

Duyuru Tarihi : 08.01.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-013
Yayimlandığı Yer : MALİ PUSULA DERGİSİ / OCAK 2007 / SAYI : 25 / Sayfa : 60 - 69

TMS-12 KAPSAMINDA KURUM VERGİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Mehmet Akif TUNÇ
SMMM,CIA,BDODENET YMM A.Ş

1.GİRİŞ

Yapılan son düzenlemelerle UMS ile tam uyumlu hale getirilen Türkiye Muhasebe Standartlarından 12. si işletmelerce ödenen vergilerinin muhasebeleştirilmesi işlemlerini düzenlemektedir.

Standart'ın, bir kurum için herhangi bir dönemde oluşan vergi giderine bakış açısı Türkiye'de yıllardır Vergi Kanunları, eski Türkiye Muhasebe Standartları ve tekdüzen hesap planı tarafından şekillendirilen alışlagelmiş uygulamadan oldukça farklıdır. UMS¹ ya da yeni TMS'ye göre raporlama yapmayan herhangi bir Türk şirketi için bir dönemin vergi gideri o dönemde fiilen ödenen net vergi miktarına eşittir. Başka bir ifade ile beyanname ile bildirdiği ve ödediği miktardır.

Standart'ın öngördüğü uygulamada ise, bir işletmede, işletme varlık ve borçlarının muhasebe ve vergi açılarından farklı değerlendirilme ölçülerine tabi olmaları veya gelir ve giderlerinin vergi mevzuatına göre muhasebe standartlarıncı farklı dönemlerde dikkate alınmalarından kaynaklanan geçici farklar oluşur. Oluşan bu geçici farklar ertelenmiş vergi alacak ve borçlarının doğmasına sebep olur ve işletme için kümülatif dönem sonu vergi gideri belirlenirken ortaya çıkan bu ertelenmiş vergi gelir ve giderleri de dikkate alınır.

Geçici fark kavramını anlayabilmek için öncelikle UMS'ye göre tutulan muhasebe ile vergi mevzuatına göre tutulan muhasebe kavramlarına aşina olmak gerekmektedir. UMS'ye göre raporlama yapmayan bir şirket için bu tarz bir ayırım söz konusu değildir. Böyle bir şirkette muhasebe uygulamalarını genellikle sadece vergi mevzuatı ve tek düzen hesap planı belirler ve muhasebe ile vergi mevzuatı birebir uyumludur. Örneğin, vergi mevzuatı bir sabit kıymetin %10 oranında itfa edilmesini gerektiriyorsa muhasebede o sabit kıymet %10 ile itfa edilir. Fakat TMS'ye göre raporlama yapan şirketlerde bu ve benzeri birçok konuda vergi mevzuatı ile uyumsuzluklar olduğundan şirketler bir vergi mevzuatına göre bir de raporlama sistemlerine göre finansal tablolarını çıkarırlar. Bu standart, TMS'ye göre oluşturulan bilanço ve gelir tablolarında, vergi mevzuatı hükümlerince belirlenen vergilerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda yol göstermektedir.

Bilindiği üzere ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu önderliğinde gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda Türkiye Muhasebe Standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmiştir. SPK tebliğleri uyarınca henüz yalnızca halka açık şirketler ve uluslararası bazda finansal raporlama yapan şirketler tarafından uygulanan UMS ve onun birebir çevirisi olan TMS'nin, hazırlanmakta olan yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca halka açık olsun veya olmasın belirli bir büyüklüğün üzerindeki tüm anonim şirketlerce uygulanmasının zorunlu hale getirileceği düşünülmektedir. Bu açıdan ülkemizde az bilinen ve UMS'nin uygulandığı tüm ülkelerde muhasebecilerin en çok zorlandıkları² standart olan kurum vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki UMS uygulamasının öğrenilmesi ve üzerinde çalışılması fayda arz etmektedir.

¹ Metinde UMS ve TMS eş anlamda kullanılmıştır.

