

DEĞERLEME AÇISINDAN VERGİ MEVZUATI - TFRS KARŞILAŞTIRMASI



Dr. Numan Emre Ergin

ERTELENMİŞ VERGİ

1. Gelir (kurum kazancı) üzerinden ödenen vergiler
2. Giderdir
3. Devletin kardan aldığı paydır

IFRS = 1

Vergi kanunları = 2

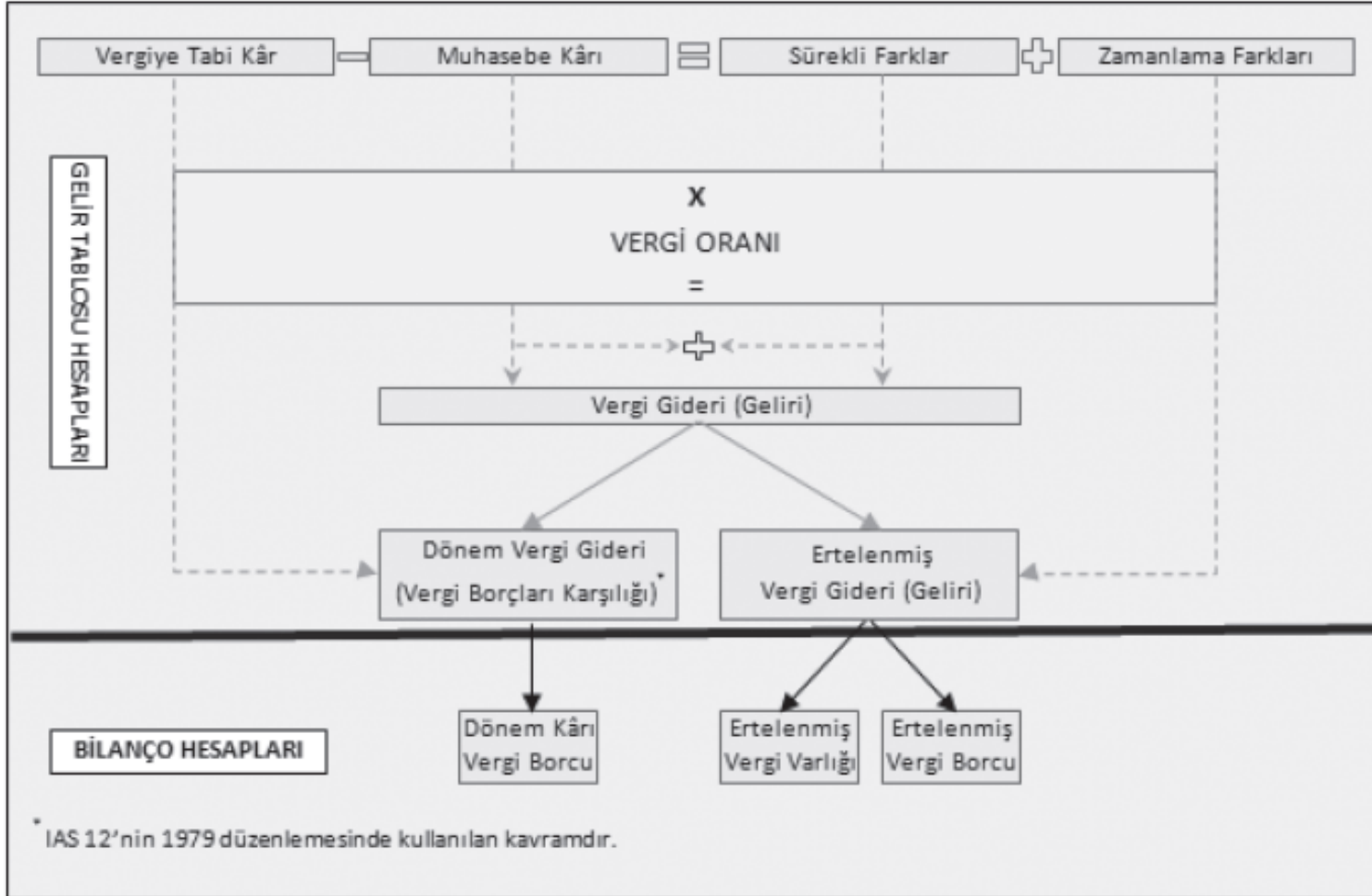
GELİR TABLOSUNUN GÖRÜNÜMÜ

Option 1 = IFRS		Option 2 = vergi mevzuatı
Gelirler	}	Gelirler
Maliyet		Maliyet
Giderler		Giderler
Vergi öncesi Kar (EBT)		Net Kar (mali kar)
Vergi gideri		Vergi
Net Kar		Vergi Sonrası Kar

