirden indirilebilir tutarlar ortaya çıkmaktadır (her ikisi de makinenin defter değerine eşittir).

- Vergiye tabi gelir, hasılat elde etmek amacıyla makinenin satışından ya da kullanımından (ya da makinenin satılmasından önce bir süre kullanılmasından) kaynaklanır. Gerçekte, varlığın geri kazanımı söz konusu olduğunda, bir işletme satış işlemi üzerinden kâr elde ederek ya da varlığın defter değerini aşan tutarda ek faaliyet kârı sağlayarak makinenin defter değerinden genellikle daha fazla ekonomik fayda sağlar. Ancak, Bölüm 23 uyarınca değerlendirme söz konusu faydanın varlığın defter değerine eşit olduğu varsayımı ile yapılır.

- Vergisel amortisman finansal raporlama amaçlı amortisman ile aynı esasa dayandığından varlığın geri kazanımına (kullanım ya da satış yolu ile) ilişkin olarak vergiye tabi gelirden indirilebilir tutar makinenin defter değerine eşittir.

Örnek 23.7:

Bir işletme faaliyet kiralaması çerçevesinde kullanılmakta olan bir ofis binasını kiralar. Söz konusu işletme kirayı altı aylık peşin olarak ödeyecek varlığa sahiptir. Kiralar, finansal raporlama amaçlı olarak muhasebeleştirildiğinde vergiden indirilebilir niteliktedir.

Birçok durumda, bu tür bir peşin ödeme binanın kullanımı ile geri kazanılır. Ancak, peşin ödenen kiranın kullanımın yolu ile geri kazanımı ya da başka bir tarafa satılması yolu ile kiralamanın devredilmesi durumunda vergiye tabi kâr değişmez çünkü defter değerinin geri kazanımına ilişkin olarak vergiye tabi gelir ile vergiye tabi gelirden indirilecek tutar birbirine eşittir.

- Varlığın geri kazanımına ilişkin vergiye tabi gelir, binanın kullanılması ile faaliyet kârı sağlanması (en çok kullanılması beklenen yöntemdir) ya da kiralama sözleşmesinin devredilmesinden kaynaklanır. Bölüm 23 uyarınca değerlendirme söz konusu faydanın varlığın defter değerine eşit olduğu varsayımıyla yapılır.

- Kira, gider olarak muhasebeleştirildiğinde vergiden indirilebilir olduğundan, peşin ödemenin defter değeri söz konusu varlık geri kazanıldığında vergiden indirilebilir.

Örnek 23.8:

Bir işletme, finansal tablolarını geç bildirdiği için para cezası ödemek durumundadır. İşletme, ödenecek para cezalarını yükümlülük olarak muhasebeleştirir. Söz konusu cezalar, vergisel amaçlı olarak indirilebilir değildir.

Ödenecek cezalardan vergiye tabi gelir oluşmaz. Cezalar, vergiye tabi gelirden indirilebilir tutarlar değildir. Bu nedenle, borcun beklenen bir biçimde cezaların

ödenmesi ile sona ermesi vergiye tabi kârı etkilemez dolayısıyla ertelenmiş vergi söz konusu olmaz.

Örnek 23.9:

Bir işletmenin bir tedarikçiye 1.000 TL tutarında borcu vardır. Tutarın geri ödenmesinin işletme açısından herhangi bir vergisel sonucu yoktur. Çünkü gider, mallar ve hizmetler alındığında zaten vergiye tabi gelirden düşülmüştür.

Borcun beklenen sona erme şekli (örneğin nakit olarak ödenmesi) vergiye tabi kârı etkilemez, çünkü nakdin tedarikçiye ödenmesine ilişkin hiçbir tutar vergiye tabi ya da vergiden indirilebilir değildir. Sonuç olarak, ertelenmiş vergi söz konusu olmaz.

Örnek 23.10:

Bir işletme, bir işçiye hali hazırda sunmuş olduğu hizmetlerle ilgili olarak 10.000 TL tutarında borçludur. Söz konusu gider, oluştuğunda (yani gider finansal raporlama amaçlı olarak muhasebeleştirildiğinde) vergiden indirilebilir.

Borcun beklenen sona erme şekli (örneğin nakit olarak ödenmesi) vergiye tabi kârı etkilemez, çünkü nakdin işçiye ödenmesine ilişkin hiçbir tutar vergiye tabi ya da vergiden indirilebilir değildir. Sonuç olarak, ertelenmiş vergi söz konusu olmaz.

Örnek 23.11:

Bir işletme faaliyet kiralaması çerçevesinde kullanılmakta olan bir ofis binasını kiralar. Söz konusu işletme kirayı altı aylık peşin olarak ödeyecek 6.000 TL'lik varlığa sahiptir. Kiralar, bina sahibine ödendiğinde vergiden indirilebilir.

Birçok durumda, bu tür bir peşin ödeme binanın kullanımı ile geri kazanılır. Ancak, peşin ödenen kiranın kullanımın yolu ile geri kazanımı ya da diğer tarafa satılarak kiralama sözleşmesinin devredilmesi durumunda vergiye tabi kâr etkilenir çünkü vergiye tabi gelir binanın kullanım hakkının satılması ya da faaliyet kârı elde etmek amacıyla binanın kullanılması ile ortaya çıkar. Varlığın geri kazanımı üzerinden ilave bir vergi söz konusu olmaz. Sonuç olarak ertelenmiş vergi oluşur ve muhasebeleştirilir.

Örnek 23.12:

Bir işletmenin bir müşterisinden 50.000 TL tutarında ticari alacağı bulunmaktadır. Söz konusu alacak için 2.000 TL tutarında şüpheli alacak karşılığı ayrılmıştır. Şüpheli

alacak karşılığı sadece, borcun vadesinin altı ayı geçmesi, iptal edilmesi ya da başkasına satılması durumunda vergiden indirilebilir.

Varlığın beklenen geri kazanılma şekli (örneğin 48.000 TL tutarındaki defter değerine eşit olan nakdin alınması ile) vergiye tabi kârı etkiler çünkü 2.000 TL defter değeri varlığın geri kazanımına ilişkin olarak vergiden indirilir. Bu yüzden, ertelenmiş vergi muhasebeleştirilmelidir. Varlığın geri kazanımında, vergiye tabi gelir yoktur çünkü ilgili hasılat tutarı malların tesliminde ya da hizmetlerin sunumunda vergiye tabi gelire hali hazırda dâhil edilmiştir.

(Not: Ülkede şüpheli alacaklar karşılığına ilişkin vergi indiriminin finansal raporlama amacıyla yapılan giderleştirme ile aynı zamanda yapılması gerekli kılınıyorsa alacakların defter değeri olan 48.000 TL tutarının geri kazanımı vergiye tabi geliri etkilemez çünkü indirim zaten yapılmıştır. Sonuç olarak, ertelenmiş vergi söz konusu olmaz.)

Paragraf 23.16 - Yükümlülüklerin Vergiye Esas Değeri

Bir yükümlülüğün vergiye esas değeri, yükümlülüğün defter değerinden bu yükümlülükle ilgili gelecek dönemlerde vergi 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.