² Ernst & Young tarafından 2004 yılında AB üyesi ülkelerde yapılan bir araştırmada UMS uygulamalarına ilk geçişte muhasebe kadrolarının en zor adapte olduğu standart'ın UMS 12 olduğu tespit edilmiştir.

2.GEÇİCİ FARK VE ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMLARI:

Geçici farklar, şirket varlıklarının ve borçlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarında yer alan değerlendirme ilkeleri vasıtasıyla tespit edilen değerleri ile vergi mevzuatındaki değerlendirme ilkeleri çerçevesinde belirlenen değerleri (vergiye esas değer) arasındaki farklardır.

Herhangi bir varlığın ya da borcun TMS'ye göre tutulan muhasebedeki değeri vergi değerini aşabilir ya da bu değerden daha az olabilir.Buna bağlı olarak geçici farklar "indirilebilir geçici fark" ve "vergilendirilebilir geçici fark" olmak üzere ikiye ayrılır.

Şirketin bir varlığının muhasebedeki değerinin vergiye esas değerini aşması , bu varlık sayesinde ileride muhasebe karının tespitinde gider yazılabilecek tutarın vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşması demektir. İşletme bu varlığın defter değerini geri kazandıkça geçici fark tersine dönecek ve vergiye tabi kar ortaya çıkacaktır. Bu açıdan muhasebe değeri ile vergiye esas değer arasında oluşan bu fark vergiye tabi bir geçici farktır.

Varlıkların vergiye esas değerlerinin muhasebedeki değerlerini aşması durumunda doğan geçici farklar ise indirilebilir geçici farklardır.

Borçlar için ise varlıklardakinin tam tersi bir durum söz konusudur.Borçları kapatmak amacıyla kaynaklar işletmeden çıkarken, bunların tutarlarının tamamı veya bir kısmı borcun muhasebeleştirildiği dönemden sonra gelen, çıkışların olduğu dönemlerin vergiye tabi kârının tespitinde gider olarak indirilebilir. Böyle durumlarda, bir borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında geçici bir fark doğar. Buna bağlı olarak da, ileriki dönemlerde bu farka ilişkin borç tutarının vergiye tabi kârın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde geri kazanılacak vergileri ifade eden bir ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Kısaca; borçların muhasebedeki değerleri vergiye esas değerlerini aşarsa indirilebilir bir geçici fark, vergiye esas değerleri muhasebedeki değerlerini aşarsa vergilendirilebilir bir geçici fark oluşur.

Buraya kadar anlatılanları formülize edecek olursak;

Varlıklar için:

Vergi Değeri > Muhasebe Değeri ise indirilebilir geçici fark
Muhasebe Değeri > Vergi Değeri ise Vergilendirilebilir geçici fark

Borçlar için:

Muhasebe Değeri > Vergi Değeri ise indirilebilir geçici fark
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri ise vergilendirilebilir geçici fark doğar.

Ortaya çıkan vergilendirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde şirketin ödeyeceği verginin artmasına sebep olacaklarından vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden "ertelenmiş vergi borcu" hesaplanır ve muhasebeleştirilir. Aksine indirilebilir geçici farklar ise gelecek dönemlerde şirketin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azalttıklarından bu tür geçici farklar üzerinden "ertelenmiş vergi alacağı / varlığı" hesaplanır ve muhasebeleştirilir. Başka bir ifade ile, bir takım istisnai durumlar³ dışında vergilendirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi borcuna, indirilebilir geçici farklar ise ertelenmiş vergi alacağına yol açar.⁴

³ TMS -12 , 15 Nolu Paragraf;

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

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

⁴ Ayrıca gelecek dönemlerde kullanılması muhtemel olan geçmiş yıl zararları üzerinden de ertelenmiş vergi alacağı hesaplanır.

Örnek vermek gerekirse, bir işletmenin 1999 yılında 10.000 YTL tutarında bir makine satın aldığını ve bu makineyi muhasebede %20 ile itfa ettiğini düşünelim. Vergi mevzuatına göre ise bu makinenin amortisman oranı %25 olmalıdır ve şirketin vergi matrahı belirlenirken makine %25 ile itfa edilmiştir. 1999 yılı sonu itibarıyla bu makinenin muhasebedeki net defter değeri (10.000-2.000 =) 8.000 YTL, vergiye esas değeri (ilerideki yıllarda itfa yoluyla gider kaydedilebilecek toplam tutar) (10.000-2.500=) 7.500 YTL'dir. Görüldüğü üzere 1999 yılı itibarıyla bu makinenin muhasebe değeri ile vergiye esas değeri arasında 500 YTL'lik bir geçici fark oluşmuştur. Makinenin muhasebedeki amortisman oranı ile vergi mevzuatının gerektirdiği amortisman oranı arasındaki fark yıllar itibarıyla şu geçici farklara yol açacaktır:

TABLO-I	1999	2000	2001	2002	2003
Net Defter Değeri (I)	8.000,00	6.000,00	4.000,00	2.000,00	0,00
Vergi Değeri (II)	7.500,00	5.000,00	2.500,00	0,00	0,00
Cari Dönem Geçici Fark	500,00	500,00	500,00	500,00	0,00
Toplam Geçici Fark (I-II)	500,00	1.000,00	1.500,00	2.000,00	0,00

Bu şirketin 1999 ve takip eden 4 yıl boyunca vergi öncesi karının (ticari kar) 2.000 YTL olduğunu ve tek giderinin satın aldığı makinenin amortismanı olduğunu düşünelim.(Şirketin tabi olduğu vergi oranı %40'tır.)

Şirketin 1999-2003 yılları arasındaki vergisel durumunu bir tabloda özetleyecek olursak

TABLO-II	1999	2000	2001	2002	2003
Vergiye Tabi Gelir	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00
Vergi Kanunlarına Göre Amortisman	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	0,00
Vergilendirilebilir Kar / (Zarar)	(500,00)	(500,00)	(500,00)	(500,00)	2.000,00
Ödenecek Vergi	0,00	0,00	0,00	0,00	800,00

Görüldüğü üzere şirket vergilendirilebilir kar rakamına ulaşırken vergi mevzuatının istediği amortisman oranını kullanmış ve 1999,2000,2001 ve 2002 yıllarını mali zararlar kapatmıştır. 2003 yılında ise makine itfa olduğu ve artık amortisman gideri yaratamadığı için şirket (2.000 x %40 =) 800 YTL vergi ödemek durumunda kalmıştır. 1999-2002 yılları arasında ortaya çıkan geçici farklar 2003 yılında vergilendirilecek 2000 YTL'lik bir vergi matrahına sebep olmuşlardır.Bundan dolayı bu farklar "vergilendirilebilir geçici fark" niteliğindedir.

TMS , şirketin 2003 yılında ödeyeceği 800 YTL'lik vergi borcunun bu makinenin vergi kanunlarına göre itfa edildiği 4 yıla "ertelenmiş vergi borcu" olarak dağıtılmasını istemektedir. Bundan dolayı firma 800 YTL'lik toplam ertelenmiş vergi borcunu 200 YTL'lik kısımlar halinde 4 yıl (1999-2002) içerisinde kayıtlarına alacaktır. *(Ertelenmiş vergi borçları ve alacaklarının muhasebeleştirilmesi sonraki bölümlerde açıklanacağından bu noktada detaya girilmemiştir.)*

TABLO-III	1999	2000	2001	2002	2003
Gelir	2000	2000	2000	2000	2000
Amortisman	2000	2000	2000	2000	2000
Vergi Öncesi Net Gelir	0	0	0	0	0
Cari Dönem Vergi Gideri (Geliri)⁵ (I)	(200)	(200)	(200)	(200)	800
Ertelenmiş Vergi Gideri (Geliri) (II)	200	200	200	200	(800)
Toplam Vergi Gideri (Geliri) (I + II)	0	0	0	0	0

⁵ Vergi gelirinden kasıt ileride şirket karlarından mahsup edilebilecek vergi zararlarıdır.Şirketin 1999-2002 yılları arasında yapmış olduğu 500 YTL'lik zararlar (bkz.

Görüldüğü üzere şirketin 1999-2002 döneminde UMS'ye göre yayınladığı gelir tablosunda toplam vergi gideri "0" olacaktır. Çünkü şirket 200 YTL cari dönem vergi geliri(gelecekte kullanılacak vergi zararı) elde etmiş, 200 YTL de ertelenmiş vergi gideri doğmuştur. Bu iki tutar birbirini netleştirmekte ve sonuçta vergi gideri oluşmamaktadır.

Geçici farklar, varlık ve borçların TMS ile vergi mevzuatındaki değerlendirme ilkeleri arasındaki farklardan kaynaklanabileceği gibi gelir ve giderlerin TMS ve vergi mevzuatı uyarınca farklı dönemlerde dikkate alınmalarından da kaynaklanabilir. Bu sebeple bu farkları "zamanlama farkları" olarak düşünmek konunun anlaşılmasına yardımcı olacaktır. Örneğin herhangi bir faiz gelirini TMS kapsamında tahakkuk ettiği dönemde kayıtlarımıza aldığımızı fakat vergi mevzuatının bu gelirin vergilendirilebilmesi için tahsil edilmiş olması şartını getirdiğini ve gelirin fiilen bir sonraki yıl tahsil edildiğini düşünelim. Bu durumda gelirin elde edildiği dönemle vergilendirildiği dönem arasında bir zamanlama farkı oluşmuştur. Oluşan bu geçici fark bir sonraki dönemde vergiye tabi olacağından, başka bir ifade ile gelecekte ödenmesi gereken vergiyi artıracığından vergiye tabi bir geçici farktır ve ertelenmiş vergi borcuna sebep olur.⁶

Ya da araştırma ve geliştirme giderlerinin muhasebede aktifleştirildiğini fakat vergi mevzuatına göre katlanıldıkları yıl gider yazılmaları gerektiğini düşünelim. Şirket bu giderleri ödediği yıl gelirinden indirebilecektir fakat TMS'ye göre çıkarılan bilançoda bu gider yıllar itibarıyla itfa edilip gider yazılacaktır. Zamanlamadan kaynaklanan bu geçici fark "vergilendirilebilir geçici fark" niteliğindedir ve ertelenmiş vergi borcunun doğmasına sebep olur.

3.ERTELENMİŞ VERGİ BORÇ VE ALACAKLARININ ÖLÇÜLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ:

Ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları, geçici farkların ters döneceği (realize edileceği) dönemde uygulanacağı tahmin edilen vergi oranları ile dönem sonunda hesaplanan geçici farkların çarpılması suretiyle hesaplanır. Uygulamada ise genellikle şirketler ertelenmiş vergileri, geçici farklar ile cari vergi oranlarını çarparak hesaplamakta, ilerideki dönemlerde vergi oranında herhangi bir değişiklik olursa bunu ertelenen vergiye yansıtmaktadırlar.

Ertelenmiş Vergi borçları prensip olarak bilançoda uzun vadeli borçlar, ertelenmiş vergi alacakları ise uzun vadeli varlıklar arasında yer almaktadır.

Dönem sonlarında hesaplanan geçici farklar sonucu ortaya çıkan ertelenmiş vergi alacak ve borçlarının muhasebeleştirilmesi için atılacak kaydın bir bacağına bilançodaki ertelenmiş vergi alacak ve borç hesapları olacağı kesindir. Bu kaydın diğer bacağı ise bazı istisnai durumlar⁷ dışında genellikle gelir tablosudur.

Dönem sonlarında şirketlerce bir ertelenmiş vergi borcu ve alacağı hesaplaması yapıldıktan sonra bulunan ertelenmiş vergi alacak ve borçları bir önceki dönem sonu değerleri ile karşılaştırılır. Net ertelenmiş vergi borcunda meydana gelen bir artış vergi giderine, net ertelenmiş vergi alacağındaki bir artış ise vergi gelirine yol açar.⁸

Bu noktada TMS'ye göre belirlenen vergi gider ve gelirinden bahsetmek gerekmektedir. TMS'ye göre belirlenen ve şirketlerin gelir tablolarında yer alan vergi gideri, vergi mevzuatına göre belirlenmiş, ödenmesi gereken vergi (cari dönem vergi gideri) ile ertelenmiş vergi giderinin toplamıdır.

⁶ Bu noktada dikkat edilmesi gereken başka bir konu ise geçici farkların vergi mevzuatı ile muhasebe arasında oluşan "kalıcı farklar" ile karıştırılmaması gereğidir. "Kalıcı farklar" başka bir ifade ile geçici olmayan farklar vergi mevzuatı ile muhasebe arasında ortaya çıkan fakat gelecek dönemlerde geçici farklar gibi ters dönmeyecek, realize edilmeyecek farklardır. Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi muhasebe açısından gider kabul edilmekte fakat vergisel açıdan gider kabul edilmemektedir. Vergi ile muhasebe arasında ortaya çıkan bu farkın gelecek dönemlerde ters dönme ihtimali yoktur çünkü gelecek dönem itibarıyla de MTV vergi açısından kabul edilmeyen bir gider olacaktır. Kısaca, mali kar ile ticari kar arasında oluşan her fark "geçici fark" değildir, sadece "zamanlama farkları" geçici farkları ve buna bağlı olarak ertelenmiş vergileri doğurur.

⁷ Bu istisnai durumlardan birincisi işletme birleşmelerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi borç ve alacaklarıdır. Bu tür ertelenmiş vergi borç ve alacakları şerefiye ile birlikte aktifleştirilir. Yeniden değerlendirme işlemleri gibi sonuçları direkt olarak olarak özkaynakları etkileyen işlemler vasıtasıyla ortaya çıkan ertelenmiş vergi alacak ve borçları ise özkaynaklar kalemlerinde aktifleştirilirler.

⁸ Net ertelenmiş vergi borcu ve alacağından kasıt ertelenmiş vergi borç ve alacaklarının birbirine mahsubu (netleştirilmesi) sonucu bulunan net tutarlardır. Standart çoğu durumda böyle bir netleştirmeye izin vermektedir.

Vergi geliri ise net ertelenmiş vergi alacakları ya da gelecek yıllarda indirilebilecek geçmiş yıl zararlarında gerçekleşen artışlar sonucu ortaya çıkar.

Bir örnekle açıklayacak olursak; vergi oranı %20 olan XYZ işletmesinin vergi hesabı aşağıdaki gibi olsun:

Vergi Öncesi Kar	100.000,00
K.K.E.G	10.000,00
İndirimler	20.000,00
Vergi Matrahı	90.000,00
Cari Dönem Vergi Gideri(%20)	18.000,00

Bu işletmenin net ertelenmiş vergi gideri de aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

31.12.2005	
Ertelenmiş Vergi Borcu	6.000,00
Ertelenmiş Vergi Alacağı	2.000,00
Net Ertelenmiş Vergi Borcu (I)	4.000,00
31.12.2006	
Ertelenmiş Vergi Borcu	8.000,00
Ertelenmiş Vergi Alacağı	1.000,00
Net Ertelenmiş Vergi Borcu (II)	7.000,00
Net Ertelenmiş Vergi Borcundaki Artış(Ertelenmiş Vergi Gideri) (II – I)	3.000,00

İşletme TMS'ye göre hazırladığı gelir tablosunda toplam(18.000 + 3.000 =) 21.000 YTL'yi vergi gideri olarak yansıtmaktadır.

31.12.2006 Gelir Tablosu	
Vergi Öncesi Net Kar	100.000,00
Vergi Gideri	(21.000,00)
Cari Dönem Vergi Gideri	(18.000,00)
Ertelenmiş Vergi Gideri	(3.000,00)
Net Dönem Karı	79.000,00

Bu noktada ertelenmiş vergi varlıkları ile ilgili belirtmemiz gereken önemli bir nokta da şudur: Ertelenmiş vergi varlığı, gerek geçmiş yıl zararlarından gerekse dönem içinde doğan geçici farklardan kaynaklansın, ödenecek vergide meydana gelecek azalmalar şeklinde işletmeye geri dönecek olan ekonomik fayda, işletmenin indirimlerin yapılabileceği tutarlarda vergiye tabi gelir elde etmesine bağlıdır. Bu nedenle bir işletmenin ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi için indirilebilir geçici farkların düşülebileceği kadar vergiye tabi gelir elde edeceğinin muhtemel olması gerekir. Dönem sonlarında şirketin ertelenmiş vergi alacakları (varlıkları) gözden geçirilir ve şayet gelecekte şirketin bu vergi varlıklarını kullanacak kadar bir kar elde etme ihtimali yoksa ya da düşükse bu varlıkların bir kısmı iptal edilir.

4. UYGULAMA:⁹

- ABC A.Ş'nin 2005 yılı için tabi olduğu kurumlar vergisi oranları 2005 yılı için %40 , 2006 yılı için ise %35'tir.
- Yapılan bağışlar vergisel açıdan gider kabul edilmemektedir.
- 2005 yılında Çevre Bakanlığı tarafından firmaya bir dava açılacağı bildiriminde bulunulmuştur.Firma avukatları tarafından bu dava sonucunda firmanın 700 YTL tazminat ödemeye mahkum olacağı düşünülmektedir.Firma bu tutar için 2005 yılında karşılık ayırmıştır.Ayrılan bu karşılık vergisel açıdan K.K.E.G niteliğindedir.
- 2002 yılında firma bir ürünün geliştirilmesi için katlanmış olduğu 1.250 YTL'yi aktifleştirmiştir ve bu tutarı %20 oranıyla itfa etmeye başlamıştır. Vergi mevzuatına göre ise bu tutar 2002 yılında gider yazılabilmektedir ve firma vergi matrahını hesaplarken bu tutarın tamamını gider olarak değerlendirmiştir.
- Firma çalışanları için kıdem tazminatı karşılığı ayırmaktadır. Vergi mevzuatı açısından ise kıdem tazminatı sadece fiilen ödendiğinde gider olarak değerlendirilebilmektedir.
- Firmanın binaları muhasebede(raporlama amacıyla) %5 ile itfa edilmektedir.Vergi yasaları uyarınca bu binalar %10 ile itfa edilmelidir.Aynı şekilde bina aktifindeki makineler de muhasebede %20 ile itfa edilirken vergi yasalarının bu makineler için önerdiği amortisman oranı %25'tir ve beyanname hazırlanırken bu oran dikkate alınmıştır.
- 01.01.2006 tarihinde firma aktifinde bulunan binasının değerini 65.000 YTL olarak yeniden belirlemiştir. Ayrıca firma bu binanın faydalı ömrünün değerlendirme tarihinden itibaren 20 yıl olacağını öngörmektedir.Bu değerlendirme binanın vergiye esas değerini ve 2006 yılı vergi matrahını etkilememiştir. Başka bir ifade ile vergisel açıdan böyle bir yeniden değerlendirme söz konusu değildir.2006 yılında firma yeniden değerlendirme değer artış fonunda 1.033 YTL'li geçmiş dönem karlarına virmanlamıştır. Bu tutar, binanın yeniden değerlendirilmesi öncesindeki ve sonrasındaki amortisman giderleri arasındaki fark ile 557 YTL'lik ertelenmiş vergi borcu arasındaki farktır.¹⁰

2005 ve 2006 Yıllarına Ait Vergi Hesabı		
	2.005,00	2.006,00
<u>Vergi Öncesi Kar</u>	8.775,00	8.740,00
<u>İlaveler</u>		
<u>Muhasebede Ayrılan Amortisman</u>	4.800,00	8.250,00
Bağışlar	500,00	350,00
Cezalar	700,00	—
Ürün Geliştirme Gideri	250,00	250,00
Kıdem Tazminatı	2.000,00	1.000,00
	17.025,00	18.590,00
<u>İndirimler</u>		
<u>Vergi Açısından Olması Gereken Amortisman</u>	-8.100,00	-11.850,00
<u>MATRAH</u>	8.925,00	6.740,00
<u>Ödenecek Vergi %40 (Cari Dönem Vergi Gideri)</u>	3.570,00	
<u>Ödenecek Vergi %35 (Cari Dönem Vergi Gideri)</u>		2.359,00

⁹ Bu makedeki sayısal örneklerin hazırlanmasında International Accounting Standarts Board tarafından çıkarılan IFRS/2005 adlı kitaptan yararlanılmıştır.

¹⁰ Yeniden değerlendirme öncesi ve sonrasındaki amortisman giderleri arasındaki fark: 3.250 – 1.590 = 1.660 YTL.
1.660 – 557 = 1.033 YTL.

31.12.2004 İtibariyle Ertelenmiş Vergi Alacak ve Borçları			
	<u>Muhasebe Değeri</u>	<u>Vergiye Esas Değer</u>	<u>Geçici Fark</u>
<u>Ticari Alacaklar</u>	500	500	–
<u>Stoklar</u>	2000	2000	–
<u>Aktifleştirilmiş Ürün Geliştirme Gideri</u>	500	–	500
<u>Yatırımlar</u>	33000	33000	–
<u>Sabit Kıymetler</u>	36000	15000	21000
TOPLAM VARLIKLAR	72000	50500	21500
<u>Ödenecek Vergi ve Fonlar</u>	3000	3000	–
<u>Ticari Borçlar</u>	500	500	–
<u>Ödenecek Cezalar</u>	–	–	–
<u>Kıdem Tazminatı</u>	–	–	–
<u>Uzun Vadeli Borçlar</u>	20000	20000	–
<u>Ertelenmiş Vergiler</u>	8600	8600	–
TOPLAM BORÇLAR	32100	32100	
<u>Sermaye</u>	5000	5000	–
<u>Yeniden Değerleme Değ. Artış Fonu</u>	–	–	–
<u>Geçmiş Yıl Karları</u>	34900	13400	
TOPLAM BORÇ + ÖZSERMAYE	72000	50500	
GEÇİCİ FARK			21500
<u>Ertelenmiş Vergi Borcu</u>	21500 x %40		8600
<u>Ertelenmiş Vergi Alacağı</u>	–	–	–
Net Ertelenmiş Vergi Borcu			8600

2004 yılında varlıkların muhasebe değerleri ile vergiye esas değerleri arasında 21.500 YTL'lik bir geçici fark meydana gelmiş ve oluşan bu fark 8.600 YTL'lik ertelenmiş vergi borcu doğurmuştur.

31.12.2005 İtibariyle Ertelenmiş Vergi Alacak ve Borçları			
	<i>Muhasebe Değeri</i>	<i>Vergiye Esas Değer</i>	<i>Geçici Fark</i>
Ticari Alacaklar	500	500	–
Stoklar	2000	2000	–
Aktifleştirilmiş Ürün Geliştirme Gideri	250	–	250
Yatırımlar	33000	33000	–
Sabit Kıymetler	37200	12900	24300
TOPLAM VARLIKLAR	72950	48400	24550
Ödenecek Vergi ve Fonlar	3570	3570	–
Ticari Borçlar	500	500	–
Ödenecek Cezalar	700	700	–
Kıdem Tazminatı	2000	–	-2000
Uzun Vadeli Borçlar	12475	12475	–
Ertelenmiş Vergiler	9020	9020	–
TOPLAM BORÇLAR	28265	26265	-2000
Sermaye	5000	5000	–
Yeniden Değerleme Değ. Artış Fonu	–	–	–
Geçmiş Yıl Karları	39685	17135	–
TOPLAM BORÇ + ÖZSERMAYE	72950	48400	
GEÇİCİ FARK			22550
Ertelenmiş Vergi Borcu		24550 at 40%	9820
Ertelenmiş Vergi Alacağı		-2000 at 40%	-800
Net Ertelenmiş Vergi Borcu (1)			9020
Dönem Başı Ertelenmiş Vergi Borcu (2)			8600
Ertelenmiş Vergi Gideri (1-2)			420

2005 yıl sonu itibariyle geçici fark gösterildiği üzere 22.550 YTL olarak gerçekleşmiş ve bu fark nette 9.020 YTL ertelenmiş vergi borcunun doğmasına sebep olmuştur. 2004 yılı sonundaki ertelenmiş vergi borcu 8.600 YTL olduğundan aradaki (9.020 – 8.600) = 420 YTL'lik fark ertelenmiş vergi gideri olarak kaydedilmiştir.

31.12.2006 İtibariyle Ertelenmiş Vergi Alacak ve Borçları			
	Muhasebe Değeri	Vergiye Esas Değer	Geçici Fark
Ticari Alacaklar	500	500	–
Stoklar	2000	2000	–
Aktifleştirilmiş Ürün Geliştirme Gideri	–	–	–
Yatırımlar	33000	33000	–
Sabit Kıymetler	75750	16050	59700
TOPLAM VARLIKLAR	111250	51550	59700
Ödenecek Vergi ve Fonlar	2359	2359	–
Ticari Borçlar	500	500	–
Ödenecek Cezalar	700	700	–
Kıdem Tazminatı	3000	–	-3000
Uzun Vadeli Borçlar	12805	12805	–
Ertelenmiş Vergiler	19845	19845	–
TOPLAM BORÇLAR	39209	36209	-3000
Sermaye	5000	5000	–
Yeniden Değerleme Değ. Artış Fonu	19637	–	–
Geçmiş Yıl Karları	47404	10341	–
TOPLAM BORÇ + ÖZSERMAYE	111250	51550	
GEÇİCİ FARK			56700
Ertelenmiş Vergi Borcu		59700 x %35	20895
Ertelenmiş Vergi Alacağı		-3000 x % 35	-1050
Net Ertelenmiş Vergi Borcu (1)			19845
Dönem Başındaki Ertelenmiş Vergi Borcu (2)			9020
Vergi Oranındaki Azalma Sebebiyle Dönem Başı Ertelenmiş Vergi Borcundaki Düşüş (3)		22550 x 5%	1127
Yeniden Değerlemeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi (4)		31800 x 35%	11130
Ertelenmiş Vergi Gideri (1 – [2-3]) – 4			822

- (1) Dönem sonu itibariyle hesaplanan vergi borcu 19.845 YTL'dir
(2) Dönem Başındaki ertelenmiş vergi borcu 9.020 YTL'dir
(3) Dönem içinde vergi oranında gerçekleşen %5'lik azalma sebebiyle dönem başı vergi borcu 1.127 YTL azalmıştır.
(4) Yeniden değerlemeden kaynaklanan ertelenmiş vergi gelir ve giderleri gelir tablosuna yansımaz, özsermaye kalemleri içinde takip edilirler.

Sonuç olarak 2006 yılı için gelir tablosuna yansıyacak ertelenmiş vergi gideri 822 YTL olarak tespit edilmiştir.

	2005	2006
Ödenmesi Gereken Vergi (Cari Yıl Vergi Gideri)	3570	2359
Ertelenmiş Vergi Gideri	420	822
Vergi Oranındaki Değişiklikten Kaynaklanan Ert. Vergi Geliri	0	-1127
Toplam Vergi Gideri	3990	2054

ABC A.Ş'nin 2005 ve 2006 yılları gelir tablolarında vergi giderlerinin gösterimi aşağıdaki gibi olacaktır:

Görüldüğü üzere ABC A.Ş'nin gelir tablosunda yer alan vergi gideri 2005 ve 2006 yılları için vergi dairesine fiilen ödediği 3.570 ve 2.359 YTL'lik tutarlar değil, ertelenmiş vergilerin de dahil edilmesiyle bulunan toplam 3.990 ve 2.054 YTL'lik tutarlardır.