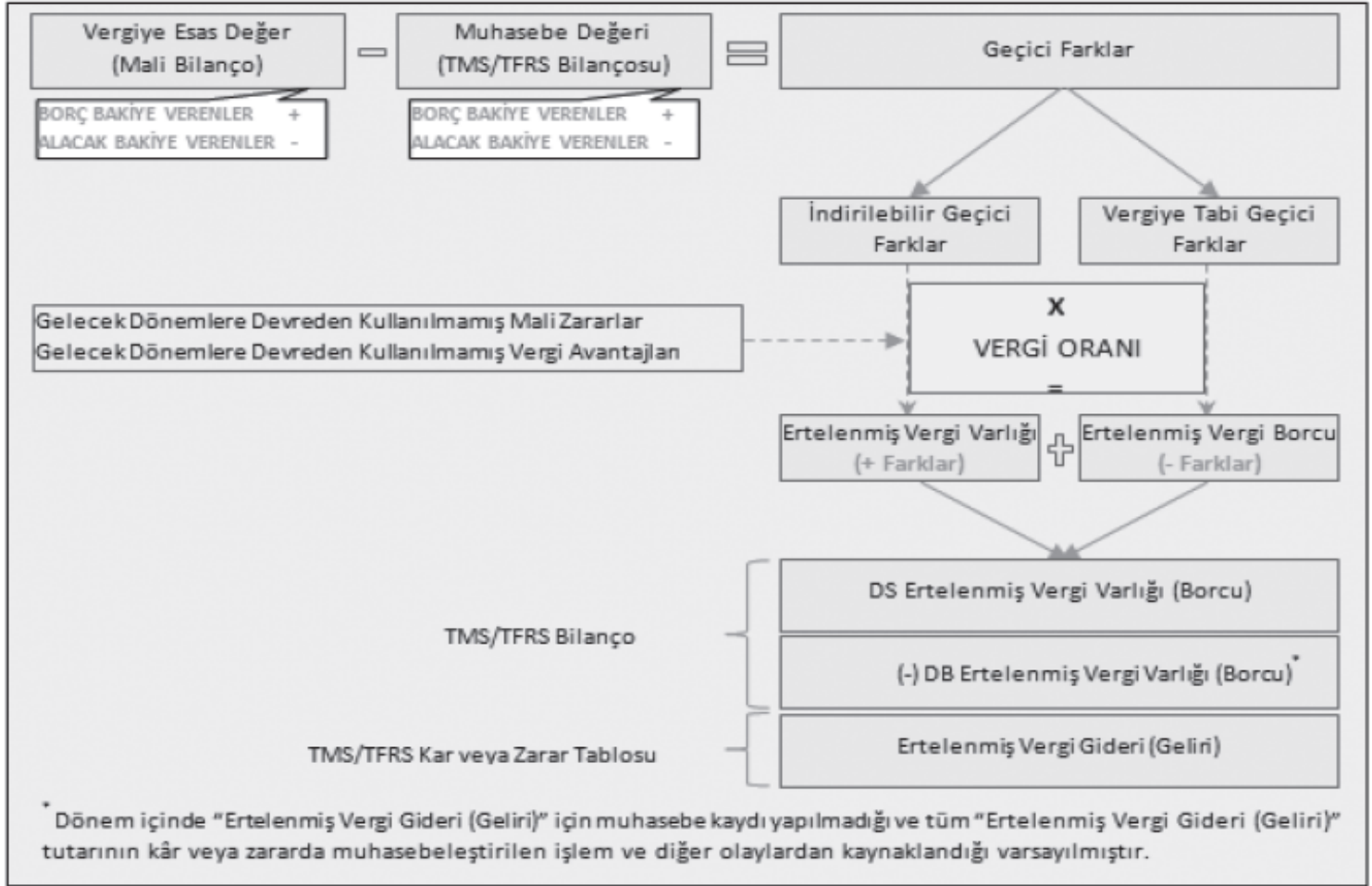
IFRS'e göre hesaplanır

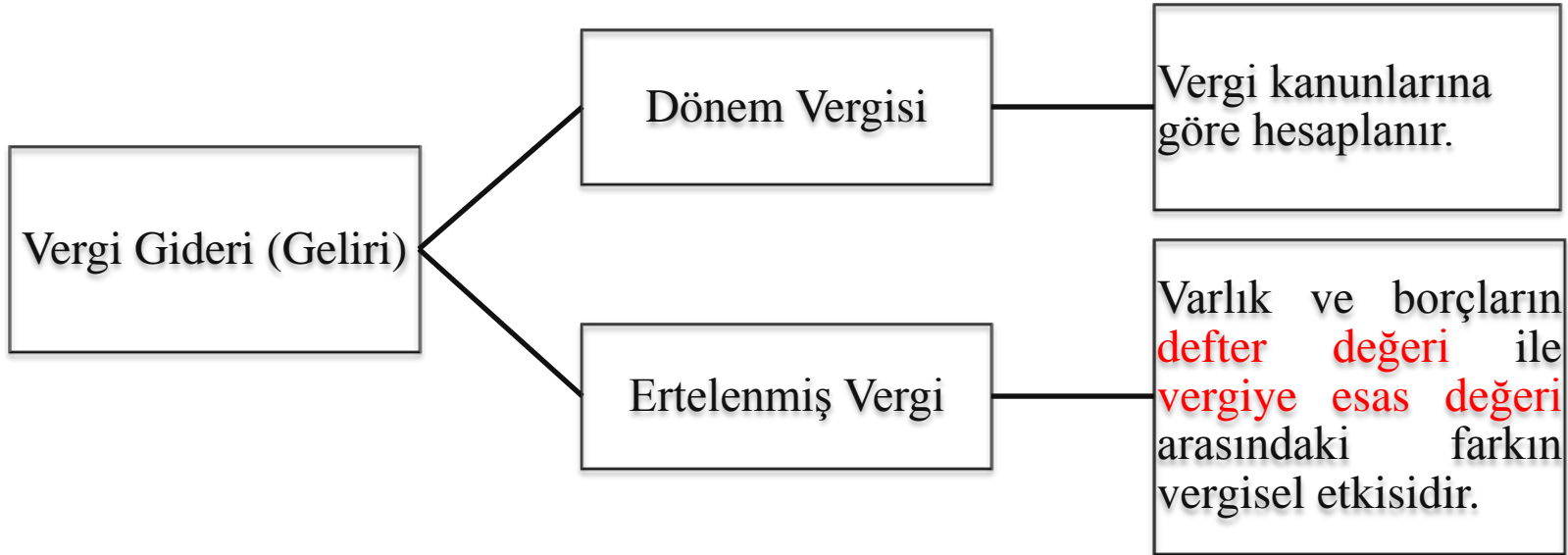
Vergi mevzuatına göre hesaplanır

ERTELENMİŞ VERGİ: GELİR TABLOSU YAKLAŞIMI