Örnek 23.13:

Bir işletme faydalı ömrü 10 yıl olan bir lisansı 5.000 TL tutarla edinmiştir. Maddi olmayan duran varlığın 10 yıl boyunca kullanılması beklenmektedir. Lisans itfa edildiğinde, lisans sona erdiğinde ya da satıldığında vergi indirimi söz konusu olmamaktadır.

Maddi olmayan duran varlığın beklenen geri kazanılma şekli (faaliyet kârı (vergiye tabi gelir) sağlamak amacıyla kullanılması) vergiye tabi kârı etkiler. Varlığın geri kazanılmasında vergi indirimleri söz konusu olmaz. Sonuç olarak, ertelenmiş vergi oluşur ve muhasebeleştirilir.

Örnek 23.14:

Bir işletme yılsonu öncesinde satılan arızalı kalemlerin tamirini karşılamak amacıyla 1.000 TL tutarında bir garanti karşılığını muhasebeleştirir. Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, gerçekte ödeninceye ya da kullanılıncaya kadar vergisel amaçla indirim tabi değildir.

Borcun beklenen biçimde (müşterilere nakit ödemede bulunulması ya da arızalı kalemlerin tamir edilmesi şeklinde) ödenmesi vergiye tabi kârı etkiler çünkü herhangi bir garanti gideri ödeme veya kullanım sonucunda vergiden düşülebilir. Sonuç olarak, ertelenmiş vergi ortaya çıkar ve muhasebeleştirilir. Ödeme üzerinden ek bir vergiye tabi gelir yoktur çünkü ilgili hasılat malların satışında vergiye tabi gelire dâhil edilmiştir.

Örnek 23.15:

Bir işletme, bir işçiye sunmuş olduğu hizmetlerle ilgili olarak 10.000 TL tutarında borçludur. Söz konusu tutar ödendiğinde vergiden indirilir.

Borcun beklenen biçimde (işçiye nakden ödeme yolu ile gerçekleşen) ödenmesi vergiye tabi kârı etkiler, çünkü söz konusu tutar ödeme gerçekleştiğinde vergiden indirilebilir niteliktedir. Sonuç olarak, ertelenmiş vergi ortaya çıkar ve muhasebeleştirilir. Ödemede vergiye tabi gelir söz konusu olmaz çünkü işçinin hizmeti ile sağlanan ilişkili faydalar 10.000 TL'ye hak kazanmasını sağlayan hizmeti sunduğu dönemde vergiye tabi gelire dâhil edilmiştir.

Kalem	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Gelir	Defter Değeri > Vergiye Esas Değer	Defter Değeri < Vergiye Esas Değer
Gider	Defter Değeri < Vergiye Esas Değer	Defter Değeri > Vergiye Esas Değer

Kalem	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Varlık	Defter Değeri > Vergiye Esas Değer	Defter Değeri < Vergiye Esas Değer
Yükümlülük	Defter Değeri < Vergiye Esas Değer	Defter Değeri > Vergiye Esas Değer

Örnek 23.16:

Kısa vadeli yükümlülükler; defter değeri 100 TL olan tahakkuk etmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, ödendiğinde vergi matrahından indirilecektir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri sıfırdır.

Kısa vadeli yükümlülükler; defter değeri 100 TL olan tahakkuk etmiş giderleri içermektedir. İlgili gider hâlihazırda vergi matrahından indirilmiştir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri 100 TL'dir.

Örnek 23.17:

A Şirketi, 31 Aralık 2021 tarihinde imzaladığı hizmet sözleşmesi kapsamında müşteri B firmasına güvenlik hizmeti verecektir. Yıllık hizmet bedeli olan 100 TL peşin olarak tahsil edilmiştir. Tutar, Şirket A'nın finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilir ve 2022 raporlama döneminde hizmetler yerine getirildikçe kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Vergi mevzuatı uyarınca söz konusu bedele ilişkin faturalandırmanın yapıldığı tarihte vergiyi doğuran olay ortaya çıkmış sayılmaktadır.

31 Aralık 2021'de, ertelenmiş gelirin defter değeri 100 TL'dir; işleme ilişkin faturanın kesildiği tarihte vergilendirme yapıldığı için defter değeri olan 100 TL gelecek dönemlerde vergilendirilmeyecektir. Bu nedenle, ertelenmiş gelirin vergiye esas değeri sıfırdır ve indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır (defter değeri>vergiye esas değer).

Örnek 23.18:

B Şirketi, üzerinde üretim tesisi yapılması şartıyla arsa satın alınması için 150 TL tutarında devlet teşviki almıştır. B Şirketi, BOBİ FRS Bölüm 16 uyarınca üretim tesisi yapılması şartını yerine getirene kadar söz konusu devlet teşvikini finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirecektir.

Vergi mevzuatı uyarınca söz konusu teşvik tutarı elde edildiği dönemde kâr veya zararda raporlanmaktadır. Bu kapsamda ertelenmiş gelirin olarak raporlanan devlet teşvikinin defter değeri 150 TL, vergiye esas değeri ise sıfır olacaktır ve ortaya indirilebilir geçici fark çıkacaktır (defter değeri>vergiye esas değer).

Devlet teşvikine ilişkin yukarıdaki gibi bir şart bulunmuyorsa, alındığı anda kâr veya zararda muhasebeleştiriliyorsa söz konusu teşvikin vergiye esas değeri defter değerine eşit olacak ve geçici bir fark oluşmayacaktır.

Örnek 23.19:

Bir işletmenin ticari kâr tutarı her yıl 10.000 TL'dir. İşletme 2021 ve 2022 yıllarında 1.000'er TL kıdem tazminatı karşılığı ayırmış, 2022 yılında ise 800 TL'lik tazminat ödemiştir. (Kurumlar vergisi oranı % 20 olarak varsayılmıştır.)

2021 Yılı		2022 Yılı	
Ticari Kâr	10.000	Ticari Kâr	10.000
İlaveler	1.000	İlaveler	1.000
-Ayrılan Kıdem Tazminatı Karşılığı		-Ayrılan Kıdem Tazminatı Karşılığı	
İndirimler	(-)	İndirimler	(800)
		-Ödenen Kıdem Tazminatı Tutarı	
Vergiye Tabi (Mali) Kâr	11.000	Vergiye Tabi (Mali) Kâr	10.200
Vergi Karşılığı (11.000 x 0,20)	(2.200)	Vergi Karşılığı (10.200 x 0,20)	(2.040)
Dönem Net Kârı (10.000-2.200)	7.800	Dönem Net Kârı (10.000-2.040)	7.960
Ertelenen Vergi Geliri (1.000 x 0,20)	200	Ertelenen Vergi Geliri [(1000-800)x0,20]	40
Düzeltilmiş Dönem Net Kârı [10000-(10000x0,20)]	8.000	Düzeltilmiş Dönem Net Kârı [10000-(10000x0,20)]	8.000

Paragraf 23.17- Araştırma Gideri Benzeri Giderlerin Ertelenmiş Vergi Açısından Durumu

Bazı kalemlerin vergiye esas değeri mevcut olmakla birlikte, bunlar finansal durum tablosuna varlık ve yükümlülük olarak yansıtılmazlar. Örneğin, araştırma giderleri oluştukları 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.

