

Makale türü: Araştırma makalesi**Article type:** Research article

Geliş tarihi 20.03.2024

Submitted date

Kabul tarihi 04.06.2025

Accepted date

Elektronik yayın tarihi 04.10.2026

Online publishing date

Atıf Bilgisi / Reference Information

Fındık, M., & Sözbilir, H. (2026). TMS 12 Gelir Vergileri Standardında Ertelemiş Vergi Kavramı ve Kayıtları. *Journal of History School*, 83, 4158-4194.

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINDA ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI VE KAYITLARI¹

Mehmet FINDIK² & Halim SÖZBİLİR³

Öz

Bu çalışmanın amacı, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile Türk vergi mevzuatı arasındaki farklılıklardan doğan geçici farkların tanımlanması, sınıflandırılması, ölçülmesi, muhasebeleştirilmesi ve tersine dönmesinin izlenmesine yönelik sistematik ve denetlenebilir bir analiz çerçevesi geliştirmek ve bu çerçeveyi bütünsel bir vaka üzerinde uygulamaktır. Türkçe literatürde TMS 12'ye ilişkin çalışmaların önemli bir kısmı standardın kavramsal yapısını birbirinden bağımsız örneklerle açıklamakta ya da Borsa İstanbul'da işlem gören işletmelerde ertelenmiş verginin büyüklüğüne odaklanmaktadır; buna karşılık geçici farkların standart bir analiz sırası içinde ve standardın ilgili paragraflarıyla ilişkilendirilerek ele alınması sınırlı kalmaktadır. Nitel ve normatif-analitik desende kurgulanan çalışmada, TMS 12 ve ilgili standartlar ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri doküman analizi yöntemiyle incelenmiş; bu inceleme sonucunda “işlemin niteliği → defter değeri

¹ Bu makale Mehmet FINDIK'ın “TMS 12 gelir vergileri standardı ile BOBİ FRS 23 gelir üzerinden alınan vergiler standardının karşılaştırılması: Borsa İstanbul'da işlem gören bir işletme örneği” isimli doktora tezinden çıkarılmıştır. Tez, TMS 12 ile BOBİ FRS Bölüm 23'ü karşılaştırmalı olarak ele almakta ve Borsa İstanbul'da işlem gören bir işletmenin finansal tablolarına odaklanmaktadır. Bu makale ise tezin kavramsal bölümünden yararlanmakla birlikte, tezde yer almayan sekiz aşamalı analiz çerçevesini ve bu çerçeveye dayalı olarak araştırmacılar tarafından tasarlanan bütünsel vaka uygulamasını ortaya koymaktadır.

Makale yazımı yazar etki oranı: 1. yazar: %50, 2. yazar: %50. Bu çalışma, doküman analizi ve kurgusal vaka uygulamasına dayandığından etik kurul onayı gerektirmemektedir.

² Dr. Öğr. Üyesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, mfindik@aku.edu.tr, Orcid: 0000-0003-2228-2056.

³ Prof. Dr., Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, sozbilir@aku.edu.tr, Orcid: 0000-0002-1027-318X.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardında Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Kayıtları

→ vergiye esas değer → geçici farkın türü → uygulanacak vergi oranı → ertelenmiş vergi varlığı/borcu → muhasebe kaydı → tersine dönme” biçiminde sekiz aşamalı bir çerçeve geliştirilmiştir. Çerçeve; faiz gelirleri, geliştirme giderleri, amortisman, vadeli satışlar, yeniden değerlendirme ve kıdem tazminatı karşılıklarını içeren ve yazarlar tarafından tasarlanan kurgusal bir işletme (Y A.Ş.) üzerinde, 2024 hesap dönemi ve %25 kurumlar vergisi oranı esas alınarak uygulanmıştır. Bulgular; geçici farkın niteliğinin hesap türünden değil ilgili vergi hükmünden kaynaklandığını, vadeli satışlarda ortaya çıkan farkın indirilebilir geçici fark niteliği taşıdığını, yeniden değerlendirme ve aktüeryal kayıplara ilişkin ertelenmiş verginin diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi gerektiğini ve farklı geçici farkların bir araya gelmesiyle işletmenin net ertelenmiş vergi pozisyonu ile etkin vergi oranının birlikte belirlendiğini göstermektedir. Çalışma, uygulayıcılar, denetçiler ve eğitimciler için izlenebilir bir uygulama rehberi sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergileri, TMS 12, Ertelenmiş Vergi, Geçici Farklar, Vergiye Esas Değer.

The Concept of Deferred Tax in the IAS 12 Income Tax Standard and Its Records

Abstract

The aim of this study is to develop a systematic and auditable analytical framework for identifying, classifying, measuring, recognising and tracing the reversal of temporary differences arising from the divergence between IAS 12 (TAS 12) Income Taxes and Turkish tax legislation, and to apply this framework to an integrated case. A considerable part of the Turkish literature on TAS 12 either explains the conceptual structure of the standard through isolated examples or focuses on the magnitude of deferred taxes in companies listed on Borsa Istanbul; the treatment of temporary differences in a standardised analytical sequence linked to the relevant paragraphs of the standard remains limited. Designed as qualitative normative-analytical research, the study examines TAS 12 and related standards together with the Tax Procedure Law No. 213 and the Corporate Tax Law No. 5520 through document analysis, and derives an eight-step framework: nature of the transaction → carrying amount → tax base → type of temporary difference → applicable tax rate → deferred tax asset/liability → journal entry → reversal. The framework is applied to a hypothetical company (Y Inc.) designed by the authors, covering interest income, development costs, depreciation, instalment sales, revaluation and employee termination benefits, for the 2024 reporting period and a 25% corporate tax rate. The findings show that the nature of a temporary difference stems from the relevant tax provision rather than from the type of account, that the difference arising from instalment sales is a deductible temporary difference, that deferred tax on revaluation and actuarial losses must be recognised in other comprehensive income, and that the combination of different temporary differences jointly determines the entity's net

deferred tax position and effective tax rate. The study offers a traceable application guide for preparers, auditors and educators.

Keywords: Income Taxes, IAS 12, Deferred Tax, Temporary Differences, Tax Base.

GİRİŞ

İşletmelerin, faaliyetleri ve mali durumları hakkında sundukları finansal raporların ilgililer tarafından anlaşılır olması önemlidir. Küreselleşme ile birlikte işletmelerin faaliyet alanları ve/veya faaliyetleri ile ilgilenenler ülke sınırlarını aşmış, bu sebeple sundukları raporların tüm dünyada anlaşılır olmasının önemi de artmıştır.

Sunulan finansal raporlar ile ilgili ortak bir dilin oluşturulması gereği sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları doğmuş ve bu standartların tüm dünyada kullanımının sağlanabilmesi için örgütler kurulmuştur. 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, bu alanda kurulmuş olan ilk uluslararası örgüttür. Yıllar içinde farklı örgütler kurularak standartların yayılmasına katkılar devam etmiştir.

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın kurulması ile birlikte ülkemize yabancı sermaye girişi hızlanmış ve anlaşılabilir, şeffaf finansal bilgilere olan ihtiyacı artırmıştır. Bu nedenle muhasebe ve denetim standartlarında bir düzenleme yapılması gereği ortaya çıkmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1989 yılında ilk muhasebe standartları seti geliştirilmiş ve bu standartlara göre sigorta şirketleri, bankalar, halka açık şirketler ve finansal araçların finansal tablolarını hazırlamalarının gerektiği ifade edilmiştir.

Türkiye'nin Avrupa Birliği adaylığı ile birlikte uluslararası piyasalara uyum sağlama çalışmaları hızlanmış ve 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. 1999 yılında ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. TMSK'nın görevleri; muhasebe standartlarının geliştirilmesi, standartların kavramsal çerçevesi, kamuya açıklanacak taslak Türkiye Muhasebe Standartları metinleri hazırlamak ve güvenilir, karşılaştırılabilir, ilgili ve tutarlı üretilmesine yardımcı olacak muhasebe standartları geliştirmek olmuştur.

Amerika Birleşik Devletleri'nde 2002 yılında çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası ile muhasebe ve denetim mesleğine önemli düzenlemeler getirilmiş ve Kamu Gözetim Kurulu oluşturulmuştur. Avrupa Birliği de Amerika'daki bu gelişmelerden etkilenerek Kamu Gözetim Kurulu'na benzer bir modele yer vermiştir. Kamu gözetimine duyulan ihtiyaçtan dolayı, Avrupa ve Amerika'daki

gelişmelere paralel olarak Türkiye’de 02.11.2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuş ve bağımsız denetim için kamu gözetimi getirilmiştir. KGK, ülkemizde muhasebe standartları konusunda yetkili tek kurumdur.

Uluslararası uyum sürecinin Türkiye’deki en belirgin sonuçlarından biri, finansal raporlamaya ilişkin kuralların vergi mevzuatından ayrışmasıdır. Vergi Usul Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu, vergiye esas kârın belirlenmesinde kamu gelirinin güvence altına alınmasını önceleyen kurallar içerirken; Türkiye Muhasebe Standartları, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında gerçeğe uygun bilgi sunmayı amaçlamaktadır. Bu iki düzenleme alanının farklı amaçlara hizmet etmesi, TMS’ye göre belirlenen muhasebe kârı ile vergi mevzuatına göre belirlenen mali kâr arasında sistematik farklılıklar doğurmaktadır. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, bu farklılıkların gelecek dönemlerde doğuracağı vergi sonuçlarını ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu aracılığıyla bugünkü finansal tablolara yansıtmayı öngörmektedir.

Ertelenmiş verginin doğru belirlenmesi tek bir hesaplama ile ibaret değildir. Bu süreç; işlemin hangi standart ve vergi hükmü kapsamında yer aldığı belirlenmesini, ilgili varlık veya borcun defter değeri ile vergiye esas değerinin ayrı ayrı tespit edilmesini, aradaki farkın sürekli ya da geçici; geçici ise vergilendirilebilir ya da indirilebilir nitelikte olup olmadığının saptanmasını, yürürlükteki vergi oranının seçilmesini, ertelenmiş vergi etkisinin kâr veya zarar, diğer kapsamlı gelir ya da özkaynak arasında doğru biçimde dağıtılmasını ve farkın hangi dönemde nasıl tersine döneceğinin izlenmesini gerektiren çok aşamalı bir muhakeme sürecidir. Bu aşamalardan herhangi birinde yapılacak bir sınıflandırma hatası, ertelenmiş vergi tutarının yönünü ve finansal tablolardaki sunum yerini doğrudan değiştirebilmektedir.

Türkçe literatürde TMS 12’ye ilişkin çalışmalar genel olarak iki grupta toplanmaktadır. Birinci grup, standardın kavramsal yapısını ve muhasebeleştirme esaslarını birbirinden bağımsız sayısal örneklerle açıklamaktadır. İkinci grup ise Borsa İstanbul’da işlem gören işletmelerin finansal tablolarındaki ertelenmiş vergi tutarlarını, bunların dönem kârına ve finansal oranlara etkisini ya da kâr yönetimi aracı olarak kullanılıp kullanılmadığını incelemektedir. Uygulama örneklerinin önemli bir bölümü geçici farkın tutarını ve türünü belirlemekle sınırlı kalmakta; vergiye esas değer hangi vergi hükmüne dayandığını, uygulanacak oranın nasıl seçildiğini, kaydın hangi finansal tablo bileşeninde yer aldığını ve farkın tersine dönme örüntüsünü aynı analiz sırası içinde ve TMS

12'nin ilgili paragraflarıyla ilişkilendirerek göstermemektedir. Ayrıca farklı nitelikteki geçici farkların tek bir işletmede bir araya gelerek dönem vergi giderini, net ertelenmiş vergi pozisyonunu ve etkin vergi oranını birlikte nasıl belirlediğini ortaya koyan bütünlük uygulamalar sınırlıdır. Bu durum, özellikle 7456 sayılı Kanun ile kurumlar vergisi oranının %25'e yükseltilmesi sonrasında güncel parametrelerle hazırlanmış, izlenebilir uygulama rehberlerine duyulan ihtiyacı artırmaktadır.

Bu çerçevede çalışmanın amacı, TMS 12 kapsamında geçici farkların analizine yönelik sekiz aşamalı, standardın paragraflarına dayandırılmış ve denetlenebilir bir çerçeve geliştirmek ve bu çerçeveyi bütünlük bir vaka üzerinde uygulamaktır. Bu amaç doğrultusunda aşağıdaki araştırma sorularına yanıt aranmaktadır:

AS1: TMS 12 ile Türk vergi mevzuatı arasındaki farklılıklardan doğan başlıca farklar, standardın hangi paragrafları çerçevesinde sürekli fark, vergilendirilebilir geçici fark veya indirilebilir geçici fark olarak sınıflandırılmalıdır?

AS2: Seçilen işlemler için ertelenmiş vergi varlığı ve borcu yürürlükteki vergi oranı dikkate alınarak nasıl ölçülmeli, Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde nasıl kaydedilmeli ve bu farklar hangi dönemde, hangi mekanizma ile tersine dönmelidir?

AS3: Farklı nitelikteki geçici ve sürekli farkların tek bir işletmede bir araya gelmesi durumunda dönem vergi gideri, net ertelenmiş vergi pozisyonu ve etkin vergi oranı nasıl oluşmaktadır?

Çalışmanın literatüre katkısı üç noktada toplanmaktadır. Birincisi, dağınık biçimde ele alınan uygulama örnekleri; her aşaması TMS 12'nin ilgili paragrafına bağlanan tek ve tekrarlanabilir bir analiz sırası içinde yeniden yapılandırılmaktadır. İkincisi, önceki kaynaklarda yer alan örnekler yeniden aktarılacak yerine, yazarlar tarafından 2024 hesap dönemi parametreleriyle tasarlanan ve altı geçici fark ile iki sürekli farkı aynı işletmede birleştiren özgün bir bütünlük vaka geliştirilmekte; vakada mali kâr, cari vergi, ertelenmiş vergi, etkin vergi oranı mutabakatı (TMS 12, par. 81(c)) ve ertelenmiş vergi varlık ve borçlarının mahsubu (TMS 12, par. 74) birlikte gösterilmektedir. Üçüncüsü, vadeli satışlarda ortaya çıkan farkın indirilebilir geçici fark niteliği, faiz gelirlerinde geçici farkın varlığının vergi mevzuatındaki tahakkuk-tahsil ayırımına bağlılığı ve diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kalemlere ilişkin ertelenmiş verginin sunum yeri (TMS 12, par. 61A–62) gibi uygulamada hataya açık noktalar açıklığa kavuşturulmaktadır. Çalışmanın dayandığı doktora tezi TMS 12 ile BOBİ FRS Bölüm 23'ü karşılaştırmalı olarak ele almakta ve Borsa

İstanbul’da işlem gören bir işletmenin finansal tablolarına odaklanmaktadır; bu makale ise tezin kavramsal bölümünden yararlanmakla birlikte, tezde yer almayan sekiz aşamalı analiz çerçevesini ve bütünlük vaka uygulamasını ortaya koymaktadır.

Çalışmanın izleyen bölümlerinde önce literatür tematik olarak değerlendirilmekte ve araştırma boşluğu ortaya konulmaktadır. Ardından TMS 12’nin kavramsal çerçevesi açıklanmakta, yöntem bölümünde araştırma deseni, veri kaynakları, analiz çerçevesi ve varsayımlar sunulmaktadır. Bulgular bölümünde çerçeve Y A.Ş. vakası üzerinde uygulanmakta, tartışma bölümünde bulgular literatürle ilişkilendirilmekte ve sonuç bölümünde araştırma sorularına verilen yanıtlar, sınırlılıklar ve gelecek araştırma önerileri yer almaktadır.

LİTERATÜR TARAMASI VE ARAŞTIRMA BOŞLUĞU

TMS 12’ye ilişkin literatür, çalışmanın araştırma boşluğunu ortaya koyabilmek amacıyla kronolojik olarak değil, odaklandığı sorun alanına göre dört tema altında sınıflandırılmıştır: (i) kavramsal çerçeve ve muhasebeleştirme esasları, (ii) belirli geçici farklar ve vergi uygulamaları, (iii) ertelenmiş verginin finansal tablolara etkisi ve sektör uygulamaları, (iv) ertelenmiş vergi ve kâr yönetimi.

Kavramsal Çerçeve ve Muhasebeleştirme Esaslarına Odaklanan Çalışmalar

Şişman (2009) çalışmasında, Gelir Vergileri Standardı ile vergi mevzuatı arasındaki ilişkiyi örnek bir inceleme ile ortaya koymuştur.

Beskisiz (2015) çalışmasında, TMS 12 ile Türk vergi kanunları arasındaki farkları incelemiş ve mali kar ile muhasebe karı arasındaki farklara değinmiştir. Bu ayırmadan dolayı ortaya çıkan geçici ve sürekli farklara yer vermiş ve geçici farkların bir sonucu olan ertelenmiş vergilerin finansal tablolardaki etkilerini bir örnek ile ortaya koymuştur.

Özcan (2016) araştırmasında UMS 12 Gelir Vergileri Standardında yer alan geçici ve sürekli farkların finansal tablolara olan etkisini araştırmıştır. Aynı zamanda ertelenmiş vergi varlıklarının ve ertelenmiş vergi borçlarının teorik yapısını örneklerle incelemiştir.

Güçlü (2016) TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebeleştirilmesi isimli çalışmayı kaleme almıştır. Çalışmada söz konusu standartla, mali ile ticari kar arasında meydana gelen geçici farkların neden olduğu vergi etkileri hesaplanarak daha güvenli ve gerçekçi verilere ulaşabileceği ifade edilmiştir.

Özkan (2016) çalışmasında, ertelenmiş vergiler ile Türk vergi mevzuatı arasındaki etkileşimi karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Uygulama olarak ertelenmiş vergiler ile ilgili örneklerle yer vermiş ve işletme birleşmeleri ile şerefiye başlıklarında kayıtlar yardımı ile açıklamalarda bulunmuştur.

Çalış ve Özöncel (2017) çalışmalarında ertelenmiş vergi varlıklarının, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin nasıl oluştuğunu vaka çalışmaları ile incelemiştir. Yazarlar ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin nasıl mahsup edileceğini örnek olaylarla incelemiştir.

Bu gruptaki çalışmalar standardın temel kavramlarını ve ertelenmiş vergi kayıtlarını açıklamaya yönelmiştir. Tekşen (2010), Göğüş (2010), Dağlı (2016) ve Topçu (2018) da geçici farkların sınıflandırılmasını ve muhasebeleştirilmesini sayısal örneklerle ele almıştır. Söz konusu çalışmalar standardın öğretilmesine önemli katkı sağlamakla birlikte, örnekler çoğunlukla birbirinden bağımsız biçimde ve geçici farkın tutarının belirlenmesiyle sınırlı olarak sunulmakta; tersine dönme süreci, sunum yeri ve standardın ilgili paragraflarıyla bağlantı sistematik olarak gösterilmemektedir.

Belirli Geçici Farklar ve Vergi Uygulamalarına Odaklanan Çalışmalar

Ferhatoğlu ve Köse (2009) tarafından hazırlanan çalışmada Ar-Ge indiriminin niteliğinin muhasebeleştirilmesinin TMS 12 Gelir Vergileri açısından ele alınmıştır. Bu çalışmaya göre TMS 12 ve Ar-Ge indirimi birlikte değerlendirildiğinde Ar-Ge indiriminin sürekli fark ve/veya vergiye tabi geçici fark olduğu ortaya konulmuştur.

Köse ve Ferhatoğlu (2009) kaleme aldıkları bir diğer çalışmada TMS 12 Gelir Vergileri standardı kapsamında yenileme fonu uygulamasını araştırmışlardır. Araştırmada sabit kıymet yenileme fonu, vergiye tabi geçici farklar olarak nitelendirilmekte ve ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebe kayıtlarına girmiştir. Yazarlar araştırmalarında, sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına ilişkin örnek vermişlerdir.

Küçük (2015), sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının finansal raporlama boyutunu muhasebe standartları kapsamında değerlendirmek üzere çalışmasını hazırlamıştır. Bu çalışmada vergi mevzuatında yer alan sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına yönelik ekonomik olayların muhasebe standartlarının gereklerine uygun olarak nasıl kayıt altına alınacağı üzerinde durulmuştur. Ayrıca bu olayların finansal raporlar üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Kelen (2015), TMS 12 ile vergi mevzuatındaki farklılıkları elektronik ticaret alanında ele almıştır. Çalışmasında, elektronik ticarete mükellefiyet ve işyeri konularına yer vermiş ve örnek bir vaka incelemesi yapmıştır.

Antepli ve Ağ (2016) hazırlamış oldukları çalışmalarında 12 no'lu gelir vergisi standardı hükümleri ile muhasebe uygulamalarındaki vergi mevzuatı arasındaki farklılıkları araştırarak kıdem tazminatının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesini örneklerle ele almışlardır.

Bu çalışmalar, Ar-Ge indirimi, sabit kıymet yenileme fonu, elektronik ticaret ve kıdem tazminatı gibi Türk vergi mevzuatına özgü uygulamaların TMS 12 karşısındaki niteliğini derinlemesine incelemektedir. Ancak her biri tek bir kaleme odaklandığından, farklı geçici farkların aynı işletmede bir araya gelmesinin vergi gideri ve net ertelenmiş vergi pozisyonu üzerindeki birleşik etkisi bu çalışmaların kapsamı dışında kalmaktadır.

Ertelenmiş Verginin Finansal Tablolara Etkisi ve Sektör Uygulamaları

Süer (2010), ertelenmiş vergilerin finansal raporlardaki yerine ilişkin bir çalışma yapmıştır. Çalışmasında, Borsa İstanbul (BİST) 100 endeksindeki şirketlerin finansal tablolarında yer alan ertelenmiş vergi tutarlarını ve bunlar ile ilgili açıklama ve dipnotları incelemiştir. Araştırması 2008-2009 yıllarını kapsamaktadır.

Taşdemir (2015), TMS 12 çerçevesinde ertelenmiş vergiler ile ilgili bir çalışma yapmıştır. Çalışmasında ertelenmiş vergileri doğuran sebeplere yer vermiş ve uygulama olarak ülkemizde faaliyet gösteren bir şirketin finansal tablolarında ertelenmiş vergilerin sunumunu göstermiştir.

Özdemir (2015), TMS 12 kapsamındaki ertelenmiş vergilerin Borsa İstanbul'da işlem gören BİST-30 endeksine dahil olan işletmelerin dönem karına etkisini incelemiştir. Araştırmanın sonuçlarına göre işletmelerin dönem karı, ertelenmiş vergilerden olumlu yönde en fazla %83,99 oranında, olumsuz yönde ise en fazla %21,60 oranında etkilenmiştir.

Öziç (2015), ticari kar ile mali kar arasındaki farklara değinmiş ve bu farkları standartlar-vergi kanunları açısından değerlendirmiştir. Yaptığı uygulama da ise BİST'de işlem gören 83 şirketin bilanço ve gelir tablolarını inceleyerek standartların uzun vade de şirketlerin finansal oranlarına etkisini araştırmıştır.

Ergin ve Ayanoğlu (2016) yapılan çalışmalarda ertelenmiş vergilerin oran analizi, muhasebe politikası seçiminde tutuculuk derecesini belirleme, sermaye yapısı, vergi reformlarına olan kurumsal tepkiyi ölçme, gelecekte ödenecek vergileri öngörme, firma değeri ve hisse senedi fiyatları, karın kalitesi ve kar yönetimi konularında önemli bilgiler sağladığını ifade etmişlerdir.

Cavlak ve Cebeci (2017) çalışmalarında şirketlerin gerçek performanslarını değerlendirebilmeyi sağlayan ertelenmiş verginin önemini araştırmışlardır. Bu

kapsamda BİST 30 Endeksinde yer alan şirketlerin 2008-2015 yılları arasındaki finansal tabloları içerik analizi yöntemi ile analiz etmişler ve ertelenmiş verginin şirketlerin finansal tablolarında nasıl yer aldığı, zaman içindeki seyri ve dönem net karı üzerindeki etkisi yazarlar tarafından ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Cengiz ve Tosunoğlu (2017) çalışmalarında ertelenmiş vergiye neden olan faktörleri incelemişlerdir. Bu kapsamda BİST’de işlem göre 15 Bankanın 2010-2015 yılları arasındaki finansal tablolarını ve bağımsız denetim raporlarını ve bununla birlikte bankaların finansal tablolarındaki ertelenmiş vergiye neden olan faktörleri içerik analizi yöntemiyle ele almışlardır. Araştırmalarının sonucuna göre ertelenmiş vergi varlığı ve borcunun işletmelerin finansal tabloları üzerinde önemli bir etkiye neden olduğunu tespit etmişlerdir.

Süner (2020) Bankalarda Ertelenmiş Vergi İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi başlıklı çalışmasında ertelenmiş vergi hesaplanması ve işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler incelenmiş ve bu çalışma ile literatüre katkı yapmayı amaçlamıştır.

Kuzu (2022) ise ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin firma değeri üzerindeki etkisini bir vaka çalışması aracılığıyla ele almıştır. Uluslararası literatürde de ertelenmiş vergi bakiyelerinin değerlendirme açısından bilgi içerdiği ve piyasa tarafından fiyatlandığı gösterilmiştir (Amir vd., 1997; Graham vd., 2012). Bu gruptaki çalışmalar ertelenmiş verginin finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymakla birlikte, bu etkinin hangi işlem düzeyindeki muhasebe yargılarından kaynaklandığını açıklamamaktadır.

Ertelenmiş Vergi ve Kâr Yönetimi

Özçelik (2021) çalışmasında ertelenmiş vergilerin işletmelerin dönem net kârına etkisini ve etkinin yönünü incelemiş ve bunun yanı sıra hedef kârı elde etmek için kâr yönetimi stratejisi olarak kullanılabilirliğini test etmiştir. Araştırmasını Gıda içecek ve tütün sektöründe BİST’ e kayıtlı 27 firmanın 2017-2019 yılları arasındaki verilerini içerik analizi yöntemiyle kaleme almıştır. Araştırmanın bulgusu olarak ertelenmiş vergilerin etkisinin daha çok karda artış ve zararda azalış olarak pozitif yönde olduğu tespit edilmiştir.

Uluslararası literatürde Phillips vd. (2003), ertelenmiş vergi giderinin kâr yönetimini tespit etmede tahakkuk esaslı ölçütlere ek bilgi sağladığını göstermiştir. Hanlon ve Heitzman (2010) ile Graham vd. (2012), ertelenmiş vergi varlıklarına ilişkin değerlendirme yargılarının yönetsel takdire açık olduğunu ve bu alanın kâr yönetimi açısından önemli bir araştırma konusu oluşturduğunu vurgulamaktadır. Bu bulgular, ertelenmiş vergi varlığının

muhasabeleştirilmesine ilişkin koşulların (TMS 12, par. 24, 27–31 ve 56) işlem düzeyinde açık biçimde gösterilmesinin önemine işaret etmektedir.

Araştırma Boşluğu ve Çalışmanın Katkısı

Tematik değerlendirme, Türkçe literatürün TMS 12’nin kavramsal açıklaması ve ertelenmiş verginin büyüklüğünün ölçülmesi bakımından zengin olduğunu; buna karşılık üç alanda boşluk bulunduğunu göstermektedir. Birincisi, geçici farkların tanımlanmasından tersine dönmesine kadar tüm aşamaları aynı sırayla ve standardın paragraflarıyla ilişkilendirerek ele alan, tekrarlanabilir bir analiz çerçevesi bulunmamaktadır. İkincisi, uygulama örnekleri çoğunlukla tek bir kaleme odaklanmakta; farklı geçici farkların aynı işletmede bir araya gelerek vergi giderini, etkin vergi oranını ve net ertelenmiş vergi pozisyonunu nasıl belirlediği gösterilmemektedir. Üçüncüsü, 7456 sayılı Kanun sonrası %25 kurumlar vergisi oranı, satış yoluyla geri kazanılacak yeniden değerlendirilmiş varlıklarda oran seçimi (TMS 12, par. 51B) ve diğer kapsamlı gelirden muhasabeleştirilen kalemlerin vergi etkisi (TMS 12, par. 61A) gibi güncel ve teknik açıdan hataya açık konular sınırlı ölçüde işlenmiştir.

Bu çalışma, söz konusu boşlukları kapatmaya yönelik olarak sekiz aşamalı bir analiz çerçevesi önermekte ve bu çerçeveyi yazarlar tarafından tasarlanan bütünlük bir vaka üzerinde uygulamaktadır. Böylece çalışma, işlem düzeyindeki muhasebe yargıları ile ampirik çalışmalarda gözlenen finansal tablo etkileri arasında bir köprü kurmayı amaçlamaktadır.

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, 01.01.2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere kurul kararı ile 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete’de (mükerrer) yeniden yayımlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili düzenleme yetkisi KGK’dadır (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) web sayfası, 2023a). Aşağıda standardın temel kavramları, çalışmanın analiz çerçevesine temel oluşturacak biçimde açıklanmaktadır.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarının vergilendirilmesine düzenleme getirmektedir. Kurumlar vergisine dâhil olan işletmelerin karına ticari kar adı verilir ve Vergi Usul Kanunu’na (VUK) göre ticari kara kanunen kabul edilmeyen giderler eklenip vergiden muaf gelirler çıkarılarak mali kar elde edilir. TMS 12’yi şahıs işletmelerinin uygulama

zorunluluğu yoktur. Çünkü şahıs işletmelerinde gelir vergisi, işletme sahibinin başka gelirleri de dâhil edilerek ödenir (Gökçe, 2018, s.44).

Ertelenmiş Vergi Kavramı

İşletmelerin karları üzerinden alınan vergi bir giderdir ve işletmenin net karını azaltır. Gelir vergileri standardı, vergiler içinde dönemsellik kavramının uygulanması gerektiğini belirtir ve vergi giderinin ticari kar üzerinden hesaplanmasını ifade eder. Örneğin, hisse senetleri vergi kanunlarına göre alış bedeli ile IFRS'ye göre ise gerçeğe uygun değerle değerlendirilir. Muhasebe kayıtlarına borsa değerinden kaydedilirken, verginin hesaplanmasında alış bedeli göz önünde bulundurulur. Borsa değeri, alış bedelinden yüksek ise dönem sonunda ticari kardan değer artış kazancı çıkartılarak vergi hesaplanır. Fakat ticari kardan vergi hesaplansaydı matrahtan indirilen tutarın vergisi kadar hesaplanacaktı. Sonraki dönemde bilanço değeri ile satılmış olursa kar meydana gelmeyecek fakat önceki dönemde vergi matrahından indirilen tutar matraha eklenerek vergi ödenir. Bu durumda önceki dönemde ödenmemiş olan vergi ödenmiş olur (Örten vd., 2013, s.162).

TMS 12, vergiye esas karın bulunmasında ülkemizde uygulamada olan V.U.K. hükümlerinden daha farklı bir yol izlemekte ve bu farklılığı sürekli ve geçici farklar olarak ayırmaktadır. Sürekli farklar, VUK tarafından gider olarak görülmeyen kanunen kabul edilmeyen giderler ve gelir olarak görülmeyen vergiden muaf gelirlerdir. Geçici farklar, bilançodaki bir borcun ya da varlığın defter değeri ile vergi değeri arasındaki farklılıklardır (Gökçe, 2018, s.46).

Sürekli Farklar

Vergi mevzuatında kabul edilmeyen gelir ve giderlerden dolayı muhasebe karı ile mali kar farklılaşıyorsa, bu farklara sürekli fark adı verilir. Bu farklardan dolayı dönem vergisi etkilenir fakat hiç kapanmadığı için gelecek dönemdeki vergilere bir etkisi olmamakta ve ertelenmiş vergi varlığı ya da borcuna sebep olmamaktadır (Kızıl vd. 2016, s.137).

Sürekli farklara neden olan gelirler:

- İştirakler temettü gelirleri
- Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet karşılıkları
- Uluslararası anlaşmalardaki kurumlar vergisi'ne ilişkin istisnalar
- Serbest bölge kazançları

• Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları kazançları (Kuzu 2022, s.57)

Sürekli farklara neden olan giderler:

- Vergi ve trafik cezaları ve zamları
- 6183 sayılı kanuna göre ödenen ceza ve teminatlar
- Ödenmeyen Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) primleri

• **Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar (Kuzu 2022, s.57)**

Geçici Farklar

Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi anonim şirketlerin Türkiye Muhasebe Standartları'na göre belirlenen karı ile vergi mevzuatına göre belirlenen karı arasında fark oluşmakta ve bu fark gelecek dönemlerde ortadan kalkmaktadır. Geçici farklar, bir varlığın veya borcun finansal tablolarındaki (bilanço) defter değeri ile vergi açısından taşıdığı değer arasındaki farktır. Geçici farkları, vergilendirilebilir geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olarak iki şekilde görebiliriz (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) internet sayfası TMS 12, s.2).

Vergilendirilebilir geçici farklar, işletmenin varlıkları ve borçlarının defter değeri ile vergi değeri arasındaki fark sebebiyle oluşur ve gelecek dönemlerde vergi matrahına eklenmelidir. İndirilebilir geçici farklar ise işletmenin varlıkları ve borçlarının defter değeri ile vergi değeri arasındaki fark sonucu ortaya çıkar. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilebilir tutarlardır. İndirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi varlığına, vergilendirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi borcuna neden olur (Özcan, 2016, s.146).

Vergilendirilebilir geçici farklara ve indirilebilir geçici farklara sebep olan başlıklardan bazıları aşağıda listelenmiştir.

Vergilendirilebilir geçici farklara sebep olan unsurlar:

- Hisse senedi değer artışından elde edilen kazançlar
- Maddi duran varlık yenileme fonu
- Duran varlıklardaki değer artış kazançları
- Geliştirme giderleri
- Verilen çekler ve vadesiz borçlar reeskont gelirleri

- Duran varlıklara eksik amortisman gideri ayrılması (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) internet sayfası TMS 12, s.4)

İndirilebilir geçici farklara sebep olan unsurlar:

- Hisse senedindeki değer azalışları
- Kıdem tazminatı
- Şüpheli ticari alacaklar
- Alınan çekler ve vadesiz alacak reeskont giderleri
- Duran varlıklara fazla amortisman gideri ayrılması (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) internet sayfası TMS 12, s.7)

Ertelenmiş Vergilerdeki sebep-sonuç ilişkisi aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 1

Ertelenmiş vergilerde sebep-sonuç ilişkisi

AKTİF KALEMLER	FARKIN NİTELİĞİ	FARKIN VERGİ ETKİSİ
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
PASİF KALEMLER		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı

Kaynak: Göğüş, 2010: 21

Ertelenen vergi borcu ve ertelenen vergi varlığının nasıl hesaplandığını kısaca formülize etmek gerekirse aşağıdaki gibi gösterebiliriz (Akbulut, 2012, s.35).

Vergilenebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenen Vergi Borçları (EVB)

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenen Vergi Varlıkları (EVV)

YÖNTEM

Araştırma Deseni

Çalışma, nitel ve normatif-analitik bir araştırma deseni kurgulanmıştır. Araştırmanın ilk aşamasında TMS 12 ile ilişkili standartlar ve vergi mevzuatı

doküman analizi yöntemiyle incelenmiştir. Doküman analizi, basılı ve elektronik belgelerin sistematik biçimde gözden geçirilmesi ve yorumlanması yoluyla anlam çıkarılmasını ve ampirik bilgi üretilmesini amaçlayan nitel bir yöntemdir (Bowen, 2009). İkinci aşamada, doküman analizinden elde edilen kurallar sekiz aşamalı bir analiz çerçevesine dönüştürülmüş ve bu çerçeve analitik (açıklayıcı) vaka yöntemiyle kurgusal bir işletme üzerinde uygulanmıştır. Açıklayıcı vaka, bir olgunun “nasıl” ve “neden” sorularına yanıt verecek biçimde kendi bağlamı içinde ayrıntılı olarak incelenmesine olanak tanımaktadır (Yin, 2018).

Veri Kaynakları

Çalışmanın birincil veri kaynaklarını; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan TMS 12 Gelir Vergileri, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standartları (KGK, 2023b) ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve kurumlar vergisi oranını %25’e yükselten 7456 sayılı Kanun oluşturmaktadır. İkincil veri kaynaklarını ise literatür bölümünde sınıflandırılan ulusal ve uluslararası çalışmalar oluşturmaktadır. Vaka verileri, önceki çalışmalardaki örneklerden alınmamış; Türkiye’de faaliyet gösteren ve TMS/TFRS uygulayan işletmelerde sık karşılaşılan işlem türlerini yansıtacak biçimde yazarlar tarafından özgün olarak tasarlanmıştır.

Analiz Çerçevesi

Doküman analizi sonucunda geliştirilen analiz çerçevesi Tablo 2’de sunulmaktadır. Çerçevede her aşama, yanıtlanması gereken soru ve dayanak alınan TMS 12 paragrafları ile birlikte tanımlanmıştır. Bulgular bölümündeki her vaka aynı sekiz aşama izlenerek analiz edilmiştir; böylece her sonuç, dayandığı standart hükmüne kadar geriye doğru izlenebilir hâle getirilmiştir.

Tablo 2*TMS 12 kapsamında geçici farkların analizine yönelik sekiz aşamalı çerçeve*

Aşama	Yanıtlanan Soru	Dayanak (TMS 12)
1. İşlemin niteliği	İşlem hangi TMS/TFRS ve hangi vergi hükmü kapsamındadır?	par. 5; ilgili TMS/TFRS; VUK/KVK
2. Defter değeri	Varlık veya borç finansal durum tablosunda hangi tutarla izlenmektedir?	par. 5
3. Vergiye esas değer	Varlık veya borca vergi açısından atfedilen tutar nedir?	par. 5, 7–10
4. Farkın türü	Fark sürekli mi, vergilendirilebilir geçici mi, indirilebilir geçici midir?	par. 5, 15–20, 24–26
5. Vergi oranı	Fark tersine döndüğünde hangi oran uygulanacaktır?	par. 47, 51–51B
6. EVV/EVB ölçümü	Ertelenmiş vergi tutarı nedir; varlık için muhasebeleştirme koşulları sağlanmakta mıdır?	par. 15, 24, 27–31, 53, 56
7. Muhasebe kaydı	Etki kâr veya zararda mı, diğer kapsamlı gelirden mi, özkaynakta mı muhasebeleştirilecektir?	par. 58, 61A–62A, 74
8. Tersine dönme	Fark hangi dönemde, hangi olayla ve nasıl ortadan kalkacaktır?	par. 16–17, 20, 26, 51B

Kaynak: Yazarlar tarafından TMS 12 (KGK, 2023b) esas alınarak hazırlanmıştır.**Varsayımlar ve Kapsam**

Vakada aşağıdaki varsayımlar benimsenmiştir: (i) Raporlama dönemi 01.01.2024–31.12.2024'tür. (ii) Cari ve ertelenmiş vergi, 7456 sayılı Kanun ile değişik 5520 sayılı Kanun'un 32. maddesi uyarınca yürürlükte olan %25 oranı üzerinden hesaplanmıştır; TMS 12 par. 47 uyarınca ertelenmiş vergi, farkların tersine döneceği dönemlerde uygulanması beklenen ve raporlama tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş oranla ölçülür. (iii) Analitik açıklığı korumak amacıyla TMS 29 ve VUK mükerrer 298/A kapsamındaki enflasyon düzeltmesi etkileri, katma değer vergisi, geçici vergi mahsupları ve yurt içi asgari kurumlar vergisi dikkate alınmamıştır. (iv) İşletmenin gelecek dönemlerde indirilebilir geçici farkları kullanmaya yetecek vergiye tabi kâr elde etmesi muhtemeldir (TMS 12, par. 24, 27–31). (v) Ertelenmiş vergi varlık ve borçları aynı vergi idaresine ilişkin olup mahsup için yasal hak bulunmaktadır (TMS 12, par. 74). (vi) Ertelenmiş vergi tutarları iskonto edilmemiştir (TMS 12, par. 53). (vii) Tekdüzen Hesap Planı'nda ertelenmiş vergiye özgü hesaplar bulunmadığından, varlıklar için 289 Ertelenmiş Vergi Varlıkları, borçlar için 489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri hesapları; gelir tablosu etkisi için ise 691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabının 691.01 Cari Dönem Vergi Gideri ve 691.02 Ertelenmiş Vergi Gideri (Geliri) alt hesapları kullanılmıştır (Tekşen, 2010).

Çalışmanın geçerliliği ve güvenilirliği iki yolla sağlanmıştır. İlk olarak, her analiz adımı standardın ilgili paragrafına bağlanarak yorumun kaynağa dayalı olarak izlenebilmesi sağlanmıştır. İkinci olarak, vaka sonuçları üç bağımsız aritmetik kontrolle doğrulanmıştır: (a) her kalem için “geçici fark $\times$ vergi oranı = ertelenmiş vergi bakiyesi” eşitliği, (b) dönem başı ve dönem sonu net ertelenmiş vergi pozisyonu arasındaki değişimin kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelire dağıtılan tutarların toplamına eşitliği, (c) toplam vergi giderinin muhasebe kârı üzerinden hesaplanan teorik vergi ile sürekli farkların vergi etkisi toplamına eşitliği (TMS 12, par. 81(c)).

BULGULAR VE YORUM

Y A.Ş., TMS/TFRS’ye göre finansal tablo hazırlayan ve kurumlar vergisi mükellefi olan kurgusal bir sermaye şirkettir. İşletmenin TMS’ye göre belirlenen 2024 yılı vergi öncesi dönem kârı 5.000.000 TL’dir ve bu tutar aşağıda analiz edilen işlemlere ilişkin gelir ve giderleri içermektedir. İşletmenin dönem başı itibarıyla finansal durum tablosunda yalnızca kıdem tazminatı karşılığından kaynaklanan 150.000 TL tutarında ertelenmiş vergi varlığı bulunmaktadır. Aşağıda önce sürekli farklar, ardından altı geçici fark Tablo 2’deki sekiz aşamalı çerçeve izlenerek analiz edilmekte; son olarak tüm farklar bütünsel olarak değerlendirilmektedir.

Sürekli Farklar: İdari Para Cezası ve İştirak Kazancı

Y A.Ş. dönem içinde Rekabet Kurumu tarafından kesilen 100.000 TL tutarındaki idari para cezasını genel yönetim giderlerine kaydetmiş ve iştiraklerinden 120.000 TL kâr payı elde etmiştir. Çerçevenin ilk dört aşaması uygulandığında şu sonuçlara ulaşılmaktadır:

- (1) İşlemin niteliği: İdari para cezası KVK md. 11/1-(d) uyarınca kurum kazancından indirilemez; iştirak kazancı ise KVK md. 5/1-(a) uyarınca kurumlar vergisinden istisnadır.
- (2)–(3) Defter değeri ve vergiye esas değer: Her iki işlem de dönem içinde tamamlanmış olup dönem sonunda finansal durum tablosunda bu işlemlere bağlı bir varlık veya borç kalmamaktadır; dolayısıyla defter değeri ile vergiye esas değer arasında bir fark söz konusu değildir.
- (4) Farkın türü: Her iki kalem de muhasebe kârı ile mali kâr arasında yalnızca cari dönemde fark yaratmakta ve gelecekte tersine dönmemektedir. Bu nedenle sürekli fark niteliğindedir ve ertelenmiş vergiye konu olmaz (Kızıl vd., 2016).

- (5)–(8): Sürekli farklarda ertelenmiş vergi hesaplanmadığından sonraki aşamalar uygulanmaz. Bununla birlikte bu farklar cari vergiyi etkiler: para cezası mali kârı 100.000 TL artırarak cari vergiyi 25.000 TL yükseltirken, iştirak kazancı mali kârı 120.000 TL azaltarak cari vergiyi 30.000 TL düşürmektedir. Sürekli farklar, aşağıda gösterileceği üzere, etkin vergi oranının kanuni orandan sapmasının temel nedenidir.

Vaka 1: Faiz Gelirleri (Vergilendirilebilir Geçici Fark)

Y A.Ş. 01.07.2024 tarihinde 1.000.000 TL nominal değerli, yıllık %30 basit faizli ve anapara ile faizi 30.06.2026 tarihinde tek seferde ödenecek iki yıl vadeli bir özel sektör tahviline yatırım yapmıştır. Vadede tahsil edilecek toplam faiz 600.000 TL olup bunun 150.000 TL’si 2024, 300.000 TL’si 2025 ve 150.000 TL’si 2026 yılına isabet etmektedir.

- (1) İşlemin niteliği: Faiz geliri, TFRS 9 kapsamında etkin faiz yöntemiyle dönemsel olarak muhasebeleştirilir. Vakada, vergi mevzuatının söz konusu faiz gelirini tahsil edildiği dönemde vergilendirdiği varsayılmıştır. Bu durum TMS 12 par. 17(a)’da geçici farka örnek olarak gösterilen durumdur.
- (2) Defter değeri: 31.12.2024 itibarıyla 281 Gelir Tahakkukları hesabında izlenen faiz alacağı 150.000 TL’dir.
- (3) Vergiye esas değer: Tahakkuk eden faiz, tahsil edilinceye kadar vergiye tabi kârı etkilemeyeceğinden alacağın vergiye esas değeri sıfırdır (TMS 12, par. 7 ve 17(a)).
- (4) Farkın türü: Defter değerinin vergiye esas değerden büyük olduğu bir varlık söz konusu olduğundan 150.000 TL vergilendirilebilir geçici fark oluşmaktadır (TMS 12, par. 5 ve 15).
- (5) Vergi oranı: Farkın tersine döneceği 2026 yılında uygulanması beklenen oran %25’tir (TMS 12, par. 47).
- (6) Ölçüm: Ertelenmiş vergi borcu = $150.000 \times \%25 = 37.500$ TL.
- (7) Muhasebe kaydı: Faiz geliri kâr veya zararda muhasebeleştirildiğinden ertelenmiş vergi etkisi de kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 12, par. 58). Kayıtlar Tablo 3’te gösterilmiştir.
- (8) Tersine dönme: 2025 yılında tahakkuk eden 300.000 TL faiz ile geçici fark 450.000 TL’ye, ertelenmiş vergi borcu 112.500 TL’ye yükselir. Faizin tamamının tahsil edildiği 30.06.2026 tarihinde 600.000 TL’nin tamamı vergiye tabi kâra girer, alacağın defter değeri sıfırlanır ve 112.500 TL’lik ertelenmiş vergi borcu kâr veya zarara gelir olarak aktarılır. Böylece 2026 yılında cari vergi (150.000 TL) ile ertelenmiş vergi geliri (112.500 TL)

TMS 12 Gelir Vergileri Standardında Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Kayıtları

arasındaki fark, yalnızca 2026 yılına ait 150.000 TL’lik muhasebe gelirinin vergisine (37.500 TL) eşit olur.

Bu vakanın öğretici yönü, geçici farkın hesap türünden değil ilgili vergi hükmünden doğduğunu göstermesidir. Türk vergi uygulamasında dönemsellik ilkesi gereği faiz gelirlerinin tahakkuk esasına göre vergilendirilmesi hâlinde alacağın vergiye esas değeri defter değerine eşit olacak ve geçici fark doğmayacaktır. Dolayısıyla faiz tahakkukları için ertelenmiş vergi hesaplanıp hesaplanmayacağı, her somut durumda uygulanan vergi hükmü incelenerek belirlenmelidir.

Tablo 3

Vaka 1’e ilişkin yevmiye kayıtları

Hesap	Borç (TL)	Alacak (TL)
31.12.2024		
281 Gelir Tahakkukları	150.000	
642 Faiz Gelirleri		150.000
<i>Açıklama: 2024 yılına isabet eden faiz gelirinin tahakkuku</i>		
31.12.2024		
691.02 Ertelenmiş Vergi Gideri (Geliri)	37.500	
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri		37.500
<i>Açıklama: 150.000 TL vergilendirilebilir geçici fark × %25</i>		
30.06.2026		
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	112.500	
691.02 Ertelenmiş Vergi Gideri (Geliri)		112.500
<i>Açıklama: Faizin tahsiliyle geçici farkın tamamen tersine dönmesi (2026 yılı faiz tahakkukunun etkisi netleştirilmiş olarak)</i>		

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Vaka 2: Geliştirme Giderleri (Vergilendirilebilir Geçici Fark)

Y A.Ş. 2024 yılı başında yeni bir ürün tasarımına ilişkin geliştirme faaliyetleri için 400.000 TL harcama yapmıştır. Harcama TMS 38 par. 57’deki aktifleştirme koşullarını sağlamakta olup geliştirilen varlık 01.01.2024 itibarıyla kullanıma hazırdır ve beş yıllık faydalı ömrü boyunca doğrusal yöntemle itfa edilecektir. Vergi açısından ise harcamanın tamamının yapıldığı dönemde doğrudan gider olarak dikkate alındığı varsayılmıştır.

- (1) İşlemin niteliği: Muhasebe açısından TMS 38 kapsamında aktifleştirilen bir maddi olmayan duran varlık, vergi açısından ise yapıldığı dönemde indirilen bir harcama söz konusudur. Bu durum TMS 12 par. 17(c)’de geçici farka örnek olarak gösterilmektedir. İşletmenin Ar-Ge indiriminden

yararlanmadığı varsayılmıştır; indirimden yararlanılması hâlinde ilave indirim tutarı sürekli fark niteliği taşıyacaktır (Ferhatoğlu ve Köse, 2009).

- (2) Defter değeri: $400.000 - (400.000 / 5) = 320.000$ TL.
- (3) Vergiye esas değer: Harcamanın tamamı 2024 yılında indirildiğinden gelecekte vergi matrahından indirilebilecek tutar kalmamıştır; vergiye esas değer sıfırdır (TMS 12, par. 7).
- (4) Farkın türü: 320.000 TL vergilendirilebilir geçici fark (TMS 12, par. 15 ve 17(c)).
- (5) Vergi oranı: %25 (TMS 12, par. 47).
- (6) Ölçüm: Ertelenmiş vergi borcu = $320.000 \times \%25 = 80.000$ TL.
- (7) Muhasebe kaydı: Etki kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 12, par. 58). Kayıtlar Tablo 4'te gösterilmiştir.
- (8) Tersine dönme: 2025–2028 döneminde her yıl ayrılan 80.000 TL itfa payı muhasebe kârını azaltmakla birlikte vergi açısından tekrar indirilemez; böylece geçici fark her yıl 80.000 TL azalır ve ertelenmiş vergi borcu yıllık 20.000 TL tutarında kâr veya zarara gelir olarak aktarılarak 2028 yılı sonunda sıfırlanır.

Tablo 4
Vaka 2'ye ilişkin yevmiye kayıtları

Hesap	Borç (TL)	Alacak (TL)
01.01.2024		
263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	400.000	
102 Bankalar		400.000
<i>Açıklama: TMS 38 par. 57 uyarınca geliştirme maliyetinin aktifleştirilmesi</i>		
31.12.2024		
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	80.000	
268 Birikmiş Amortismanlar		80.000
<i>Açıklama: 2024 yılı itfa payı</i>		
31.12.2024		
691.02 Ertelenmiş Vergi Gideri (Geliri)	80.000	
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri		80.000
<i>Açıklama: 320.000 TL vergilendirilebilir geçici fark $\times$ %25</i>		
31.12.2025 (ve izleyen yıllar)		
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	20.000	
691.02 Ertelenmiş Vergi Gideri (Geliri)		20.000
<i>Açıklama: $Yıllık 80.000$ TL tersine dönme $\times$ %25</i>		

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Vaka 3: Amortisman Farkları (Vergilendirilebilir Geçici Fark)

Y A.Ş. 01.01.2024 tarihinde 1.200.000 TL'ye bir üretim makinesi satın almıştır. İşletme, TMS 16 kapsamında makinenin ekonomik faydalı ömrünü sekiz yıl olarak tahmin etmekte ve doğrusal yöntemle yıllık 150.000 TL amortisman ayırmaktadır. Vergi açısından ise VUK md. 315 uyarınca ilan edilen faydalı ömür beş yıl olup yıllık amortisman 240.000 TL'dir.

- (1) İşlemin niteliği: Aynı varlığın muhasebe ve vergi açısından farklı faydalı ömürlerle amortismanına tabi tutulması; TMS 12 par. 17(b)'de geçici farka örnek olarak gösterilmektedir.
- (2) Defter değeri: $1.200.000 - 150.000 = 1.050.000$ TL.
- (3) Vergiye esas değer: $1.200.000 - 240.000 = 960.000$ TL (TMS 12, par. 7).
- (4) Farkın türü: Varlığın defter değeri vergiye esas değerinden 90.000 TL fazla olduğundan vergilendirilebilir geçici fark oluşmaktadır (TMS 12, par. 15).
- (5) Vergi oranı: %25 (TMS 12, par. 47 ve 51).
- (6) Ölçüm: Ertelenmiş vergi borcu = $90.000 \times \%25 = 22.500$ TL.
- (7) Muhasebe kaydı: Etki kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 12, par. 58). Kayıtlar Tablo 5'te gösterilmiştir.
- (8) Tersine dönme: Geçici fark 2024–2028 döneminde her yıl 90.000 TL artarak 2028 yılı sonunda 450.000 TL'ye (ertelenmiş vergi borcu 112.500 TL'ye) ulaşır. Vergisel amortismanın tamamlandığı 2029–2031 döneminde muhasebe amortismanı (yıllık 150.000 TL) vergi açısından indirilemeyeceğinden fark her yıl 150.000 TL azalır; ertelenmiş vergi borcu yıllık 37.500 TL tutarında gelir olarak aktarılarak 2031 yılı sonunda sıfırlanır.

Tablo 5*Vaka 3'e ilişkin yevmiye kayıtları*

Hesap	Borç (TL)	Alacak (TL)
31.12.2024		
730 Genel Üretim Giderleri	150.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		150.000
<i>Açıklama: TMS 16'ya göre 2024 yılı amortismanı</i>		
31.12.2024		
691.02 Ertelenmiş Vergi Gideri (Geliri)	22.500	
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri		22.500
<i>Açıklama: 90.000 TL vergilendirilebilir geçici fark $\times$ %25</i>		
31.12.2029 (2030 ve 2031)		
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	37.500	
691.02 Ertelenmiş Vergi Gideri (Geliri)		37.500
<i>Açıklama: Yıllık 150.000 TL tersine dönme $\times$ %25</i>		

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.**Vaka 4: Vadeli Satışlar (İndirilebilir Geçici Fark)**

Y A.Ş. 31.12.2024 tarihinde peşin satış fiyatı 800.000 TL olan bir ticari malı, on iki ay vadeli olarak 1.000.000 TL'ye satmıştır. TFRS 15 par. 60–65 uyarınca sözleşme önemli bir finansman bileşeni içerdiğinden hasılat peşin satış fiyatı üzerinden muhasebeleştirilmekte, 200.000 TL tutarındaki fark ise vade boyunca faiz geliri olarak tanınmaktadır. Vergi açısından ise satış bedelinin tamamının 2024 yılı kazancına dahil edildiği ve işletmenin VUK md. 281 kapsamında reeskont uygulamadığı varsayılmıştır.

- (1) İşlemin niteliği: Muhasebe açısından 200.000 TL'lik finansman geliri 2025 yılına ertelenmekte; vergi açısından ise 2024 yılında vergilendirilmektedir.
- (2) Defter değeri: 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabında izlenen ertelenmiş finansman geliri 200.000 TL'dir.
- (3) Vergiye esas değer: Peşin tahsil edilen veya önceden vergilendirilen gelirlere ilişkin bir borcun vergiye esas değeri, defter değerinden gelecek dönemlerde vergilendirilmeyecek tutarın düşülmesiyle bulunur (TMS 12, par. 8). 200.000 TL 2024 yılında vergilendirildiğinden 2025 yılında tekrar vergilendirilmeyecektir; bu nedenle vergiye esas değer $200.000 - 200.000 = 0$ TL'dir. Aynı sonuca alacak tarafından da ulaşılabilir: alacağın net defter değeri 800.000 TL, vergiye esas değeri ise 1.000.000 TL'dir.
- (4) Farkın türü: Borcun defter değeri vergiye esas değerinden büyük (ya da alacağın defter değeri vergiye esas değerinden küçük) olduğundan 200.000 TL indirilebilir geçici fark oluşmaktadır (TMS 12, par. 5 ve 24). Tablo 1'de

TMS 12 Gelir Vergileri Standardında Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Kayıtları

yer alan ilişki de bu sonucu doğrulamaktadır. Vadeli satışlardan doğan farkın vergilendirilebilir geçici fark olarak nitelendirilmesi, farkın yönünü ve dolayısıyla ertelenmiş vergi kaleminin varlık mı borç mu olduğunu tersine çevireceğinden önemli bir sınıflandırma hatasına yol açacaktır.

- (5) Vergi oranı: %25 (TMS 12, par. 47).
- (6) Ölçüm: Ertelenmiş vergi varlığı = $200.000 \times \%25 = 50.000$ TL. Varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gelecekte yeterli vergiye tabi kâr elde edilmesinin muhtemel olması gerekir (TMS 12, par. 24 ve 27–31); vakada bu koşulun sağlandığı varsayılmıştır.
- (7) Muhasebe kaydı: Etki kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 12, par. 58). Kayıtlar Tablo 6’da gösterilmiştir.
- (8) Tersine dönme: 2025 yılında 200.000 TL finansman geliri muhasebe kârına dahil edilir; ancak bu tutar 2024 yılında vergilendirildiğinden mali kârdan indirilir. Bu dönemde 50.000 TL’lik ertelenmiş vergi varlığı kâr veya zarara gider olarak aktarılarak kapatılır.

Tablo 6

Vaka 4’e ilişkin yevmiye kayıtları

Hesap	Borç (TL)	Alacak (TL)
31.12.2024		
120 Alıcılar	1.000.000	
600 Yurt İçi Satışlar		800.000
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler		200.000
<i>Açıklama: TFRS 15’e göre vadeli satış ve finansman bileşeninin ayrıştırılması</i>		
31.12.2024		
289 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	50.000	
691.02 Ertelenmiş Vergi Gideri (Geliri)		50.000
<i>Açıklama: 200.000 TL indirilebilir geçici fark $\times \%25$</i>		
31.12.2025		
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	200.000	
642 Faiz Gelirleri		200.000
<i>Açıklama: Finansman gelirinin tanınması</i>		
31.12.2025		
691.02 Ertelenmiş Vergi Gideri (Geliri)	50.000	
289 Ertelenmiş Vergi Varlıkları		50.000
<i>Açıklama: Geçici farkın tersine dönmesi</i>		

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Vaka 5: Arsanın Yeniden Değerlenmesi (Vergilendirilebilir Geçici Fark – Diğer Kapsamlı Gelir)

Y A.Ş. 02.01.2024 tarihinde 2.000.000 TL'ye bir arsa satın almış ve arsalar için TMS 16 par. 31'deki yeniden değerlendirme modelini benimsemiştir. 31.12.2024 tarihinde arsanın gerçeğe uygun değeri 2.800.000 TL olarak belirlenmiştir. Yeniden değerlemenin vergi mevzuatı (VUK mükerrer md. 298/Ç) kapsamında yapılmadığı varsayılmıştır.

- (1) İşlemin niteliği: TMS 16 par. 39 uyarınca yeniden değerlendirme artışı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve özkaynakta birikir. Yeniden değerlendirme vergiye tabi kârı etkilemediğinden varlığın vergiye esas değeri düzeltilmez (TMS 12, par. 18(b) ve 20).
- (2) Defter değeri: 2.800.000 TL.
- (3) Vergiye esas değer: 2.000.000 TL (tarihi maliyet).
- (4) Farkın türü: 800.000 TL vergilendirilebilir geçici fark (TMS 12, par. 15 ve 20).
- (5) Vergi oranı: Amortismanına tabi olmayan ve yeniden değerlendirme modeli ile ölçülen bir varlığa ilişkin ertelenmiş vergi, varlığın defter değerinin satış yoluyla geri kazanılmasının vergisel sonuçları dikkate alınarak ölçülür (TMS 12, par. 51B). Arsa 15.07.2023 tarihinden sonra edinildiğinden, satışında KVK md. 5/1-(e)'deki taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanılamayacak ve kazancın tamamı %25 oranında vergilendirilecektir. Arsa bu tarihten önce edinilmiş olsaydı, geçiş hükmü kapsamında kazancın %25'inin istisna olması nedeniyle uygulanacak efektif oran %18,75 (%25 × %75) olacaktı. Bu durum, aynı geçici farkın varlığın edinim tarihine ve geri kazanım biçimine göre farklı oranlarla ölçülmesi gerektiğini göstermektedir.
- (6) Ölçüm: Ertelenmiş vergi borcu = $800.000 \times \%25 = 200.000$ TL.
- (7) Muhasebe kaydı: Ertelenmiş vergiye konu olan işlem diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirildiğinden ertelenmiş vergi etkisi de diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir (TMS 12, par. 61A ve 62(a)). Böylece özkaynakta yer alan yeniden değerlendirme artışı vergi sonrası 600.000 TL olarak izlenir. Kayıtlar Tablo 7'de gösterilmiştir.
- (8) Tersine dönme: Arsa amortismanına tabi olmadığından geçici fark kullanım yoluyla değil yalnızca satış veya değer düşüklüğü ile tersine döner. Örneğin arsanın ileride 2.800.000 TL'ye satılması hâlinde muhasebe kârı oluşmazken 800.000 TL vergiye tabi kazanç doğar; bu kazançla ilişkin 200.000 TL cari vergi ile ertelenmiş vergi borcunun çözülmesi aynı dönemde kâr veya zararda birbirini dengeler. Özkaynakta birikmiş olan vergi sonrası 600.000 TL

TMS 12 Gelir Vergileri Standardında Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Kayıtları

tutarındaki yeniden değerlendirme artışı ise TMS 16 par. 41 uyarınca kâr veya zarar ile ilişkilendirilmeden doğrudan geçmiş yıllar kârlarına aktarılır.

Tablo 7

Vaka 5'e ilişkin yevmiye kayıtları

Hesap	Borç (TL)	Alacak (TL)
31.12.2024		
250 Arazi ve Arsalar	800.000	
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları		800.000
<i>Açıklama: TMS 16'ya göre yeniden değerlendirme artışı (diğer kapsamlı gelir)</i>		
31.12.2024		
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları	200.000	
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri		200.000
<i>Açıklama: 800.000 TL vergilendirilebilir geçici fark $\times$ %25; etki diğer kapsamlı gelirdir</i>		

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Vaka 6: Kıdem Tazminatı Karşılığı (İndirilebilir Geçici Fark – Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir)

Y A.Ş.'nin 01.01.2024 tarihli kıdem tazminatı karşılığı 600.000 TL olup buna ilişkin 150.000 TL ertelenmiş vergi varlığı dönem başında kayıtlarda yer almaktadır. 2024 yılında aktüeryal değerlendirme sonucunda cari hizmet maliyeti ve faiz maliyeti toplamı 180.000 TL olarak hesaplanmış, işten ayrılan çalışanlara 90.000 TL kıdem tazminatı ödenmiş ve aktüeryal varsayımlardaki değişiklik nedeniyle 60.000 TL aktüeryal kayıp oluşmuştur. Dönem sonu karşılık tutarı $600.000 + 180.000 + 60.000 - 90.000 = 750.000$ TL'dir.

- (1) İşlemin niteliği: Kıdem tazminatı yükümlülüğü TMS 19 kapsamında tanımlanmış fayda planı olarak ölçülür; hizmet ve faiz maliyeti kâr veya zararda, aktüeryal kayıplar ise diğer kapsamlı gelirdir muhasebeleştirilir (TMS 19, par. 120). Vergi mevzuatında ise kıdem tazminatı karşılıkları gider olarak kabul edilmemekte, tazminat fiilen ödendiği dönemde indirilebilmektedir (Antepli ve Ağ, 2016). Bu durum TMS 12 par. 26(a)'da indirilebilir geçici farka örnek olarak gösterilmektedir.
- (2) Defter değeri: 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabında izlenen yükümlülük 750.000 TL'dir.
- (3) Vergiye esas değer: Bir borcun vergiye esas değeri, defter değerinden bu borca ilişkin olarak gelecekte vergi matrahından indirilebilecek tutarın düşülmesiyle bulunur (TMS 12, par. 8). Tutarın tamamı ödendiği dönemde indirilebileceğinden vergiye esas değer $750.000 - 750.000 = 0$ TL'dir.
- (4) Farkın türü: 750.000 TL indirilebilir geçici fark (TMS 12, par. 5, 24 ve 26(a)).

- (5) Vergi oranı: %25 (TMS 12, par. 47).
- (6) Ölçüm: Dönem sonu ertelenmiş vergi varlığı = $750.000 \times \%25 = 187.500$ TL. Dönem başı bakiye 150.000 TL olduğundan dönem içindeki artış 37.500 TL'dir.
- (7) Muhasebe kaydı: Ertelenmiş vergi, ilgili işlemin muhasebeleştirildiği yerde muhasebeleştirilir (TMS 12, par. 58 ve 61A). Buna göre artışın $(180.000 - 90.000) \times \%25 = 22.500$ TL'lik kısmı kâr veya zararda, $60.000 \times \%25 = 15.000$ TL'lik kısmı ise diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Tekdüzen Hesap Planı'nda aktüeryal kayıplar için ayrı bir hesap bulunmadığından özkaynak grubunda "52X Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kayıpları" adıyla bir hesap açılmıştır. Kayıtlar Tablo 8'de gösterilmiştir.
- (8) Tersine dönme: Geçici fark, kıdem tazminatlarının fiilen ödendiği dönemlerde ödeme tutarı kadar tersine döner. 2024 yılında yapılan 90.000 TL'lik ödeme, dönem başı geçici farkın bu tutar kadar tersine dönmesi anlamına gelmekte olup etkisi yukarıda hesaplanan net 22.500 TL'lik tutarın içinde yer almaktadır. Karşılığın sürekli yenilenen yapısı nedeniyle bu kalem, uzun vadede kalıcı bir ertelenmiş vergi varlığı bakiyesi oluşturabilmektedir; bu nedenle TMS 12 par. 56 uyarınca varlığın geri kazanılabilirliği her raporlama döneminde gözden geçirilmelidir.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardında Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Kayıtları

Tablo 8

Vaka 6'ya ilişkin yevmiye kayıtları

Hesap	Borç (TL)	Alacak (TL)
2024		
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	90.000	
102 Bankalar		90.000
<i>Açıklama: Dönem içinde ödenen kıdem tazminatları</i>		
31.12.2024		
770 Genel Yönetim Giderleri	180.000	
52X Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kayıpları	60.000	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı		240.000
<i>Açıklama: Hizmet ve faiz maliyeti (kâr veya zarar) ile aktüeryal kayıp (diğer kapsamlı gelir)</i>		
31.12.2024		
289 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	37.500	
691.02 Ertelenmiş Vergi Gideri (Geliri)		22.500
52X Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kayıpları		15.000
<i>Açıklama: Ertelenmiş vergi varlığındaki artışın kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelire dağıtılması</i>		
31.12.2024		
970 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	180.000	
971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		180.000
<i>Açıklama: Karşılık giderinin mali kâr hesabında nazım hesaplarda izlenmesi</i>		

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Bütünleşik Değerlendirme: Vergi Gideri, Net Ertelenmiş Vergi Pozisyonu ve Etkin Vergi Oranı

Vakalarda elde edilen sonuçlar, sekiz aşamalı çerçevenin temel çıktıları itibarıyla Tablo 9'da özetlenmiştir. Tablo, TMS 12 par. 81(g) uyarınca her bir geçici fark türüne ilişkin ertelenmiş vergi tutarlarının açıklanmasına da temel oluşturmaktadır.

Tablo 9

Y A.Ş. geçici farklarının sekiz aşamalı çerçeveye göre özeti (31.12.2024, TL)

Kalem	Defter Değeri	Vergiye Esas Değer	Geçici Fark (Tür)	EVV / (EVB)	Kayıt Yeri	Tersine Dönme
Faiz tahakkuku (V)	150.000	0	150.000 (VGF)	(37.500)	K/Z	Tahsilde (30.06.2026)
Geliştirme maliyeti (V)	320.000	0	320.000 (VGF)	(80.000)	K/Z	İtfa ile 2025–2028
Makine (V)	1.050.000	960.000	90.000 (VGF)	(22.500)	K/Z	Artış 2028’e kadar; 2029–2031
Arsa (V)	2.800.000	2.000.000	800.000 (VGF)	(200.000)	DKG	Satış veya değer düşüklüğünde
Vadeli satış (Y)	200.000	0	200.000 (İGF)	50.000	K/Z	2025’te gelir tanındığında
Kıdem tazminatı (Y)	750.000	0	750.000 (İGF)	187.500	K/Z + DKG	Ödeme yapıldıkça
Toplam				(102.500)		

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır. V: varlık; Y: yükümlülük; VGF: vergilendirilebilir geçici fark; İGF: indirilebilir geçici fark; EVV: ertelenmiş vergi varlığı; EVB: ertelenmiş vergi borcu; K/Z: kâr veya zarar; DKG: diğer kapsamlı gelir.

Cari dönem vergisinin hesaplanması için muhasebe kârından hareketle mali kâra ulaşılması gerekmektedir. Tablo 10, sürekli ve geçici farkların mali kâr üzerindeki etkisini birlikte göstermektedir.

Tablo 10

Y A.Ş. 2024 yılı mali kâr ve cari vergi hesaplaması (TL)

Açıklama	Farkın Niteliği	Tutar
TMS’ye göre vergi öncesi dönem kârı		5.000.000
(+) İdari para cezası (KVK md. 11/1-d)	Sürekli	100.000
(+) Kıdem tazminatı karşılık gideri	Geçici	180.000
(+) Geliştirme maliyeti itfa payı (TMS)	Geçici	80.000
(+) Makine amortismanı (TMS)	Geçici	150.000
(+) Vadeli satışa ilişkin finansman geliri (vergide 2024 geliri)	Geçici	200.000
(–) Faiz geliri tahakkuku (vergide tahsil esası)	Geçici	(150.000)
(–) Geliştirme harcaması (vergide doğrudan gider)	Geçici	(400.000)
(–) Makine amortismanı (VUK)	Geçici	(240.000)
(–) Dönem içinde ödenen kıdem tazminatı	Geçici	(90.000)
(–) İştirak kazancı istisnası (KVK md. 5/1-a)	Sürekli	(120.000)
Mali kâr (kurumlar vergisi matrahı)		4.710.000
Cari dönem kurumlar vergisi (%25)		1.177.500

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardında Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Kayıtları

Kâr veya zararda muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi gideri; vergilendirilebilir geçici farklardan kaynaklanan 140.000 TL (37.500 + 80.000 + 22.500) gider ile indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan 72.500 TL (50.000 + 22.500) gelirin netinden oluşmakta ve 67.500 TL'dir. Diğer kapsamlı gelirden ise yeniden değerlemeye ilişkin 200.000 TL gider ile aktüeryal kayba ilişkin 15.000 TL gelir olmak üzere net 185.000 TL ertelenmiş vergi gideri muhasebeleştirilmektedir. Tablo 11, toplam vergi giderini ve TMS 12 par. 81(c) uyarınca muhasebe kârı ile vergi gideri arasındaki mutabakatı göstermektedir.

Tablo 11

Y A.Ş. 2024 yılı vergi gideri ve etkin vergi oranı mutabakatı (TL)

Açıklama	Tutar
Cari dönem vergi gideri	1.177.500
Ertelenmiş vergi gideri (kâr veya zarar)	67.500
Kâr veya zararda raporlanan toplam vergi gideri	1.245.000
Mutabakat (TMS 12, par. 81(c))	
Vergi öncesi kâr × %25 (teorik vergi)	1.250.000
(+) Kanunen kabul edilmeyen idari para cezasının vergi etkisi (100.000 × %25)	25.000
(-) İştirak kazancı istisnasının vergi etkisi (120.000 × %25)	(30.000)
Toplam vergi gideri	1.245.000
Etkin vergi oranı (1.245.000 / 5.000.000)	%24,90
Net ertelenmiş vergi pozisyonu (TMS 12, par. 74)	
Ertelenmiş vergi varlıkları (187.500 + 50.000)	237.500
Ertelenmiş vergi yükümlülükleri (37.500 + 80.000 + 22.500 + 200.000)	(340.000)
Net ertelenmiş vergi yükümlülüğü (31.12.2024)	(102.500)
Dönem başı net ertelenmiş vergi varlığı (01.01.2024)	150.000
Dönem içi değişim: kâr veya zarar (67.500) + diğer kapsamlı gelir (185.000)	(252.500)

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 11'deki mutabakat, geçici farkların toplam vergi giderini değiştirmediğini, yalnızca bu giderin cari ve ertelenmiş bileşenlere dağılımını belirlediğini göstermektedir: sürekli farklar dışarıda bırakıldığında toplam vergi gideri, muhasebe kârı üzerinden kanuni oranla hesaplanan teorik vergiye eşittir. Etkin vergi oranının kanuni orandan (%25) 0,10 puanlık sapması tamamen sürekli farklardan kaynaklanmaktadır. Geçici farklar dikkate alınmasaydı, yani yalnızca cari vergi raporlansaydı, vergi gideri 1.177.500 TL ve etkin vergi oranı %23,55 olarak görünecek; bu durum dönem kârını 67.500 TL fazla gösterecekti. Bu fark, TMS 12'nin dönemsellik ilkesini vergi giderine uygulamasının somut bir sonucudur.

Dönem sonunda işletmenin 237.500 TL ertelenmiş vergi varlığı ve 340.000 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü bulunmaktadır. Varlık ve yükümlülükler aynı vergi idaresine ilişkin olduğundan ve mahsup için yasal hak bulunduğundan, TMS 12 par. 74 uyarınca finansal durum tablosunda netleştirilerek 102.500 TL net ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak sunulur. Buna ilişkin kayıtlar Tablo 12’de yer almaktadır.

Tablo 12

Cari vergi ve sunum amaçlı mahsuba ilişkin yevmiye kayıtları

Hesap	Borç (TL)	Alacak (TL)
31.12.2024		
691.01 Cari Dönem Vergi Gideri	1.177.500	
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		1.177.500
<i>Açıklama: Cari dönem kurumlar vergisi karşılığı (geçici vergi mahsupları dikkate alınmamıştır)</i>		
31.12.2024		
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	237.500	
289 Ertelenmiş Vergi Varlıkları		237.500
<i>Açıklama: TMS 12 par. 74 uyarınca finansal durum tablosunda sunum amaçlı mahsup</i>		

Kaynak: Yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER

Tartışma

Bulgular, ertelenmiş verginin finansal tablolar üzerinde önemli bir etki yarattığını ortaya koyan ampirik çalışmalarla (Özdemir, 2015; Cavlak ve Cebeci, 2017; Cengiz ve Tosunoğlu, 2017) uyumludur. Y A.Ş. vakasında ertelenmiş vergi gideri toplam vergi giderinin yaklaşık %5,4’ünü oluşturmakta, net ertelenmiş vergi pozisyonu ise dönem başındaki 150.000 TL’lik varlık konumundan dönem sonunda 102.500 TL’lik yükümlülük konumuna geçmektedir. Bu değişimin 185.000 TL’lik kısmının kâr veya zarar yerine diğer kapsamlı gelirden kaynaklanması, ertelenmiş verginin yalnızca dönem net kârı üzerinden değerlendirildiği analizlerin bu tür etkileri gözden kaçırabileceğine işaret etmektedir.

Vaka, kâr yönetimi literatürünün (Phillips vd., 2003; Özçelik, 2021) işlem düzeyindeki mekanizmasını da somutlaştırmaktadır. Y A.Ş. yönetimi, gelecekte yeterli vergiye tabi kâr elde edilmesinin muhtemel olmadığı yargısına varmış olsaydı (TMS 12, par. 27–31), vadeli satış ve kıdem tazminatına ilişkin kâr veya

zarar ile ilişkilendirilen 72.500 TL'lik ertelenmiş vergi varlığı artışı muhasebeleştirilmeyecek ve vergi sonrası dönem kârı aynı tutarda düşük raporlanacaktı. Bu durum, ertelenmiş vergi varlıklarına ilişkin değerlendirmenin yönetsel takdire açık olduğunu ve TMS 12 par. 56 uyarınca her dönem yapılması gereken gözden geçirmenin denetim açısından kritik önem taşıdığını göstermektedir.

Bulgular ayrıca kavramsal ağırlıklı yurt içi çalışmaları (Özcan, 2016; Güçlü, 2016; Çalış ve Özöncel, 2017) iki yönden tamamlamaktadır. Birincisi, geçici farkın niteliği hesap planındaki kalemden değil uygulanan vergi hükmünden kaynaklanmaktadır: faiz tahakkuklarında vergi mevzuatının tahakkuk ya da tahsil esasını benimsemesi geçici farkın varlığını; arsanın edinim tarihi ise uygulanacak efektif vergi oranını belirlemektedir. İkincisi, vadeli satışlarda ortaya çıkan farkın doğru sınıflandırılması ancak vergiye esas değer TMS 12 par. 8 uyarınca açıkça hesaplanmasıyla mümkündür; bu aşamanın atlanması farkın yönünün tersine çevrilmesine yol açabilmektedir. Bu nedenle sekiz aşamalı çerçevede vergiye esas değer ayrı bir aşama olarak ele alınması, sınıflandırma hatalarını önleyen bir kontrol noktası işlevi görmektedir.

Sonuç ve Öneriler

Bu çalışmada TMS 12 kapsamında geçici farkların analizine yönelik sekiz aşamalı bir çerçeve geliştirilmiş ve bu çerçeve yazarlar tarafından tasarlanan Y A.Ş. vakası üzerinde uygulanmıştır. Birinci araştırma sorusuna ilişkin olarak, idari para cezası ve iştirak kazancının sürekli fark; faiz tahakkuku, geliştirme maliyeti, amortisman farkı ve yeniden değerlemenin vergilendirilebilir geçici fark; vadeli satışlara ilişkin finansman geliri ile kıdem tazminatı karşılığının ise indirilebilir geçici fark niteliği taşıdığı ve her sınıflandırmanın TMS 12'nin belirli paragraflarına dayandırılabilirdiği gösterilmiştir. İkinci araştırma sorusuna ilişkin olarak, ertelenmiş vergi tutarlarının %25 oranı üzerinden ölçülmesi gerektiği; ancak satış yoluyla geri kazanılacak yeniden değerlendirilmiş varlıklarda oranın varlığın edinim tarihine bağlı istisna hükümleri dikkate alınarak belirlenmesi gerektiği (TMS 12, par. 51B), yeniden değerlendirme ve aktüeryal kayıplara ilişkin vergi etkisinin diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi gerektiği (TMS 12, par. 61A–62) ve her farkın tersine dönme mekanizmasının (tahsil, itfa, vergisel amortismanın sona ermesi, gelirin tanınması, satış ve ödeme) farklı olduğu ortaya konulmuştur. Üçüncü araştırma sorusuna ilişkin olarak, geçici farkların toplam vergi giderini değil, bu giderin cari ve ertelenmiş bileşenlere dağılımını belirlediği; etkin vergi oranının kanuni orandan sapmasının sürekli farklardan kaynaklandığı ve farklı geçici farkların bir araya gelmesiyle işletmenin net

ertelenmiş vergi pozisyonunun varlıktan yükümlülüğe dönüşebildiği gösterilmiştir.

Çalışmanın uygulamaya yönelik katkısı, finansal tablo hazırlayıcıları ve denetçiler için her aşaması standardın ilgili paragrafına bağlanan, tekrarlanabilir ve denetlenebilir bir kontrol listesi sunmasıdır. Önerilen çerçeve, muhasebe eğitiminde de ertelenmiş vergi konusunun tek tek örnekler yerine bütünlük bir mantık içinde öğretilmesine olanak tanımaktadır.

Çalışmanın sınırlılıkları şunlardır: Vaka kurgusal olup belirli bir işletmenin gerçek verilerine dayanmamaktadır. Analitik açıklığı korumak amacıyla TMS 29 ve VUK mükerrer 298/A kapsamındaki enflasyon düzeltmesi, 2025 hesap döneminden itibaren uygulanan yurt içi asgari kurumlar vergisi, küresel asgari tamamlayıcı vergi (TMS 12, par. 4A ve 88A–88D), mali zararlar (TMS 12, par. 34–36) ve işletme birleşmeleri kapsam dışında bırakılmıştır. Gelecek çalışmalarda önerilen çerçevenin Borsa İstanbul’da işlem gören işletmelerin finansal tablo dipnotlarına uygulanarak TMS 12 par. 81(c) ve 81(g) kapsamındaki açıklamaların kalitesinin incelenmesi, enflasyon düzeltmesinin ertelenmiş vergi üzerindeki etkisinin analiz edilmesi ve çerçevenin BOBİ FRS uygulayan işletmeler için uyarlanması önerilmektedir.

Son olarak, devlet ile işletmeler arasındaki ilişki incelendiğinde, devletin konuya vergi odaklı baktığı bilinmektedir. Muhasebe standartları ise finansal tabloların daha şeffaf ve doğru sonuçlar vermesini amaçlamaktadır. Bu sebeple, Kurumlar Vergisi Kanunu ve TMS 12 Gelir Vergileri Standardı’nın uyuşmadığı temel nokta ertelenmiş vergilerdir. Bu çalışmada geliştirilen sekiz aşamalı çerçeve, söz konusu uyumsuzluğun işlem düzeyindeki sonuçlarının izlenebilir ve denetlenebilir biçimde yönetilmesine olanak tanımaktadır. Standartlar ile yürürlükteki kanunlar karşılaştırıldığı zaman temel farkın işletmeye yaklaşım noktasından çıktığı görülmektedir. Kanunlar işletmelere vergi odaklı bir yaklaşım sergilerken standartlar işletmelerin mali durumlarını en gerçekçi şekilde sunabilmeleri için düzenlemeler getirmektedir. Bu sebeple devletin standartlara daha çok önem vererek, kanunlarında buna uygun düzenlemeleri geliştirmesi tüm tarafların yararınadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), muhasebe standartlarının ülkemizde geliştirilmesi ve uygulanması konusunda tek yetkili kurum olarak vergi mevzuatında yapacağı değişikliklere yol gösterici bir rol üstlenebilir.

KAYNAKÇA / REFERENCES

- Akbulut, A. (2012). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Amir, E., Kirschenheiter, M. ve Willard, K. (1997). The Valuation of Deferred Taxes. *Contemporary Accounting Research*, 14(4), 597-622.
- Antepli, A. ve Ağ, A. R. (2016). 12 No’lu Gelir Vergisi Standardına Göre Kıdem Tazminatı ve Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 3(4), 16-23. <https://doi.org/10.26450/jshsr.14>
- Beskisiz, M. O. (2015). *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bowen, G. A. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method. *Qualitative Research Journal*, 9(2), 27-40. <https://doi.org/10.3316/QRJ0902027>
- Cavlak, H. ve Cebeci, Y. (2017). Ertelenmiş Vergi Unsurlarının Analizi. *Finans, Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(1), 48-60.
- Cengiz, S. ve Tosunoğlu, B. (2017). Ertelenmiş Vergiye Neden Olan Faktörlerin İncelenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. *The Journal of International Scientific Research*, 2(7), 67-81. <https://doi.org/10.23834/isrjournal.343060>
- Çalış, Y. E. ve Özöncel, Y. (2017). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi. *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business and Economics Journal*, 10, 128-146.
- Dağlı, M. F. (2016). Gelir Vergileri Standardı, Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Özellik Arzeden Durumlar ve Örnekler. *Vergi Raporu Dergisi*, Kasım 2016, Sayı 11(206), 139-170.
- Deprem Neden Olduğu Ekonomik Kayıpların Telafi Edilmesi Amacıyla Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Alınması ve 7/2/2023 Tarihli ve 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (7456 sayılı). *Resmî Gazete*, 15.07.2023, Sayı: 32249.
- Ergin, N. E. ve Ayanoğlu, Y. (2016). Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Oran Analizi Yöntemi Kullanılarak İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Eylül 2016, Sayı 18(3), 575-603.

- Ferhatoğlu, E. ve Köse, T. (2009). Ar-Ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 94, 33-58.
- Gökçe, N. (2018). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamaları ve Örnek Uygulamalar (TMS-TFRS)*. s.13, Gece Akademi.
- Göğüş, H. S. (2010). Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. Eylül-Ekim, 13-30.
- Graham, J. R., Raedy, J. S. ve Shackelford, D. A. (2012). Research in Accounting for Income Taxes. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 412-434. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.04.006>
- Güçlü, C. Ç. (2016). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1(2), 29-49.
- Hanlon, M. ve Heitzman, S. (2010). A Review of Tax Research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023a). https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS_Kapaklari/TMS%2012%202021%20Kapak.pdf, Erişim tarihi: 04.04.2023
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023b). *Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2023 Seti* (TMS 12 Gelir Vergileri, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat). Ankara: KGK.
- Kelen, Ö. (2015). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Açısından Elektronik Ticaretin Muhasebesi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kızıl, A., Fidan, M. M., Kızıl, C. ve Keskin, A. İ. (2016). *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. Der Kitabevi.
- Köse, T. ve Ferhatoğlu, E. (2009). Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Kapsamında Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Eylül, s.43-66.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 sayılı). *Resmî Gazete*, 21.06.2006, Sayı: 26205.

- Kuzu, M. (2022). Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Yükümlülüklerinin Firma Değeri Üzerine Etkisi: Bir Vaka Çalışması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 41(486), (s.54-70).
- Küçük, E. (2015). Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamasının Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim, İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 2(24), 155-180. <https://doi.org/10.17130/ijmeh.2015.11.24.795>
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2013). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*. Gazi Kitabevi.
- Özcan, A. (2016). UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi. *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 4(4), 144-150.
- Özçelik, M. K. (2021). Ertelenmiş Vergilerin Dönem Net Kârına Etkisinin Analizi, *Mali Çözüm*, 31(164), 59-82.
- Özdemir, E. (2015). *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamındaki Ertelenmiş Verginin Borsa İstanbul’da İşlem Gören ve BİST-30 Endeksine Dahil Şirketlerin Dönem Karına Etkisi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öziç, H. C. (2015). *Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi ve Borsa İstanbul’da İşlem Gören Şirketler Üzerinde Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özkan, D. E. (2016). *TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenen Vergi Uygulaması ve Türk Vergi Mevzuatı ile Etkileşiminin İncelenmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Phillips, J., Pincus, M. ve Rego, S. O. (2003). Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense. *The Accounting Review*, 78(2), 491-521. <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.2.491>
- Süer, A. Z. (2010). *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi; Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Süner, M. (2020). Bankalarda Ertelenmiş Vergi İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, *İzmir YMMO Dergisi*, 2(1), 12-22.

- Şişman, A. G. (2009). *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nın Analizi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taşdemir, H. (2015). *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Türkiye Uygulaması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tekşen, Ö. (2010). TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 15(2), s. 297-317.
- Topçu, A. A. (2018). TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Geçici Farklar ve Muhasebeleştirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, Mart 2018, Sayı 3(222), 63-77.
- Vergi Usul Kanunu (213 sayılı). *Resmî Gazete*, 10.01.1961, Sayı: 10703.
- Yin, R. K. (2018). *Case Study Research and Applications: Design and Methods* (6th ed.). SAGE.

EXTENDED ABSTRACT

Purpose: Because financial reporting rules and tax legislation serve different purposes, accounting profit under Turkish Accounting Standards (TAS) systematically differs from taxable profit under the Tax Procedure Law No. 213 and the Corporate Tax Law No. 5520. TAS 12 Income Taxes requires the future tax consequences of these differences to be recognised today through deferred tax assets and liabilities. Turkish studies on TAS 12 are largely conceptual or measure the magnitude of deferred taxes in companies listed on Borsa İstanbul; their application examples are usually isolated and stop at computing the temporary difference. They seldom show, in one consistent sequence and with reference to the relevant paragraphs of the standard, which tax provision determines the tax base, how the applicable rate is selected, in which component of the financial statements the effect is recognised and how the difference reverses. Integrated applications that show how several temporary differences jointly determine tax expense, the net deferred tax position and the effective tax rate of a single entity are also scarce. The purpose of this study is therefore to develop an eight-step, paragraph-based and auditable framework for the analysis of temporary differences under TAS 12 and to apply it to an integrated case. Three research questions are addressed: (RQ1) how should the main differences

between TAS 12 and Turkish tax legislation be classified; (RQ2) how should the resulting deferred tax assets and liabilities be measured, recorded under the Turkish Uniform Chart of Accounts and reversed; and (RQ3) how do tax expense, the net deferred tax position and the effective tax rate emerge when several differences are combined in one entity?

Method: The study adopts a qualitative, normative-analytical research design in two stages. In the first stage, TAS 12 and the related standards (TAS 16, TAS 19, TAS 38 and TFRS 15), together with the Tax Procedure Law, the Corporate Tax Law and Law No. 7456, which raised the corporate tax rate to 25%, were examined through document analysis. The rules derived from this analysis were organised into an eight-step framework: nature of the transaction → carrying amount → tax base → type of temporary difference → applicable tax rate → deferred tax asset/liability → journal entry → timing and manner of reversal; each step is linked to the paragraphs of TAS 12 on which it relies. In the second stage, the framework was applied through an illustrative case method to a hypothetical company, Y Inc., originally designed by the authors. The case covers two permanent differences (an administrative fine and dividend income from a subsidiary) and six temporary differences (accrued interest income, capitalised development costs, differences in depreciation, an instalment sale with a significant financing component, revaluation of land and the provision for employee termination benefits) for the 2024 reporting period. The results were verified through three arithmetic checks: temporary difference multiplied by the tax rate equals the deferred tax balance for each item; the change in the net deferred tax position equals the amounts allocated to profit or loss and other comprehensive income; and total tax expense reconciles to the theoretical tax on accounting profit adjusted for permanent differences (TAS 12, para. 81(c)).

Findings: The application shows, first, that the nature of a temporary difference stems from the relevant tax provision rather than from the type of account: whether accrued interest creates a temporary difference depends on whether the tax rules follow the accrual or the cash basis, and the effective rate applicable to revalued land depends on the acquisition date and the availability of the real estate sales exemption (TAS 12, para. 51B). Second, the difference arising from the instalment sale is a deductible temporary difference, because the tax base of the deferred financing income is nil under paragraph 8 of TAS 12; classifying it as a taxable difference would reverse the direction of the deferred tax item. Third, deferred tax on the revaluation of land and on actuarial losses must be recognised in other comprehensive income (TAS 12, paras. 61A–62), so that 185,000 TL of the change in the net deferred tax position of Y Inc. bypasses profit or loss. At entity level, taxable profit amounts to 4,710,000 TL and current tax to 1,177,500

TL; deferred tax expense recognised in profit or loss is 67,500 TL, and total tax expense of 1,245,000 TL reconciles to the theoretical tax of 1,250,000 TL once the effects of permanent differences are taken into account, giving an effective tax rate of 24.90%. Deferred tax assets of 237,500 TL and deferred tax liabilities of 340,000 TL are offset in accordance with paragraph 74, and the entity's net position shifts from a deferred tax asset of 150,000 TL at the beginning of the period to a net deferred tax liability of 102,500 TL at the end. The journal entries apply existing accounts (289, 489 and sub-accounts of 691) consistently, since the Uniform Chart of Accounts contains no dedicated deferred tax accounts.

Conclusion and Discussion: Temporary differences do not change total tax expense; they determine its allocation between current and deferred components, while deviations of the effective tax rate from the statutory rate arise solely from permanent differences. Had deferred taxes been ignored, profit for the period of Y Inc. would have been overstated by 67,500 TL. The case also illustrates the earnings management mechanism: had management judged future taxable profit improbable, the 72,500 TL increase in deferred tax assets would not have been recognised in profit or loss. The proposed framework offers preparers, auditors and educators a traceable checklist that links each judgement to the standard. The study is limited by its hypothetical case and by the exclusion of inflation accounting, the domestic minimum corporate tax, Pillar Two top-up taxes, tax losses and business combinations. Future research may apply the framework to the note disclosures of companies listed on Borsa İstanbul, examine the deferred tax effects of inflation adjustment and adapt the framework to entities applying the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Entities (BOBİ FRS).

Çıkar Çatışması Bildirimi

Bu makalenin araştırılması, yazarlığı ve/veya yayınlanmasına ilişkin herhangi bir potansiyel çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Destek/Finansman Bilgileri

Bu makalenin araştırılması, yazarlığı ve/veya yayınlanması için herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

Yapay Zekâ Kullanımı Bildirimi

Bu makalenin araştırılması, yazarlığı ve/veya yayınlanması için herhangi bir yapay zekâ aracından faydalanılmamıştır.