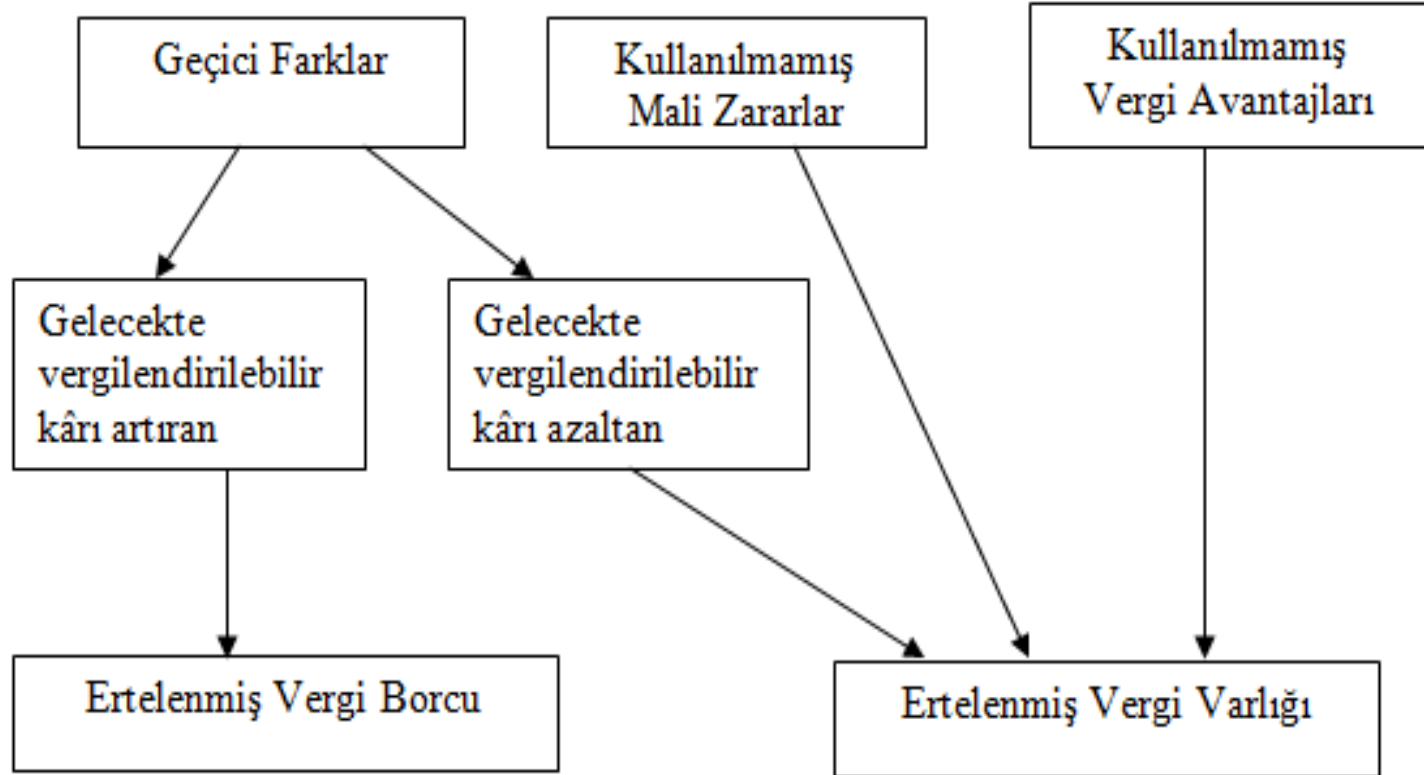


ERTELENMİŞ VERGİ: BİLANÇO YAKLAŞIMI





Ertelenmiş Verginin Kaynakları



1. **Geçici farklar:** Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançodaki) **defter değeri** ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler (**vergiye esas değerleri**) arasındaki fark.

2. **Geçici farklar = Zamanlama farkları + değerlendirme farkları**



Ertelenmiş Vergilerde Sebep – Sonuç İlişkisi

Bilanço/Gelir Tablosu Kalemi	Defter Değeri Vergiye Esas Değer Kıyaslaması	Etki	Sonuç
Varlık	$DD > VED$	VGf	EVB
Varlık	$DD < VED$	İGF	EVV
Borç	$DD > VED$	İGF	EVV
Borç	$DD < VED$	VGf	EVB
Giderler	$DD > VED$	İGF	EVV
Giderler	$DD < VED$	VGf	EVB
Gelirler	$DD > VED$	VGf	EVB
Gelirler	$DD < VED$	İGF	EVV

DD = Defter Değeri, VED = Vergiye Esas Değer, VGf = Vergilendirilebilir Geçici Fark, İGF = İndirilebilir Geçici Fark, EVV= Ertelenmiş Vergi Varlığı, EVB = Ertelenmiş Vergi Borcu

TEMEL İLKE

Bir varlığın defter değeri **geri kazanıldığı** veya bir borcun defter değeri ödendiğinde, bu varlığın defter değerinin kazanılması veya borcun defter değerinin ödenmesinin hiç bir vergi etkisi doğurmayacağı duruma nazaran, işletmenin **gelecekte ödeyeceği vergiler** daha fazla olacaksa **ertelenmiş vergi borcu**, daha az olacaksa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir (TMS 12, p. 10).

PRATİKTE YAPILAN = TABLO DÖNÜŞTÜRME

	VUK Değeri	Eliminasyonlar	TFRS Değeri
Varlıklar	xx	xx	XX
Borçlar	xx	xx	XX
EVB/EVB			XX

Karşılaştırma

VUK vs. TFTS

STOKLAR

TFRS

- maliyet ile net gerçekleŐebilir deęerden küçük olanı

VUK

- Maliyet bedeli

Net GerçekleŐebilir Değer =

Tahmini Satış Fiyatı – (Tahmini Tamamlanma Maliyeti + Tahmini Satış Giderleri)

STOKLAR - MALİYET HESAPLANMASI

TFRS

- Normal Maliyet yöntemi
- Genel yönetim giderlerinden pay vermek mecburi
- Vadeli alışlarda vade farkı maliyetin unsuru değil, finansman gideri
- Stoklar aktife girdikten sonra oluşan kur farkları maliyetle ilişkilendirilmeyip gelir/gider yazılır.
- Borçlanma maliyetleri, özellikli varlık olmadıkça, gider yazılır.
- Anormal fire gider yazılır.
- Değer düşüklüğü ayrılır.

VUK

- Tam Maliyet yöntemi
- Genel yönetim giderlerinden pay vermek ihtiyari
- Vadeli alışlarda vade farkı maliyetin unsuru
- Stoklar aktife girdikten sonra oluşan kur farkları maliyete eklenmesi, gelir/gider yazılması ihtiyari
- Borçlanma maliyetlerinin maliyete eklenmesi, gider yazılması ihtiya
- Anormal fire KKEG
- Değer düşüklüğü => VUK m274, 278

FİNANSAL ARAÇLAR

TFRS

- **Kasa:** yabancı para = Gerçeğe uygun değer
- **Banka mevduatı/kredi:** vadeli mevduat/kredi = itfa edilmiş maliyet (bileşik faiz)
- **Ticari Alacaklar:** şüpheli alacak ayrılması = tahsili muhtemel olmayan
- **Ortaklık payları:** gerçeğe uygun değer
- **Aktifteki Borçlanma araçları:** itfa edilmiş maliyet
- **Çıkarılmış borçlanma araçları:** itfa edilmiş maliyet
- **Türev araçlar:** Gerçeğe uygun değer