Örnek 23.20:

A Şirketi 2021 yılında kuruluş aşamasında yapmış olduğu harcamaları BOBİ FRS Bölüm 14 uyarınca maddi olmayan duran varlık tanımını karşılamadığı için kuruluş ve örgütlenme gideri olarak raporlamıştır.

Vergi mevzuatı uyarınca söz konusu kuruluş ve örgütlenme giderlerinin mali kârın belirlenmesinde indirim olarak kabul edilebilmesi için normal faaliyete başlanması gerekmektedir. A şirketinin normal faaliyete başlaması 2022 yılında olmuştur.

Söz konusu kuruluş ve örgütlenme gideri muhasebe kârının belirlenmesinde 2021 yılında dikkate alınmasına karşın mali kârın belirlenmesinde 2022 yılında dikkate alınmıştır. Dolayısıyla, mali kârın belirlenmesinde indirim olarak kabul edilecek vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark ertelenmiş vergi varlığı olarak indirilebilir bir geçici fark oluşturacaktır.

Paragraf 23.18 - Geçici Farklar

Geçici farklar, bir varlığın veya yükümlülüğün finansal durum tablosundaki defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farkları ifade eder. İki tür geçici fark bulunur:

- a) Vergiye tâbi geçici farklar: Varlıkların veya yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı veya ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahına eklenecek geçici farklardır.
- b) İndirilebilir geçici farklar: Varlıkların veya yükümlülüklerin defter değerlerinin geri kazanıldığı veya ödendiği gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilecek geçici farklardır.

Paragraf 23.19 - Konsolide Finansal Tablolar Açısından Geçici Farklar

Konsolide finansal tablolarda geçici farklar, varlık ve yükümlülüklerin konsolide finansal tablolardaki defter değerlerinin, vergiye esas değerleri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir. Konsolide finansal tablolar açısından vergiye esas değer, topluluğa ait işletmelerin her birinin vergi beyanı dikkate alınarak tespit edilir.

Paragraf 23.20 - Geçici Farka ilişkin Örnekler

Geçici fark ortaya çıkaran durumlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir

- a) Varlıkların yeniden ölçüldüğü ancak, vergisel açıdan buna eşit bir düzeltmenin yapılmadığı durumda. Örneğin, BOBİ FRS uyarınca bazı varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden yeniden ölçümüne ya da yeniden değerlemesine izin verilmekte veya bu zorunlu kılınmaktadır.
- b) Bir iş birleşmesinde edinilen varlıkların ve üstlenilen yükümlülüklerin, “İş Birleşmeleri” bölümü uyarınca gerçeğe uygun değerleri üzerinden finansal tablolara alındığı, ancak buna eşdeğer bir düzeltmenin vergisel açıdan yapılmadığı durumda. Böyle bir durumda ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğüne göre şerh tutarı düzeltilir.
- c) Bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin ve iş ortaklıklarındaki yatırımların defter değerlerinin bunların vergiye esas değerlerinden farklı olması durumunda.
- ç) İş birleşmesinde şerh tutarı ortaya çıkması durumunda.
- d) Bir varlık veya yükümlülüğün ilk kayda alınma sırasında vergiye esas değerinin BOBİ FRS'nin ilgili bölüm veya bölümleri uyarınca belirlenen değerinden farklı olması durumunda.

Açıklama:

Bir varlık veya yükümlülüğün defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farklar defter değerinin belirlenmesine yönelik kurullarla vergiye esas değerinin belirlenmesine yönelik kurullar arasındaki yaklaşım farklılığından kaynaklanmaktadır. Bu farkların ortaya çıkmasına, bu iki yaklaşımın varlık veya yükümlülüğün değerinin belirlenmesini farklı ele almasının yanı sıra aynı belirlenen değerin muhasebe kârı ile mali kâra farklı zamanlarda dâhil edilmesi neden olmaktadır. Zamanlama farkından kaynaklanan geçici farklar 23.22 nolu paragrafta örneklendirilerek açıklanmıştır. Vergi yasalarına göre indirilemeyen gider ve zararlar ile vergilendirme dışı bırakılan gelir ve kârların bir kısmı sadece cari dönemdeki mali kârın hesaplanmasında dikkate alınmazken, bir kısmı ne cari ne de daha ilerdeki dönemlerde belirlenecek mali kâr kapsamına dâhil edilmektedir. Cari dönem mali kârının hesaplanmasında dikkate alınmayan; fakat ileriki dönem kârı hesaplanırken dikkate alınan kâr unsurları, ticari kâr ile mali kâr arasında, geçici olarak adlandırılan farklara neden olmaktadır. Bu farklar, bir dönemde ortaya çıkarlar ve gelecek dönemlerde ortadan kalkarlar. Ne cari ne de daha ilerdeki dönemlerde dönem mali kârı hesaplanırken dikkate alınmayan kâr unsurları ise ticari kâr ile mali kâr arasında sürekli farklara neden olmaktadır. Bu farklar, bir dönemde ortaya çıkarlar ve gelecek dönemlerde de ortadan kalkmazlar. Bölüm 23 “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” bölümü cari döneme ait mali kâr üzerinden ödenecek olan dönem vergisi ile geçici farkların neden olduğu ertelenmiş vergi konularını ele almaktadır. Ticari kâr ile mali kâr arasında sürekli farklara neden olan durumlar bu bölüm kapsamı dışındadır.

Geçici farklar, yarattıkları vergi etkisi dikkate alınarak iki grupta toplanırlar:

- a) Vergiye Tabi Geçici Farklar (Vergilendirilebilir Geçici Farklar) ve
- b) İndirilebilir Geçici Farklar.

Geçici farkların bir kısmı, ilgili gelir veya giderin dönemin muhasebe kârına dâhil edilmiş olmasına rağmen, vergiye tabi kâr hesaplamasında farklı bir dönemde dikkate alınacak olmasından kaynaklanır. Örneğin; muhasebe kârının (zararının) tespitinde dikkate alınan amortisman, vergiye tabi kârın (mali zararın) tespitinde dikkate alınan amortismandan farklı olabilir. Bu durumda zamanlama farkından kaynaklı geçici bir fark ortaya çıkacaktır. Geçici farklar, zamanlama farkı dışında varlık ve yükümlülüklerin vergi yasalarına göre belirlenen değeri (vergi değeri) ile finansal tablolaradaki muhasebe ilkelerine göre belirlenen değerinin (muhasebe değerinin) farklı olduğu çeşitli durumlarda da ortaya çıkabilmektedir.

3.3.3.1. Vergiye Tâbi Geçici Farklar

Paragraf 23.21 - Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Doğurmayan Vergiye Tâbi Geçici Farklar

Bütün vergiye tâbi geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü kayda alınır. Ancak aşağıdakilerden kaynaklanan geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilmez:

- a) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden veya
- b) İş birleşmesi niteliğinde olmayan ve işlem tarihinde muhasebe kârı ile mali kârı (mali zararı) etkilemeyen işlemlerdeki varlık ve yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesinden.

Paragraf 23.22 - Zamanlama Farkından Kaynaklı Vergiye Tâbi Geçici 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. Aşağıdakiler, ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuran bu tür vergiye tâbi zamanlama farklarına örnek olarak gösterilebilir:

- 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.

3.3.3.2. İndirilebilir Geçici Farklar

Paragraf 23.23- İndirilebilir Geçici Farklar

İleriki dönemlerde indirilebilir geçici farklardan faydalanılmasına yetecek kadar mali kâr oluşacağına 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.

Paragraf 23.24 - Ertelenmiş Vergi Varlığı Doğuran İndirilebilir Geçici Farklar

Aşağıdakiler ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir geçici farklara örnek olarak gösterilebilir:

- 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 çıkar.

Örnek 23.21:

- 1 Ocak 2021 tarihinde alınan 2 yıl vadeli özel sektör tahvili için 100.000 TL faiz elde edileceği hesaplanmış ve faiz geliri henüz tahsil edilmediği için de gelir tahakkukları hesabı 100.000 TL borçlandırılmıştır. Dönem sonu itibarıyla bu hesabın muhasebe değeri 100.000 TL iken, vergiye esas değeri sıfır TL'dir. (Defter Değeri>Vergiye Esas Değer) Aradaki 100.000 TL, vergiye tâbi geçici fark olarak hesaplanır.
- 100.000 TL'ye satın alınan makine için muhasebe standartları gereğince %25 amortisman ayrılmıştır. Vergi kanunları ise amortisman oranını %33 olarak belirlemiştir. Bu durumda, makinenin muhasebe değeri (100.000-25.000)= 75.000 TL iken, vergiye esas değeri (100.000-33.000) =67.000 TL'dir. Makinenin muhasebe değeri, vergi değerinden yüksek olduğundan aradaki 8.000 TL, vergilendirilebilir geçici fark olarak belirlenecektir.

- 100.000 TL maliyetli duran varlık %50 oranında değer artışına tabi tutularak değeri 150.000 TL' ye çıkartılmıştır. Vergi kanunları yeniden değerlemeyi kabul etmemektedir. Buna göre, duran varlığın muhasebe değeri 150.000 TL iken vergiye esas değeri 100.000 TL olarak görünmektedir. Aradaki 50.00 TL ise vergilendirilebilir geçici fark olarak belirlenecektir.

Örnek 23.22:

- Çalışmaya devam eden bir işçi için 25.000 TL yıllık kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır. Ayrılan kıdem tazminatı karşılığının muhasebe değeri 25.000 TL'dir. Ancak ödeme henüz yapılmadığı için bu karşılığın vergi esas değeri sıfır olarak kabul edilir. Bu durumda aradaki 25.000 TL'lik fark, indirilebilir geçici fark olarak belirlenir.
- Vadesinde ödenmeyen 50.000 TL'lik alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılmıştır. Ancak bu alacak için henüz ihtar çekilmemiştir. Bu durumda, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 50.000 TL iken vergiye esas değeri sıfırdır. Aradaki 50.000 TL'lik fark, indirilebilir geçici fark olarak belirlenir.
- Bir işletme garanti giderleri karşılığı olarak 100.000 TL tahakkuk ettirerek muhasebeleştirilmiş ve bu karşılık tutarını ticari kâr/zarar hesabında gider olarak dikkate almıştır. Garanti giderlerinin mali kâr/zararın belirlenmesinde indirim olarak kabul edilebilmesi için ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda ayrılan karşılığın muhasebe değeri 100.000 TL olmasına karşın vergiye esas değeri sıfırdır. Aradaki 100.000 TL'lik fark, indirilebilir geçici fark olarak muhasebeleştirilir.

İndirilebilir Geçici Farkların Muhasebeleştirilme Koşulu

Paragraf 23.25

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.

Paragraf 23.26

- a) İndirilebilir geçici farkların tersine dönmesinin beklendiği dönemde veya
- b) Ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle oluşan mali zararın ileriye taşınmasının mümkün olduğu dönemlerde,

aynı vergi otoritesiyle ilgili olarak yeterli tutarda tersine dönmesi beklenen vergiye tâbi geçici farkların bulunması durumunda indirilebilir geçici farkların kullanılabilmesine yetecek tutarda mali kârın ortaya çıkması muhtemeldir.

Paragraf 23.27

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:

- 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 yaratacak vergi planlaması imkânının bulunması.

Açıklama:

İndirilebilir geçici farkların neden olduğu ertelenen vergi varlıkları, bunlara ait vergi faydasının gerçekleşeceği varsayımı çerçevesinde muhasebeleştirilmektedir. Başka bir anlatımla; indirilebilir geçici farkların ortadan kalkacağı dönemde, ertelenen vergi varlıklarının indirilmesine imkân verecek, yeterli miktarda mali (vergiye tâbi) kâr elde edilmesinin muhtemel olması halinde cari dönemde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilebilmektedir. Aksi takdirde ertelenen vergi varlıklarından kaynaklanan vergi faydasından yararlanılamayacaktır. Dolayısıyla, geçmiş dönemlerde veya cari dönemde zarar eden bir işletmenin cari dönemde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilebilmesi için indirilebilir geçici farkın ortadan kalkacağı dönemde elde etmeyi beklediği kâra yönelik bir değerlendirmede bulunması ve bu değerlendirme sonucunda söz konusu dönemde, ertelenen vergi varlıklarının indirilmesine imkân verecek düzeyde kâr elde etmesinin muhtemel olduğu sonucuna ulaşması gerekir. Aksi halde, muhasebeleştirme koşulu sağlanmamış olan bir kaleme finansal tablolarda yer verilerek finansal tablo okuyucuları yanıltılmış ve gerçeğe aykırı raporlama yapılmış olacaktır.

3.3.4. İndirilmemiş Geçmiş Yıl Zararları ve Vergi İndirimleri

Paragraf 23.28 - 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. İndirilmemiş mali zararların veya

vergi indirimlerinin indirilmesine yetecek tutarda mali kâr elde etmenin muhtemel olmaması durumunda ertelenmiş vergi varlığı kayda alınmaz.

Paragraf 23.29 - İndirilmemiş Geçmiş Yıl Zararları ve Vergi İndirimlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin mali zararının bulunması, ileride mali kâr elde edemeyebileceğinin güçlü bir göstergesidir. Bu nedenle, işletmenin geçmişte mali zararları olmuşsa, indirilmemiş mali zararından veya vergi indiriminden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığını sadece, yeterli vergiye tâbi geçici farklarının bulunması veya işletmenin bu zarar veya indirimlerini mahsup etmesine yetecek kadar mali kâr elde edeceğine yönelik ikna edici diğer kanıtların bulunması durumunda kayda alınır.