VUK

- **Kasa:** Maliye Bakanlığı kuru
- **Banka mevduatı/kredi:** değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte (Basit Faiz ??)
- **Ticari Alacaklar:** VUK 323
- **Ortaklık payları:** hisse senetleri alış bedeli, diğerleri VUK 289.
- **Aktifteki Borçlanma araçları:** Borsa rayici, yoksa kıst getiri eklenmesi
- **Çıkarılmış borçlanma araçları:** tahviller itibari değerle, diğer borç araçları ise mukayyet değeri
- **Türev araçlar:** VUK 289, özel haller

İŞLETME BİRLEŞMELERİ

- 1- **Vergisiz birleşmede**, **TFRS 3** uyarınca edinen işletmenin konsolide finansal tablolarında, devralınan işletmenin varlık ve borçları gerçeğe uygun değerler üzerinden gösterilerken, **vergi mevzuatı** uyarınca hazırlanan finansal tablolarda tarihi değerler üzerinden gösterilirler. Oluşan ertelenmiş vergi varlığı **şerefiyenin tutarını etkiler**.
- 2- **Vergili birleşmede**, vergi mevzuatı ve TFRS açısından hesaplanan şerefiye, **TFRS 3** açısından **değer düşüklüğü testine** tabi tutulurken **vergi uygulamasında 5 yıl içinde itfa** edilir.
- 3- **Birleşme maliyetleri**: **TFRS 3** uyarınca **doğrudan giderleştirilirken**, **vergi mevzuatı** uyarınca **gider yazılabileceği** gibi ilk tesisi ve taazzuv gideri olarak aktifleştirilip **5 yıl içinde amortisman yoluyla itfa** da edilebilmektedir.

İŞTİRAK YATIRIMLARI

1- **İştirakin edinimindeki işlem maliyetleri:** **TMS 28** uyarınca iştirakler ilk iktisaplarında **elde etme maliyetiyle** muhasebeleştirilirler. Elde etme maliyetine başlangıçtaki işlem maliyetleri (faiz ve kur farkı hariç) dahildir.

Vergi mevzuatı uyarınca, hisse senedi şeklindeki iştirak yatırımları **alış bedeli** ile hisse senedi dışındaki iştirak yatırımları ise **maliyet bedeliyle** değerlendirilir.

2- **Sonraki değerlemede ortaya çıkan farklar:** İştirak yatırımları sonraki değerlemede **vergi mevzuatı** uyarınca **alış bedeliyle** değerlendirilmeye devam ederken, **TMS 28** açısından **özkaynak yöntemi** kullanılarak değerlendirilir.

MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 1- İlk ölçümde
- 2- Sonraki ölçümde
- 3- Amortisman uygulamasında
- 4- Varlığın elden çıkarılmasında

MADDİ DURAN VARLIKLAR

1- İlk ölçümde ertelenmiş vergi oluşumuna neden olan faktörler

- a- Edinme sırasındaki giderler
- b- Aktifleştirmede parasal eşik olması
- c- Vade farkları
- d- Borçlanma maliyetleri:
- e- Kur farkları
- g- MDV ediniminde yükümlülük üstlenimi
- h- Takas
- ı- Deneme üretimi gelirleri
- i- Önemli parça, bina ve arsanın muhasebeleştirilmesi

MADDİ DURAN VARLIKLAR

2- Sonraki ölçümde ertelenmiş vergi oluşumuna neden olan faktörler:

a- Maliyet modelinin uygulanması

b- Yeniden değerlendirme modelinin uygulanması:

c- Yenilenen parçalar ile düzenli arıza kontrollerinin durumu:

MADDİ DURAN VARLIKLAR

3- Amortisman uygulamasında ertelenmiş vergi oluşumuna neden olan faktörler:

a- Amortisman ayırma zorunluluğu

b- Faydalı ömür ve amortisman oranındaki farklılıklar

c- Amortisman yöntemindeki farklılıklar

d- Amortisman tabi tutardaki farklılık

e- Amortisman tabi varlıktaki farklılıklar

f- Bina ve arsanın amortismanındaki farklılıklar

g- Kıst amortisman uygulaması

h- Özel maliyet bedellerinin itfasındaki farklılık

MADDİ DURAN VARLIKLAR

4- Varlığın satılmasında ertelenmiş vergi oluşumuna neden olan faktörler

a- Vadeli satış olması

b- Satışta amortisman hesaplaması

c- Yenileme fonu uygulaması

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

Vergi mevzuatında bu türden ayrı bir sınıflandırma yok. Dolayısıyla bu şekilde sınıflandırılan gayrimenkullerin değerlendirme ölçüleri farklıdır.