Paragraf 23.30 - Geçmiş yıl Zararları ve Vergi İndirimlerinin Kullanılmasına Yetecek Mâli Kârın Mevcut Olup Olmadığının Belirlenmesinde Dikkate Alınması Gereken Ölçütler

İşletme, indirilmemiş geçmiş yıl zararlarını ve vergi indirimlerini kullanabilmesine yetecek kadar mali kâr elde etmesinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken, aşağıdaki ölçütleri göz önünde bulundurur:

- a) Aynı vergi otoritesiyle ilgili olarak henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararlarının ve vergi indirimlerinin zaman aşımına uğramadan önce kullanılmasına yetecek tutarda vergiye tâbi geçici farkların bulunup bulunmadığı,
- b) İşletmenin indirilmemiş geçmiş yıl zararlarının ve vergi indirimlerinin zaman aşımına uğramasından önce mali kâr elde etmesinin mümkün olup olmayacağı,
- c) İndirilmemiş geçmiş yıl zararlarının, tekrarlanması muhtemel nedenlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı,
- ç) İşletmenin birikmiş geçmiş yıl zararlarını ve vergi indirimlerini kullanmak istediği dönemlerde mali kâr yaratabilecek vergi planlaması imkânının bulunup bulunmadığı.

Açıklama:

Bir işletmede kullanılmayan vergi avantajları ve/veya mahsup edilmemiş geçmiş yıl mali zararlarının bulunması durumunda, gerek bunların ileriye taşınmasından, gerek başka işlemlerden kaynaklanan ertelenen vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi hususunda daha detaylı ve ihtiyatlı bir değerlendirmede bulunulması gerekir. Zira geçmiş yıl zararlarının varlığı, cari dönemi takip eden dönemlerde, ertelenen vergi varlıklarının indirilmesine yetecek düzeyde vergiye tabi kâr elde edilemeyeceğinin güçlü bir göstergesidir. Bu nedenle, aksi ispatlanabilir olmakla birlikte, bir işletmenin son birkaç faaliyet dönemini zararla kapatmış olması, cari dönemde ertelenen vergi varlığı muhasebeleştirilmesi önündeki en büyük engeli oluşturmaktadır. Durumun aksinin ispatı ve böylece cari dönemde ertelen vergi varlığı muhasebeleştirilebilmesi için, işletmenin gelecek dönemlerde yeterli düzeyde kâr elde edebileceğini gösteren makul ve desteklenebilir kanıtlara ihtiyaç vardır. İşletmenin gelecek dönemlere ilişkin faaliyet sonuçlarına yönelik yapılan tahminlerin ve bu tahminlerde bulunurken

kullanılan varsayımların makul ve desteklenebilir olması önem arz etmektedir. Bu doğrultuda örneğin; zararın kaynakları incelenerek geçmiş dönem zararlarının gelecek dönemlerde de tekrarlanma olasılığı değerlendirilmelidir. Eğer söz konusu zararlar olağandışı sebeplerden kaynaklanmışsa, bu sebepler hâlihazırda ortadan kalkmış ve gelecek dönemlerde tekrar ortaya çıkması beklenmiyorsa işletme tarafından ertelenen vergi varlığı muhasebeleştirilebilecektir. Ancak zarar olağan faaliyetlerin bir sonucu ise, örneğin; işletmenin esas faaliyetleri sonucunda ortaya çıkmış ise, işletmenin takip eden dönemlerde de bu tür zararlara maruz kalma ihtimali yüksektir. Dolayısıyla indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenen vergi gelir etkisi ve ertelenen vergi varlığı muhasebeleştirmek uygun olmaz. Ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesine engel olan şartlarda ilerleyen dönemlerde olumlu yönde değişiklikler gerçekleşmesi halinde, söz konusu değişiklikler ele alınmalıdır. Yapılan değerlendirmelerde ilgili dönemde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirmek için engel teşkil eden bir durumun kalmadığı sonucuna ulaşılması halinde, ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmelidir.

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

Kullanılmamış mali zararların veya vergi avantajlarının kullanılmasına yetecek tutarlarda vergilendirilebilir gelir elde etme olanağı olmadığı durumlarda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez. Ertelenmiş vergi varlıklarının defter değerleri her bilanço tarihinde gözden geçirilir. Bir işletme ertelenmiş vergi varlığının tamamından veya bir kısmından yararlanmasına yeterli tutarda vergiye tabi kâr elde etme olasılığı yoksa ertelenmiş vergi varlığının defter değerini buna paralel olarak azaltır. Bu tür azaltmalar yeterli vergiye tabi kâr olasılığının tekrar ortaya çıkması halinde artışla sınırlı olmak üzere tersine döndürülebilir.

Örnek 23.23:

ABC İşletmesi 2023 yılı finansal tablolarında 10.000.000 TL “Ertelenmiş Vergi Varlığı” raporlamıştır. ABC İşletmesi 2021 yılında 3.000.000 TL zarar, 2022 yılında 5.000.000 TL kâr ve 2023 yılında 6.000.000 TL zarar raporlamıştır (Vergi yasalarına göre 5 yıl içinde zararlara ilişkin vergi avantajı sağlanabilir.). (Vergi oranı %20'dir.)

- ABC İşletmesinin 2023 yılı finansal tablolarında 10.000.000 TL ertelenmiş vergi varlığı raporlayabilmesi için öngörülebilir gelecekte bunu karşılayacak mali kâr elde etmesinin muhtemel olması gerekir. Geçmiş yıl zararlarının varlığı, vergiye tabi kârın olmayacağına dair güçlü bir göstergedir. Bu nedenle bu tutarda bir ertelenmiş vergi raporlanabilmesi için vergi yasalarının belirlediği 5 yıllık süre zarfında 50.000.000 TL'lik (10.000.000/0.20) vergiye tabi kâr elde edilmesinin muhtemel olduğunu kanıtlayan bir projeksiyon yapılması gerekir.

3.3.5. Kayda Alınmamış Ertelenmiş Vergi Varlığının Yeniden Değerlendirilmesi

Paragraf 23.31- Kayda Alınmamış Ertelenmiş Vergi Varlığının Yeniden Değerlendirilmesi

Her raporlama dönemi sonunda önceki raporlama dönemlerinde kayda alınmamış olan ertelenmiş vergi varlıkları tekrar gözden geçirilir. İleride, ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılmasına yetecek kadar mali kâr elde edilmesinin muhtemel olduğu ölçüde, daha önce kayda alınmamış olan ertelenmiş vergi varlığı kayda alınır.

Örnek 23.24:

ABC İşletmesinin 2023 yılı muhasebe kayıtlarında ticari kâr ile mali kâr arasındaki zamanlama farkından kaynaklı 1.000.000 TL'lik bir indirilebilir geçici fark söz konusudur. Fakat ABC İşletmesi 2021 yılında 3.000.000 TL, 2022 yılında 5.000.000 TL ve 2023 yılında 1.000.000 TL zarar raporlaması nedeniyle söz konusu indirilebilir geçici farktan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı, finansal tablolarda muhasebeleştirilmemiştir. 2024 yılında ABC İşletmesinin faaliyet gösterdiği sektörde meydana gelen büyümeyle kârlılık artmış ve 6.000.000 TL kâr açıklanmıştır (Vergi yasalarına göre 5 yıl içinde zararlara ilişkin vergi avantajı sağlanabilir.). Söz konusu sektöre ilişkin takip eden dönemlerde de büyümenin devam etmesi ve işletmenin karlılığının artması beklenmektedir. (Vergi oranı %20'dir.)

- ABC İşletmesinin 2023 yılında finansal tablolarında muhasebeleştirmediği 200.000 TL'lik ertelenmiş vergi varlığı, 2024 yılında meydana gelen büyüme ile birlikte kârlılığın artması sebebiyle finansal tablolara yansıtılabilecektir.

3.3.6. Bağlı Ortaklıklardaki, İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

Paragraf 23.32 - Bağlı Ortaklıklardaki, İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlara İlişkin Geçici Farklar

Bağlı ortaklıklardaki ve iştiraklerdeki yatırımlar ile müşterek girişimlerdeki yatırımların defter değerinin vergiye esas değerinden (çoğunlukla maliyet tutarıdır) farklı olması nedeniyle geçici farklar ortaya çıkabilir. Bu farklar, örnek olarak aşağıdaki durumlarda ortaya çıkabilir:

- Bağlı ortaklıkların, iştiraklerin veya müşterek girişimlerin dağıtılmamış kârlarının bulunması,
- Ana ortaklığın ve bağlı ortaklığın farklı ülkelerde olduğu durumlarda döviz kurlarındaki değişimler,
- İştirakteki yatırımın defter değerinin, geri kazanılabilir tutara indirilmesi.

Yatırımların, münferit ve konsolide finansal tablolarda farklı şekilde muhasebeleştirildiği durumlarda münferit ve konsolide finansal tablolardaki geçici farklar aynı olmayabilir.

Paragraf 23.33 - Bağlı Ortaklıklardaki, İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlara İlişkin Vergiye Tâbi Geçici Farklar

Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müşterek girişimlerdeki yatırımlarla ilgili tüm vergiye tâbi geçici farklar için, aşağıdaki her iki şartın da mevcut olduğu durumlar hariç, ertelenmiş vergi yükümlülüğü kayda alınır:

- a) İşletme (ana ortaklık, yatırımcı veya müşterek girişimci) geçici farkların tersine dönme zamanlarını kontrol edebilmektedir ve
- b) Geçici farkın öngörülebilir bir gelecekte tersine dönmeyeceği muhtemeldir.

Paragraf 23.34 - Bağlı Ortaklıklardaki, İştiraklerdeki ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlara İlişkin İndirilebilir Geçici Farklar

Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müşterek girişimlerdeki yatırımlardan kaynaklanan bütün indirilebilir geçici farklar için, yalnızca aşağıdaki her iki durumun da muhtemel olduğu ölçüde ertelenmiş vergi varlığı kayda alınır:

- a) Geçici farklar öngörülebilir bir gelecekte tersine dönecektir ve
- b) Geçici farkların kullanılmasına yetecek tutarda mali kâr elde edilecektir.

Açıklama: Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müşterek girişimlerdeki yatırımların beklenen geri kazanılma şekli, söz konusu yatırımlardaki bireysel varlıkların ya da yükümlülüklerin geri kazanımından ya da ödenmesinden kaynaklanan vergisel sonuçlara ek olarak başka vergisel sonuçlara neden olabilir. Örneğin, yatırım yapılan işletmeden yatırım yapan işletmeye ödenen dağıtımlar üzerinden vergi ödenebilir ya da vergi iade edilebilir. Vergi, söz konusu yatırımın satılması durumunda ödenebilir. Bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müşterek girişimlerdeki yatırımların söz konusu vergilerle ilişkili olarak yatırımcının faaliyette bulunduğu çevrede vergiye esas değeri vardır.

Konsolide finansal tablolarda yer alan bir bağlı ortaklık, iştirak ya da müşterek girişimlerdeki yatırımının defter değeri (şerefiyenin defter değeri de dâhil olmak üzere bir bağlı ortaklıktaki net varlıklarda ana ortaklık payı) söz konusu yatırımın vergiye esas değerinden farklı olduğunda ve söz konusu işletme vergiye tabi kârı etkilemek amacıyla yatırımın defter değerini geri kazanmayı beklediğinde geçici farklar oluşur. Bu durumun oluşmasındaki en yaygın neden, yatırım yapılan işletmenin dağıtılmamış karlarının varlığıdır.

Bir yatırımın defter değeri ile o yatırımın vergiye esas değeri arasındaki geçici fark, çeşitli durumlarda ortaya çıkabilir; örneğin:

- Bağlı ortaklıkların dağıtılmamış kârlarının varlığı (bağlı ortaklığın karlarının konsolide edildiği durumlarda)

- Özkaynak yönteminin uygulandığı iştirakler ve müşterek girişimlerdeki dağıtılmamış kârların varlığı (yatırım yapılan işletme karlarının özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirildiği durumlarda)
- İştirakler ve müşterek girişimlerdeki yatırımların gerçeğe uygun değerinin yeniden ölçüldüğü durumlarda söz konusu yatırımlardaki gerçeğe uygun değer değişimleri (gerçeğe uygun değer yöntemi uygulandığında). Ancak vergisel amaçlı olarak eş değerde bir düzeltme yapılmaz.
- Ana ortaklığın ve yatırım yapılan işletmenin farklı geçerli para birimlerine sahip olması durumunda döviz kurunda meydana gelen değişimler (sadece özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklar ve iştirakler/müşterek girişimler)
- Değer düşüklüğü nedeniyle bir iştirakteki ya da müşterek girişimdeki yatırımın defter değerinin geri kazanılabilir tutarına indirilmesi (bu tür yatırımlar sadece maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirildiğinde)
- Yatırımın vergiye esas değerinde meydana gelen değişiklikler

Örnek 23.25:

Bir ana ortaklığın, konsolide finansal tablolarında defter değeri (net varlıkları) 150.000 TL olan, dış ülkede bir bağlı ortaklığı bulunmaktadır. Ana ortaklığın vergiye esas değeri 100.000 TL'dir. İşletme, söz konusu yatırımını öngörülebilir bir gelecekte elinde tutmayı planlamaktadır. Bağlı ortaklığı temettü ödemeye zorlayacak herhangi bir kural yoktur ve ana ortaklık tarafından bağlı ortaklığın dağıtım yapmaya gerekli kılınması beklenilmemektedir. Bunun yerine, ana ortaklık söz konusu bağlı ortaklığın işletme faaliyetlerinin öngörülebilir gelecekte genişlemesi amacıyla dağıtılmamış kârların yeniden yatırımda kullanılmasına ilişkin planlar yapmaktadır. İşletme bağlı ortaklığı satmış olsaydı ya da bağlı ortaklıktan dağıtımları almış olsaydı, işletmenin vergiye tabi kârı etkilenenecekti.