Genellikle farklar maddi duran varlıklarda ertelenmiş vergilerin oluşumuyla aynıdır.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

1- İlk ölçümde ertelenmiş vergi oluşumuna neden olan faktörler:

Edinme sırasındaki giderler, aktifleştirmede parasal eşik olması, vade farkları, borçlanma maliyetleri (faiz vb.), kur farkları, takas yoluyla edinimde ertelenmiş vergilerin oluşumu, **maddi duran varlıklarda** ertelenmiş vergilerin oluşumuyla **aynıdır**.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

2- Sonraki ölçümde ve amortisman uygulamasında ertelenmiş vergi oluşumuna neden olan faktörler:

- a- MODV'lerde maliyet veya yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi halinde ertelenmiş vergilerin oluşumu, maddi duran varlıklarda ertelenmiş vergilerin oluşumuyla aynıdır.
- b- Amortisman ve değer düşüklüğü uygulaması açısından ertelenmiş vergilerin oluşumu, maddi duran varlıklarda ertelenmiş vergilerin oluşumuyla büyük oranda benzerdir.

Maddi duran varlıklardan farklı olarak, maddi olmayan duran varlıklar sınırlı veya sınırsız yararlı ömre sahip olanlar olarak ayrılmaktadır. Sınırlı yararlı ömre sahip MODV'ler hem itfa edilip hem değer düşüklüğü testine tutulurken, sınırsız yararlı ömre sahip MODV'ler itfa edilmeyip sadece değer düşüklüğü testine tutulur. Vergi mevzuatı açısından, gayrimaddi haklar sınırlı veya sınırsız yararlı ömre sahip olma ayırımına tutulmadan kendileri için belirlenen faydalı ömre göre itfa edilmektedirler.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

c- **Ar-Ge harcamaları**, **TMS 38** uyarınca **araştırma ve geliştirme safhası** olarak ikiye ayrılmakta; araştırma safhasındaki harcamalar doğrudan gider olarak muhasebeleştirilirken, geliştirme safhasındaki harcamalar aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmektedir. **Amortisman süresi** ise Ar-Ge harcaması sonucunda oluşturulan MODV için belirlenen faydalı ömürdür.

Vergi mevzuatı açısından ise Ar-Ge harcamaları herhangi bir ayırma tabi tutulmadan bir bütün olarak dikkate alınmakta; bir gayrimaddi hakka yönelik olarak yapılanlar aktifleştirilerek itfa edilmekte, **amortisman oranı**:

Ar-Ge Harcaması		Amortisman Oranı
Bir gayrimaddi hakka yönelik	İşletmenin kendi bünyesinde gerçekleştirilen	% 20
	İşletme bünyesinde gerçekleştirilmeyen, dışarıdan hizmet satın alma vb. şekilde gerçekleştirilen	% 6,66
Bir gayrimaddi hakka yönelik olmayan		İlk tesis ve taazzuv gideri (% 20 amortisman veya doğrudan gider)

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

3- Varlığın elden çıkarılmasında ertelenmiş vergi oluşumuna neden olan faktörler:

MODV'nin elden çıkarılması durumunda; vadeli satış, satışta amortisman hesaplaması, yenileme fonu uygulaması gibi konularda vergi mevzuatı ile TMS 38 arasındaki farklılıklar nedeniyle ertelenmiş vergilerin oluşumu, maddi duran varlıklarda ertelenmiş vergilerin oluşumuyla aynıdır.

SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN VARLIKLAR İLE DURDURULAN FAALİYETLER

Vergi mevzuatında satış veya ortaklara dağıtım amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan duran varlıklar için özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bir duran varlık, satış amaçlı olarak sınıflandırılınsın veya sınıflandırılmasın, VUK'ta bu varlık için belirlenen ölçüyle değerlendirilmeye devam eder.

TFRS 5 uyarınca ölçülen varlıkların defter değerleri (**defter değerleri ile satış veya dağıtım için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı**) ile vergiye esas değerleri farklılaşacağından ertelenmiş vergi hesaplanması da gerekecektir. Diğer taraftan satış amaçlı elde tutulan varlıklar elden çıkarıldığında önceki dönemde hesaplanan ertelenmiş vergiler iptal edilir.

DEVLET TEŞVİKLERİ

1- **Teşviğin elde edilmesinde:** Alınan teşvikler, **vergi mevzuatı** açısından tahakkuk esası uyarınca **elde edildikleri yılın geliri** olarak değerlendirilmektedir. Diğer taraftan, **sabit yatırımlara ilişkin teşviklerin** yatırımın **maliyetinden düşülmek** suretiyle amortisman dönemi (faydalı ömür) süresince dolaylı olarak gelir kaydedilmesi **imkanı** da bulunmaktadır.

TMS 20 uyarınca, devlet teşvikleri ilke olarak, **bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara** yansıtılır. Bununla birlikte, önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilen devlet teşvikleri (koşulsuz teşvikler), **tahsil edilebilir hale geldiği** dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

KARŞILIKLAR

TMS 37 uyarınca karşılık tanımına girdiği için gider olarak muhasebeleştirilen borç karşılıkları, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmemesi nedeniyle, vergi mevzuatı açısından gider olarak kabul edilmez.

ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

1- **Kısa vadeli faydalar açısından**, yıllık ücretli izinlerin kullanılmayıp sonraki dönemlere devredilmesi durumunda (**birikimli**), **TMS 19** uyarınca çalışanların gelecekteki ücretli izin haklarını arttıran hizmetler sunması nedeniyle oluşacak **yükümlülük** muhasebeleştirilirken **vergi mevzuatı** açısından böyle bir yükümlülüğün hesaplanması söz konusu değildir.

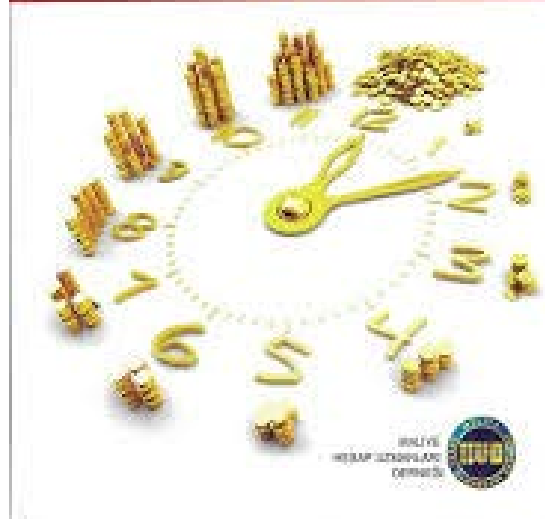
2-**Kıdem tazminatları**: TMS 19, İş Kanunu'ndan farklı bir yöntemle hesaplatmakta. Hesaplanan kıdem tazminatı karşılıkları fiilen ödenmedikçe vergi mevzuatı açısından gider yazılamaz.

ERTELENMİŞ VERGİ

Örneklerle Karşılaştırmalı

Vergi Mevzuatı / TMS-TFRS / US GAAP / Kobi TFRS

Dr. Numan Emre ERGİN



Son söz : Vergiyi erteleyin, hayatı değil...