Ana ortaklık, 50.000 TL tutarındaki geçici farkla ilişkili olarak ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirmemelidir. Bunun nedeni, dış ülkedeki yatırım esasen uzun süreli olması ve geçici farkın öngörülebilir gelecekte iptal edilmesinin beklenmemesidir.

3.3.7. Ertelenmiş Verginin Ölçümü

Paragraf - 23.35

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı, zamanlama farkı tersine döndüğünde geçerli olması beklenen vergi kanunları ve vergi oranları dikkate alınarak ölçülür.

Paragraf 23.36 - Amortisman Tabi Olmayan Varlıklara İlişkin Ertelenmiş Verginin Ölçümü

Ancak "Maddi Duran Varlıklar" bölümü uyarınca yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen amortisman tabi olmayan varlıklar ile "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" bölümü uyarınca 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.

Paragraf 23.37- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü ve Varlığının Birbiriyle İskonto Edilmemesi

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve varlığı iskonto edilmez.

Paragraf 23.38- Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Finansal Tablolarda Sunumu

Ertelenmiş vergi varlığı, Finansal Durum Tablosunun duran varlıklar sınıfında "Ertelenmiş Vergi Varlığı" kaleminde; ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise uzun vadeli yükümlülükler sınıfında "Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" kaleminde ayrı olarak gösterilir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı dönen varlıklar veya kısa vadeli yükümlülükler içinde sunulamaz.

Açıklama:

Bazı durumlarda, varlığın satışından kaynaklanan kâr ile varlığın kullanımından kaynaklanan kâra farklı vergi oranları uygulanır. Örneğin; arsaların sonsuz bir ekonomik ömre sahip olduğunun kabul edilmesi nedeniyle defter değeri sadece satış yolu ile geri kazanılabilir. Sonuç olarak, ertelenmiş verginin ölçülmesi amacıyla, bu tür bir arsanın beklenen geri kazanım şekli her zaman satıştır. Bu şu anlama gelmektedir;

- Vergiye esas değer belirlenmesinde varlığın satışında oluşan indirimler, kullanımda oluşan indirimlere eşit değilse, işletme ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerini söz konusu varlık satıldığında uygulanacak vergi oranı ile ölçer.
- Varlığın satışı ve kullanımında oluşan indirimler aynı ise, işletme ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerini, işletmenin, varlığın defter değerini geri kazanmayı beklediği yönetime uygulanacak vergi oranı ile ölçer.

Ertelenmiş vergi varlıklarının ve yükümlülüklerinin iskonto edilmesi, her geçici farkın iptaline ilişkin zamanlamanın ayrıntılı olarak planlanmasını gerektirir. Birçok durumda bu tür bir planlama ya uygulanamaz ya da uygulanması oldukça karmaşıktır. Bu yüzden, iskonto etme işlemi Bölüm 23 "Gelir Üzerinden Alınan Vergiler" bölümü uyarınca yasaklanmıştır.

Örnek 23.26:

ABC İşletmesi, bir varlığı 100.000 TL'ye satın almıştır. İşletme söz konusu varlığı doğrusal yöntemle amortisman tabii tutmakta ve varlığın faydalı ömrü 10 yıl, kalıntı değeri ise sıfırdır.(Amortisman yıllık 10.000 TL'dir). Vergi yasaları tarafından varlığın amortismanı indirim olarak kabul edilmemektedir. Varlığın satılması halinde, varlığın maliyet bedeli (100.000 TL) elden çıkarma üzerinden elde edilen vergiye tabii

sermaye kazanç veya kaybı belirlenirken indirilebilir. Kullanıma ilişkin olarak uygulanan vergi oranı yüzde 30'dur. Sermaye kazancına ve sermaye kaybına uygulanan vergi oranı yüzde 20'dir. İşletme, ikinci yılın sonunda, söz konusu varlığın piyasa fiyatı 130.000 TL olduğunda, varlığın defter değerini satış yoluyla geri kazanmayı beklemektedir.

- İkinci yılın sonunda, ertelenmiş vergi varlığı 4.000 TL'dir.

$100.000 - 80.000 = 20.000$ TL (Geçici Fark) x %20 (satış üzerinden sermaye kaybına uygulanacak vergi oranı)

Geçici fark;

80.000 TL Defter Değeri (Maliyet 100.000 TL- Birikmiş Amortisman 20.000 TL)

100.000 TL Vergiye Esas Değer (satılması halinde oluşan indirim)

arasındaki farktır. Defter Değeri < Vergiye Esas Değer olduğu için ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.

Örnek 23.27:

Devlet tarafından bölgesel kalkınmayı teşvik kapsamında belirli bölgelere yapılan yatırımlar kapsamında kurumlar vergisinde indirim yapılmaktadır. A işletmesi söz konusu bu teşvik kapsamında iki yıl boyunca kurumlar vergisini indirimli olarak kurum kazancı üzerinden %10 olarak ödeyecektir. (genel kurumlar vergisi oranı %20) A işletmesinin cari dönemde ertelenmiş vergi hesaplaması aşağıdaki gibidir:

	Defter değeri	Vergiye esas değer	Ertelenmiş vergi değer
Ertelenmiş gelire sebep olan hizmet sözleşmesi	1000	0	100 Ertelenmiş vergi varlığı $(1000 - 0) \times (0.1)$
Maddi duran varlık amortisman gideri	200	100	10 Ertelenmiş vergi varlığı $(200 - 100) \times (0.1)$
3 yıl vadesi olan vadeli hesap faiz tahakkuku (ödeme vade sonunda yapılacak)	100	0	20 Ertelenmiş vergi yükümlülüğü $(100 - 0) \times (0.2)$
Alış bedeli 50 TL olan kısa vadede değer artışı beklentisiyle elde	600	500	10 Ertelenmiş vergi yükümlülüğü $(600 - 500) \times (0.1)$

tutulan hisse
senetleri

İşletme ertelenmiş vergi hesaplamasını; kurumlar vergisi indiriminden yararlanacağı iki yıllık süre içinde ortadan kalkmasını beklediği geçici farkları %10 vergi oranını, vergi indiriminden sonra ortadan kalkmasını beklediği geçici farkları %20 vergi oranını kullanarak yapacaktır.

3.3.8. Sunum

Paragraf 23.38 - Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Finansal Tablolarda Sunumu

Ertelenmiş vergi varlığı, Finansal Durum Tablosunun duran varlıklar sınıfında "Ertelenmiş Vergi Varlığı" kaleminde; ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise uzun vadeli yükümlülükler sınıfında "Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" kaleminde ayrı olarak gösterilir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı dönen varlıklar veya kısa vadeli yükümlülükler içinde sunulamaz.

Paragraf 23.39- Ertelenmiş Vergi Varlıkları İle Yükümlülüklerinin Mahsup Edilmesi

Ertelenmiş vergi varlıkları ile yükümlülükleri sadece aşağıdaki durumların varlığı halinde mahsup edilir:

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

Paragraf 23.40 - Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünde Meydana Gelen Değişimlerin Sunumu

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığında meydana gelen değişimler vergi gideri/geliri olarak raporlanır. Ertelenmiş vergi gideri/geliri Kâr veya Zarar Tablosunda "Vergi Gideri" kalemi içerisinde gösterilir. 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.

23.40A – Ertelenmiş Verginin Sunulmasına Son Verilmesi

Bir önceki raporlama döneminde büyük işletme tanımını karşılayan ancak cari raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmeyen bir işletme cari raporlama dönemine ait münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmayı tercih etmeyebilir. Bu işletme karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başı itibarıyla aşağıdaki işlemleri gerçekleştirir:

- a) Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünü finansal tablo dışı bırakır.
- b) Kâr veya zarara yansıtılmayan (diğer bir ifadeyle özkaynaklarda kayda alınan) işlem veya olayların sonucu olarak ortaya çıkmış olan ertelenmiş vergi

tutarlarını söz konusu işlem ve olayların yansıtılmış olduğu özkaynak kaleminden çıkarır.

- c) (a) ve (b) bendi arasındaki farkı “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine yansıtır.

Buna göre karşılaştırmalı olarak sunulan finansal tablolar, konsolide finansal tablolar olsa bile bu tablolarda ertelenmiş vergi tutarları sunulmaz.

Açıklama:

Aynı işletme bünyesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü, söz konusu işletmenin vergiye tâbi tek bir işletme olduğu varsayıldığında genellikle mahsup edilebilir. Bakiyelerin aynı vergi otoritesine ödenmesi koşulu, farklı yerel düzenlemelerin yürürlükte olduğu yerlerde faaliyet gösteren grup işletmelerinin ertelenmiş vergi varlıklarını ve yükümlülüklerini mahsuplaştırmasını genellikle önler. Aynı yerel düzenlemelerin yürürlükte olduğu yerlerde faaliyet gösteren grup işletmeleri için bile vergi otoriteleri, vergiye tâbi olan farklı işletmeler arasında net tutarla ödeme yapılmasına izin vermeyebilir. Dolayısıyla, mahsup etme işlemi için 23.39 ‘da sayılan iki şartın gerçekleşmesi gereklidir. Aksi halde ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü ayrı ayrı muhasebeleştirilmelidir.

Örnek 23.28:

ABC işletmesi 1 Haziran 2021 tarihinde net defter değeri 100.000 TL olan binasını yeniden değerlemiş ve binanın değerinin 110.000 TL olduğunu belirlemiştir. 2021 yılı raporlama dönemi için geçerli vergi oranı %20’dir.

Söz konusu 10.000 TL’lik artış tutarı gelecek dönemlerde vergiye tâbi geçici fark oluşturduğundan, ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanacaktır. Geçici farkı oluşturan olay özkaynaklarda muhasebeleştirileceğinden vergi etkisi de özkaynaklarda muhasebeleştirilecektir.

1 Haziran 2021 tarihli yeniden değerlendirme kaydı

Binalar	10.000	
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları		10.000

1 Haziran 2021 tarihli ertelenmiş vergi kaydı

Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler	2.000	
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		2.000

3.4. KÂR PAYI ÖDEMELERİ ÜZERİNDEN YAPILAN TEVKİFAT

Paragraf 23.41- Kâr Payı Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifat

Hissedarlara kâr payı ödemesi yapıldığında, kâr paylarının bir kısmının hissedarlar adına vergi idarelerine ödenmesi gerekebilir. Kâr payı olarak özkaynaklardan düşülecek tutar, vergi idarelerine ödenen veya ödenecek bu tür tutarları da içerir. İşletme tarafından hissedarlar adına vergi idarelerine ödenecek olan tutarlar Finansal Durum Tablosunda “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde gösterilir.

Örnek 23.29:

ABC işletmesi, 23 Mart 2021 tarihinde hissedarlarına 5.000 TL tutarında temettü ödeyeceğini ilan etmiştir. Vergi yasaları gereği ABC İşletmesinin, hissedarlara ödeyeceği temettü tutarının yüzde 25’ini hissedarların namına vergi otoritesine ödemesi gerekmektedir.

23 Mart 2021 tarihli temettü ilanı kaydı

Geçmiş Yıl Kârları	5.000	
Ortaklara Borçlar		3.750
Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler		1.250

4. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE İLİŞKİN DİPNOT AÇIKLAMALARI

Dipnotlar bölümünde özel olarak gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin bir açıklama yapılması şart koşulmamıştır. Ancak, Bölüm 26 Dipnotlar’ın 6’ncı paragrafında düzenlenen “gerçeğe uygun sunumun sağlanması açısından bu Standart uyarınca yapılması gereken açıklamaların yeterli olmadığı durumlarda belirli bir işlem veya olayın işletmenin finansal durum ve performansına etkisinin finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılması için gerekli görülen ek açıklamalar yapılır.” hükmü uyarınca finansal durum ve finansal performansın doğru olarak ölçülmesi bakımından ihtiyaç olması halinde ertelenmiş vergi hesaplamaları ile dönem vergi giderinin detaylarının açıklanması gerekmektedir.

Ayrıca, Bölüm 26 Dipnotlar’ın 7’nci paragrafının (g) bendi uyarınca finansal tablolar hazırlanırken yapılan önemli tahminler ve varsayımların açıklanması gerekmektedir. Bu kapsamda, ertelenmiş vergi hesaplamalarının finansal tablo kullanıcıları için önemli olduğu kanaatine varılması halinde ertelenmiş vergi hesaplamalarında kullanılan tahmin ve varsayımların açıklanması gerekmektedir.

Örnek 23.30:

Vergi otoritesi tarafından %20 olarak uygulanan Kurumlar Vergisi oranının üç yıllığına %22 olarak uygulanacağı kararlaştırılmıştır. A işletmesinin finansal tablolarında finansal tablo kullanıcıları açısından önemli olacak tutarda ertelenmiş vergi hesaplaması mevcuttur. Bu kapsamda A işletmesi “Dipnotlar” bölümünün 7’inci paragrafının g maddesi uyarınca aşağıdaki açıklamayı yapmalıdır:

Dipnot X- Dönem Vergi Gideri

Yapılan düzenlemeyle 2021, 2022 ve 2023 yılları için uygulanacak olan Kurumlar Vergisi oranı %22 olmuştur. Cari dönem vergi gideri bu oran üzerinden hesaplanmıştır. Ayrıca, ertelenmiş vergi hesaplamasında da 2021, 2022 ve 2023 yılları içinde kapanması beklenen geçici farklar için de %22 olan vergi oranı kullanılmıştır. 2023 dönemi sonrası kapanması beklene geçici farklar için ise %20 vergi oranı kullanılmıştır.

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 12 *Gelir Vergileri*
(Erişim:[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2012\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2012(1).pdf))
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
(Erişim:[https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-l%C4%B1n-%CC%87s-%CC%87letmeler-l%C4%B1n-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBI%CC%87-FRS\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-l%C4%B1n-%CC%87s-%CC%87letmeler-l%C4%B1n-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBI%CC%87-FRS)))
- IFRS Foundation – Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard. Module 29 – *Income Tax*
(Erişim:<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/smes/module-29.pdf>)
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited.