

TFRS 10 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR STANDARDI KAPSAMINDA GRUP İÇİ SATIŞLARLA İLGİLİ YAPILAN ELİMİNASYON İŞLEMLERİNİN ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİ

Dr. Öğr. Üyesi Derya ÜÇÖĞLU*
Dr. Öğr. Üyesi Faruk Ziya FIRAT**

Makale Gönderim Tarihi : 18/10/2018 / Kabul Tarihi : 07/02/2019

ÖZ

UMS 12 Gelir Vergileri standardı, UMS 39'un yerini alan UFRS 9 Finansal Araçlar standardı, ve UFRS 11 Müşterek Anlaşmalar ve UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat gibi yeni standartlara paralel olarak 2012-2017 yılları arasında güncellenmiş, ancak söz konusu standartta UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardı ile ilgili bir değişiklik yapılmamıştır. IASB'nin gündeminde UMS 12 ile öncelikli bir çalışma da yer almamaktadır. Bu bağlamda, grup içi satışlarla ilgili yapılan eliminasyon işlemlerinin ertelenmiş vergi etkileri, UMS 12 ve UFRS 10'da yer alan mevcut hükümlere göre hala çok açık değildir. Bu çalışmanın amacı, UFRS 10'da yer alan konsolidasyon işlemleri ve UMS 12'de yer alan geçici farklar ile ilgili hükümleri yorumlayarak eliminasyon işlemlerinin ertelenmiş vergi etkilerini açıkça ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Konsolidasyon, grup içi satışlar, eliminasyon, ertelenmiş vergi

* İstanbul Bilgi Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, ORCID No: 0000-0001-5510-3574, derya.ucoglu@bilgi.edu.tr

** İstanbul Bilgi Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, ORCID No: 0000-0001-6634-3899, farukziya.firat@bilgi.edu.tr

**DEFERRED TAX IMPLICATIONS OF INTRAGROUP SALES TRANSACTIONS
ELIMINATED WITHIN THE SCOPE OF TFRS 10 CONSOLIDATED FINANCIAL
STATEMENTS****ABSTRACT**

IAS 12 Income Taxes standard has been amended between 2012 and 2017 by IFRS 9 Financial Instruments which replaced IAS 39 and by new standards, such as IFRS 11 Joint Arrangements and IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, however, there has been no amendment in the standard upon IFRS 10 Consolidated Financial Statements. IASB does not have existing priorities as such in its latest agenda. In this respect, deferred tax implications of intragroup sales eliminations are still vague according to the current paragraphs of the relevant standards. This study seeks to explain clearly the deferred tax implications of eliminations, by interpreting the current requirements in IFRS 10 regarding consolidation procedures and IAS 12 regarding temporary differences.

Keywords: Consolidation, intragroup sales, elimination, deferred tax

1. GİRİŞ

UFRS 10 “Konsolide Finansal Tablolar” standardı, sigorta sözleşmeleri, tarımsal faaliyetler ve riskten korunma muhasebesi gibi finansal raporlamanın daha kısıtlı alanlarıyla ilgilenen standartlardan farklı olarak, özellikle borsada işlem gören birçok büyük işletmenin ve işletmeler grubunun ihtiyaç duyduğu konsolide finansal tablolarla ilgili konsolidasyon prosedürlerini şekillendiren, aynı muhasebe politikalarında, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar ya da raporlama döneminden sonraki olaylar standartlarında olduğu gibi tüm sektörlerden firmaları ilgilendiren temel konuları içeren bir standarttır.¹

UFRS 10 standardının amacı, bağlı ortaklıkların ana ortaklığın konsolide finansal tabloları içinde yer alması ve böylece ana ortaklık ve bağlı ortaklıkları içinde bulunduran grubun faaliyetlerinin, tek bir ekonomik birime/işletmeye aitmiş gibi sunulmasıdır.²

2007-2009 finansal krizleri sonrasında, yanlış konsolidasyon muhasebesi uygulamaları ve ilgili standartlara göre özellikle finansal tablo dışı bırakılan varlıkların yarattığı riskler bir kez daha mercek altına alınmış ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), konsolidasyon projesini gündemine almıştır. “Kontrol” terimini güncelleyerek daha açık ve günümüzde ortaya çıkan ya da çıkabilecek vakaları da kapsayıcı hale getirmek, konsolidasyon prosedürlerinin uygulanmasında ortaya çıkan farklılıkları azaltmak ve US GAAP ile daha fazla paralellik sağlamak amacıyla UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardı, IASB tarafından 1 Ocak 2013 ve sonrasında başlayan dönemler için geçerli olmak üzere,

1 Warren Maroun ve Wayne van Zijl (2016), Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12, The British Accounting Review, (48), s.221.

2 TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_10.pdf, Erişim Tarihi: 27.08.2018, Ek A, s.7.

Mayıs 2011’de yayınlanmıştır. Bu bağlamda, UFRS 10, kontrolün tanımı ile ilgili detaylı bir kontrol modeli ve konsolidasyon prosedürleri ile çok sayıda detaylı uygulama örneği içermektedir.³

UFRS 10’un yayınlanması ile birlikte, UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standardında yer alan “konsolidasyon”la ilgili içerikler çıkartılmış ve standardın ismi UMS 27 Bireysel Finansal Tablolar olarak güncellenmiştir. Ayrıca SIC 12 Konsolidasyon – Özel Amaçlı İşletmeler yorumu da yürürlükten kaldırılmıştır.⁴

UFRS 10’un yayınlanmasını takiben, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK), “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” standardını 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazetede yayımlamıştır. KGGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS seti, IASB tarafından yayımlanan UMS/UFRS setinin birebir Türkçe çevirisi olduğundan⁵, UMS-TMS ve UFRS-TFRS kavramları bu çalışmada birbirlerinin yerine kullanılmıştır.

Konsolidasyonun temel prosedürlerinden biri olan ve TFRS 10 standardının B Eki’nin 86. paragrafının (c) bendinde yer alan eliminasyon işlemleri sonucunda, bir kalemin konsolide finansal tablolarındaki defter değeri ile bireysel finansal tablolarındaki defter değeri farklı olabilmekte ve bu farkın TMS 12 Gelir Vergileri standardı uyarınca geçici bir fark olduğu belirlendiğinde, söz konusu fark ertelenmiş vergiye yol açmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı kapsamında yapılan grup içi satışlarla ilgili eliminasyon işlemlerinin ertelenmiş vergi etkilerinin ortaya koyulmasıdır. Ayrıca, grup içi satışlarla ilgili eliminasyon işlemlerinin birden fazla işletmeyi etkilemesi sebebiyle, söz konusu işlemlerden kaynaklanan geçici farklarla ilgili olarak ertelenmiş vergi hesaplanırken, hangi vergi oranının kullanılması gerektiği konusundaki görüşler ve öneriler incelenmiştir.

2. TFRS 10 KONSOLİDE FİNANSAL TABLolar STANDARDI KAPSAMINDA YAPILAN ELİMİNASYON İŞLEMLERİ

2.1. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı Kapsamında Konsolidasyon

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardı, bir veya daha fazla işletmeyi kontrol eden bir işletmenin konsolide finansal tablolar hazırlamasını gerektirmektedir. Konsolide finansal tablolar, “ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu, bir gruba ait finansal tablolar” olarak tanımlanmaktadır.⁶

3 Wayne van Zijl ve Warren Maroun (2017), Discipline and punish: Exploring the application of IFRS 10 and and IFRS 12, Critical Perspectives on Accounting, (44), s.44.

4 Sylwia Gornik-Tomaszewski ve Robert K. Larson (2014), New Consolidation Requirements Under IFRS, Review of Business, 35(1), s.48.

5 Aylin Poroy Arsoy (2016), Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Edinim Tarihindeki Konsolidasyon Prosedürleri, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (69), s.27.

6 TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, para.2 ve Ek A.

İki işletme arasında ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığı, ilişkinin yapısı dikkate alınmaksızın, yatırımcı işletmenin yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediği değerlendirilmek suretiyle tespit edilmektedir. TFRS 10 standardının en önemli özelliği, kontrol gücünün var olup olmadığının değerlendirilmesinde tek bir kontrol modeli oluşturması ve ilgili standardın, kontrolün değerlendirilmesi sürecine dair ayrıntılı bilgi sağlamasıdır. TFRS 10'a göre kontrolün belirlenmesinde üç unsur dikkate alınmalıdır. Bu unsurlar; yatırım yapılan işletme üzerinde gücün var olup olmadığı, değişken getirilere maruz kalınıp kalınmadığı ve getirileri etkileyebilmek için yatırım yapılan işletme üzerinde gücün kullanılma imkanının olup olmadığıdır.⁷

Söz konusu unsurların değerlendirilmesi ve üç unsurun tümünün varlığının tespit edilerek bir işletmenin (ana ortaklık), diğer bir işletmeyi (bağlı ortaklık) kontrol ettiğinin belirlenmesi durumunda, ana ortaklığın konsolide finansal tablolar hazırlaması zorunlu hale gelecektir. Ana ortaklığın, bağlı ortaklıklar üzerinde kontrolü elde ettiği tarihten itibaren, bağlı ortaklıklar, konsolidasyon kapsamına alınacak ve kontrolün kaybedildiği tarihte de konsolidasyon kapsamından çıkarılacaktır.

Ana ortaklık ve konsolidasyona tabi tutulmuş olan bağlı ortaklıkların finansal tablolarının birleştirilmesi sonucunda elde edilen konsolide finansal tabloların hazırlanmasında konsolidasyon prosedürleri uygulanarak grup içi işlemler ve bakiyeler elimine edilmelidir.⁸

2.2. Konsolidasyon Prosedürleri

Konsolide finansal tablolarda, grupla ilgili finansal bilgilerin tek bir işletme için raporlama yapılmış gibi sunulması esas alınmaktadır. Grup içi işlemlerin ve bakiyelerin grup açısından gerçek ekonomik işlemleri temsil etmemesi nedeniyle, konsolide finansal tablolar hazırlanırken, grup içi işlemlerin elimine edilerek, yalnızca grup dışı işletmelerle yapılan işlemlerden kaynaklanan bakiyelerin raporlanması gerekmektedir. Böylece konsolidasyona tabi tutulan grubun finansal durumu ve performansı gerçeğe uygun şekilde ortaya koyulacak ve grup içi işlemler nedeniyle grubun olduğundan daha büyük bir işletmeler grubu olarak sunulması engellenmiş olacaktır.⁹

Bu sebeple, konsolide finansal tablolar hazırlanırken, raporlamayı yapan ana ortaklık aşağıdaki konsolidasyon prosedürlerini uygular:¹⁰

- Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tablolarında yer alan varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile ilgili benzer kalemler birleştirilir.
- Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağlı ortaklığın özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir.

7 İlker Kıymetli Şen, Derya Üçoğlu ve Serkan Terzi (2015), Konsolide Finansal Raporlama, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, ss.170-172.

8 İdil Kaya (2011), Konsolide Finansal Tablolar, İstanbul: Türkmen Kitabevi, s.58.

9 Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır (2009), UFRS/IFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon (Açıklamalar ve Uygulamalar), Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, s.78.

10 Aylin Poroy Arsoy, 2016, s.27.

- Grup işletmeleri arasındaki işlemlerle ilgili özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile grup içi varlık ve borçların tümü elimine edilir:¹¹
 - ❖ Grup işletmelerinin birbirlerinden olan borç ve alacak kalemleri karşılıklı olarak elimine edilir.
 - ❖ Grup işletmeleri arasında yapılan stok satışlarıyla ilgili olarak esas faaliyetlerden diğer gelirler/giderler hesabında yer alan satış karı/zararı ile ilgili düzeltmeler yapıldıktan sonra stoklar konsolide finansal durum tablosunda yer alır.
 - ❖ Grup işletmeleri arasında yapılan dönen ve duran varlık satışlarıyla ilgili olarak yatırım faaliyetlerinden gelirler/giderler hesabında yer alan oluşmuş gelir ve gider kalemlerinin elimine edilerek söz konusu varlıkların grup içi işletmelere olan elde etme maliyetleri üzerinden konsolide finansal durum tablosunda raporlanmaları sağlanır.
 - ❖ Duran varlık satışlarına konu olan varlıklar amortismanına tabi ise, düzeltmeler sonrası esas değerleri üzerinden sunulan varlıkların amortisman giderlerinde ve birikmiş amortisman kayıtlarında da düzeltmeler yapılarak varlık hiç satılmamış olsaydı, ilk bulunduran işletmenin raporlayacağı değerlere indirgeme işlemi yapılır.
 - ❖ Grup işletmelerinin birbirlerine sermaye taahhütleri ile ilgili borçlarının bulunması halinde bu borçlar, ilgili oldukları ödenmemiş sermaye ve varsa emisyon primi alacaklarından indirilerek elimine edilir.

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken yapılan eliminasyon işlemlerinin ertelenmiş vergi etkilerinin, konsolidasyonla ilgili yapılmış olan çalışmaların çoğunda konsolidasyon konusunun anlaşılabilirliğini artırmak için ihmal edildiği görülmektedir.

Ancak konsolidasyonla ilgili her bir işlemin ertelenmiş vergi etkisinin olup olmadığı tespit edilerek, varlıkların ve borçların konsolide finansal tablolarda yer alan değerleriyle vergiye esas değerleri arasındaki farkların vergi oranı ile çarpılması ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünün veya varlığının konsolide finansal tablolarda sunulması gerekmektedir.¹²

Söz konusu husus, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardının konsolidasyon işlemleri ile ilgili B Eki'nin 86 no.lu paragrafının (c) bendinde "Grup içi işlemlerden kaynaklanan kar veya zararların elimine edilmesi sırasında ortaya çıkan **geçici farklar** için TMS 12 Gelir Vergileri Standardı hükümleri uygulanır." şeklinde yer almaktadır.

11 Şen, Üçoğlu ve Terzi, 2015, s.181.

12 Paul Pacter (1994), Consolidations and Deferred Income Taxes, Journal of Accounting, Auditing & Finance, 9(3), s.610.

3. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI

TMS 12 Gelir Vergileri standardının amacı, hem cari, hem de ilerideki dönemlere ilişkin ertelenmiş vergileri kapsayacak şekilde gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili ilkelerin düzenlenmesidir.¹³

TMS 12'ye göre, vergi mevzuatı doğrultusunda tespit edilen vergiye tabi kar/mali zarar ile TFRS'ye göre hesaplanan muhasebe karı/zararı arasındaki geçici farkın ertelenmiş vergi yoluyla finansal tablolarda yer alması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak ortaya çıkmış olan ertelenmiş vergi kavramı, finansal raporlamanın kalitesini artırmaktadır.¹⁴

3.1. TMS 12 Kapsamında Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi

Konsolidasyon sürecindeki eliminasyon işlemlerinin ertelenmiş vergi etkileri hesaplanırken, öncelikle ortaya çıkan farkların geçici fark olup olmadığının belirlenmesi ve bu doğrultuda ertelenmiş verginin hesaplanması gerekmektedir.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardında geçici farklar, “bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançoadaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklar” olarak tanımlanmaktadır.¹⁵

Geçici farklar, birkaç dönem içinde ortadan kalkacak, bilanço kalemleri ile ilgili olarak vergi mevzuatının TFRS'den farklı değerlendirme esasları benimsemesinden (değerleme farkları) ve/veya gelirlerin ve giderlerin farklı dönemlerde kar/zarara yansıtılmasından (zamanlama farkları) kaynaklanan farklardır.¹⁶

Geçici farklar, ilerleyen dönemlerde düşülecek “indirilebilir geçici farklar” olabileceği gibi, işletmeye ilave vergi yükü getirecek “vergilendirilebilir geçici farklar” da olabilir. İndirilebilir geçici farklar finansal durum tablosuna ertelenmiş vergi varlığı olarak yansırken, vergilendirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak raporlanmaktadır.

Uygulamada en sık rastlanan geçici fark örnekleri şunlardır:¹⁷

- Maddi duran varlıkların amortisman yöntemlerindeki ve oranlarındaki farklılıklar,
- Bazı gelir ve gider kalemlerinin tahsil edildiğinde vergilendirilmesi veya ödendiğinde vergiden indirilmesi,
- Vergi mevzuatı açısından bilançoya maliyet değeri ile yansıtılan varlıkların TFRS'lerde izin verilen modeller kapsamında yeniden değerlendirilmesi veya gerçeğe uygun değer esasına göre değerlendirilmesi,

13 A. R. Zafer Sayar (2013), UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Mali Kar ve Ticari Kar ile Ertelenmiş Vergiler, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 13(40), ss.16-17.

14 Ahmet Özcan (2016), UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi, İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi, 4(4), s.145.

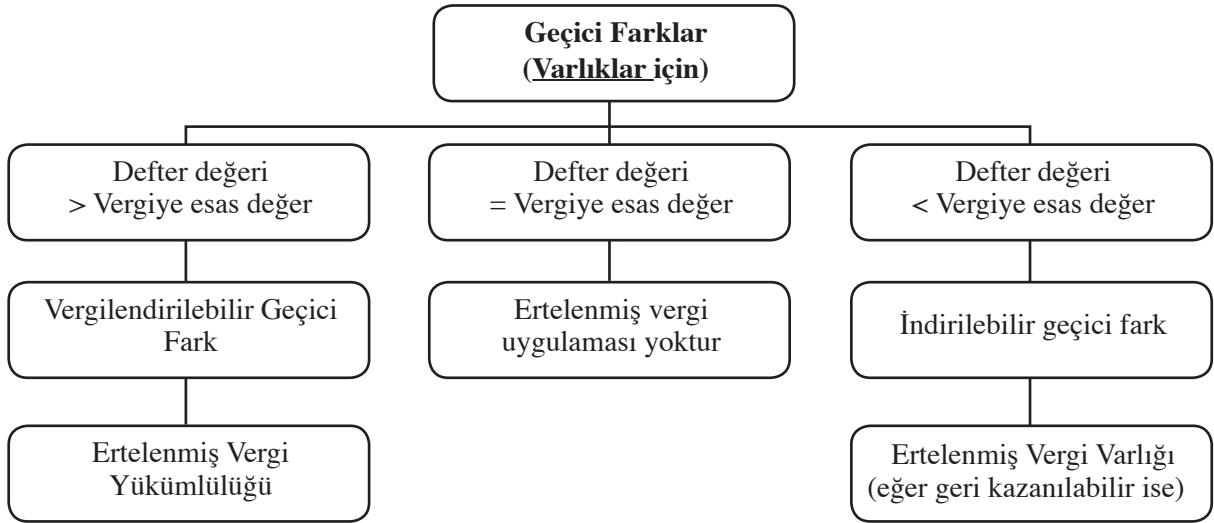
15 TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_12_2018.pdf, Erişim Tarihi: 30.09.2018, para.5.

16 Azzem Özkan (2009), TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (32), s.99.

17 Tuba Şavlı (2014), Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, ss.237-238.

- Varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıkları.

İndirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farkların vergi oranı ile çarpılması sonucunda ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanır. Finansal durum tablosundaki varlıklarla ilgili ertelenmiş vergi etkileri aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:



Şekil 1. Varlıklar için Ertelenmiş Vergi Hesaplaması

Muhasebenin temel varsayımlarından biri olan tahakkuk esası kapsamında muhasebe karı/zararı içinde yer alan ancak vergi mevzuatına göre farklı bir dönemde vergiye tabi karı etkileyen tutarların vergi etkilerinin de ilgili dönemin finansal tablolarında sunulması gerekmektedir. O nedenle TMS 12'ye göre hazırlanan kar veya zarar tablosunda raporlanan vergi gideri/geliri kalemi, “dönem vergi gideri” tutarına ek olarak “ertelenmiş vergi gideri/geliri” tutarını da içermektedir.¹⁸

3.2. Konsolidasyonda Ertelenmiş Vergi

Konsolidasyon için yapılan düzeltme işlemleri nedeniyle geçici farklar ortaya çıkabilmektedir. Bir kalemin vergiye esas değeri, işletmelerin bireysel finansal tablolarındaki değerler üzerinden belirlenmektedir – örneğin bağlı ortaklığın kayıtlarındaki değer. Ertelenmiş vergi ise konsolide finansal tablolar esas alınarak hesaplanmaktadır.

Bir kalemin konsolide finansal tablolarındaki defter değeri ile bireysel finansal tablolarındaki defter değeri farklı olduğunda, geçici bir farkın doğması söz konusu olabilmektedir.

18 Sinan Topçu (2015), IAS (TMS) 12 Gelir Vergileri Standardına Kavramsal Yaklaşım, Mali Çözüm Dergisi, 25(129), s.39.

Ancak UMS 12 standardında, konsolidasyon işlemleri ile ilgili olarak elimine edilen grup içi karların ve zararların vergisel açıdan nasıl ele alınacağı konusunda belirli bir yönlendirme bulunmamaktadır.¹⁹ Yalnızca, standardın 11. paragrafında, “Konsolide finansal tablolarda geçici farklar, varlık ve borçların konsolide finansal tablolardaki defter değerlerinin bunların uygun vergiye esas değerleri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir.” hükmü bulunmaktadır.²⁰

4. GRUP İÇİ SATIŞLARLA İLGİLİ OLARAK KONSOLIDASYON KAPSAMINDA YAPILAN ELİMİNASYON İŞLEMLERİNİN ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİ

4.1. Grup İşletmeleri Arasında Yapılan Stok Satışları

Grup işletmeleri arasında yapılan ve elimine edilmesi gereken işlemler arasında uygulamada en sık rastlanılanı stok satışlarıdır.

Stok satışları ile ilgili satış hasılatı ve satılan mal maliyeti kalemleri elimine edilir. Stokların kar edilerek satılmış olmaları durumunda, söz konusu kar tutarı konsolide finansal tablolardaki stoklardan düşülür veya stokların zarar edilerek satılmış olmaları durumunda, zarar tutarı stoklara geri eklenir ve stoklar, gruba olan “ilk elde etme maliyeti”ne indirgenir.²¹ Ticari malların grup dışı bir işletmeye satıldığı durumlarda ise, kar gerçekleşmiş olduğundan karla ilgili bir eliminasyon işlemi yapılmaz, raporlanan brüt kar rakamı doğrudur. Ancak aynı ticari malların iki defa satılmış olması (hem grup içine, hem de grup dışına) nedeniyle söz konusu satış işlemleri grubun cirosunun olduğundan fazla görünmesine yol açacağından, satış hasılatı ve satışların maliyeti kalemlerinde düzeltme yapılması gerekmektedir.²²

Örnek 1: 1 Ocak 2017’de B bağlı ortaklığı, A ana ortaklığına yıl boyunca çeşitli zamanlarda toplam 400.000 TL’lik mal satışı gerçekleştirmiştir. A işletmesi, B işletmesinin %90’ına sahiptir. B işletmesi, ortalama %30 brüt kar marjı ile çalışmaktadır. A işletmesi yıl içerisinde söz konusu malları 700.000 TL’ye üçüncü şahıslara satmıştır. Vergi oranının %20 olduğu varsayımıyla aşağıdaki eliminasyonların yapılması gerekecektir (TL):

2017 Yılı	B İşletmesi	A İşletmesi	Düzeltilmeler	Konsolide Tutarlar
Satış Gelirleri	400.000	700.000	(400.000)	700.000
Satışların Maliyeti	(280.000) (%70)	(400.000)	(400.000)	(280.000)
Brüt Kar	120.000 (%30)	300.000		420.000

19 Abbas Ali Mirza ve Graham J. Holt (2011), Practical Implementation Guide and Workbook for IFRS, 3. Baskı, New Jersey: John Wiley & Sons, ss.96-97.

20 TMS 12, para.11.

21 Şen, Üçoğlu ve Terzi, 2015, s.194.

22 Şen, Üçoğlu ve Terzi, 2015, s.261.

Satış Gelirleri	400.000	
Satışların Maliyeti		400.000
Grup içi mal satış işleminin eliminasyonu		

Konsolide finansal tablolarda grup firmaları tek bir işletme gibi raporlandığından, finansal tablolarda asıl yer alması gereken satış rakamı, üçüncü şahıslara yapılan 700.000 TL'lik satıştır. Konsolide finansal tablolarda satışların maliyeti, B işletmesinin maliyeti olan 280.000 TL (gruba olan ilk elde etme maliyeti) olacak ve 420.000 TL brüt kar raporlanacaktır. Ticari malların tamamının grup dışına satılmış olması nedeniyle, karla ilgili herhangi bir eliminasyon yapılmasına bu örnekte gerek yoktur. Ertelenmiş vergi ile ilgili yapılması gerekenler aşağıda özetlenmiştir:

Ertelenmiş Vergi: Eliminasyon işlemine dair herhangi bir vergi düzeltmesi gerekmeyecektir çünkü A ve B işletmelerinin toplam brüt karları ile konsolide finansal tablolarda raporlanacak brüt kar rakamı eşittir – stokların tamamının grup dışına satılmış olması nedeniyle.

Kontrol gücü olmayan paylar açısından düşünüldüğünde, konsolide brüt kar ile A ve B'nin brüt karlarının toplamı aynı kaldığından, eliminasyon işleminin özkaynağa herhangi bir etkisi olmayacaktır.

Örnek 2: 1 Ocak 2017'de B bağlı ortaklığı, A ana ortaklığına yıl boyunca çeşitli zamanlarda toplam 400.000 TL'lik mal satışı gerçekleştirmiştir. A işletmesi, B işletmesinin %90'ına sahiptir. B işletmesi, ortalama %30 brüt kar marjı ile çalışmaktadır. A işletmesi yıl içerisinde söz konusu malların 3/4'ünü 525.000 TL'ye üçüncü şahıslara satmıştır. Vergi oranının %20 olduğu varsayımıyla aşağıdaki eliminasyonların yapılması gerekecektir (TL):

2017 Yılı	B İşletmesi	A İşletmesi	Düzeltilmeler	Konsolide Tutarlar
Satış Gelirleri	400.000	525.000	(400.000)	525.000
Satışların Maliyeti	(280.000) (%70)	(300.000)	(370.000)	(210.000)*
Brüt Kar	120.000 (%30)	225.000		315.000

* Ticari malların tamamının gruba maliyeti 280.000 TL'dir. Ancak stokların 3/4'ü satılmış olduğundan, satışların maliyeti 280.000 TL x 3/4 = 210.000 TL olacaktır.

Bu durumda A ve B işletmelerinin kaydettiği toplam 580.000 TL'lik satışların maliyeti kaleminde 370.000 TL'lik düzeltme yapılması gerekecektir. B işletmesi mal satışını ana ortaklığına (grup içi) yaptığı için, bu işlemle ilgili satışların maliyeti tutarının tamamı (280.000 TL) elimine edilecek, A işletmesi için ise 90.000 TL'lik bir eliminasyon yapılarak daha önce kaydedilmiş olan 300.000 TL'lik maliyet, gruba olan ilk elde maliyetine (210.000 TL) indirgenecektir.

Son olarak da, dönem sonu itibariyle A ana ortaklığının elinde bulunan 100.000 TL'lik stokların içinde bulunan 30.000 TL'lik gerçekleşmemiş karın elimine edilmesi gerekmektedir. A işletmesinin 100.000 TL'ye aldığı stokların gruba ilk elde etme maliyeti 70.000 TL'dir (280.000 TL x 1/4).

Satış Gelirleri	400.000	
Satışların Maliyeti		370.000
Stoklar		30.000
Grup içi mal satış işleminin eliminasyonu		

Ertelenmiş vergi ile ilgili yapılması gerekenler aşağıda özetlenmiştir:

Ertelenmiş Vergi: Vergilendirme açısından A ve B işletmeleri birbirinden bağımsız işletmelerdir. Bu nedenle de söz konusu işlemlerle ilgili olarak B işletmesi 120.000 TL kar (eksi diğer giderler) ve A işletmesi 225.000 TL kar (eksi diğer giderler) üzerinden (toplam 345.000 TL) ayrı ayrı vergilendirilecektir. Ancak konsolide finansal tablolarda yer alacak kar rakamı 30.000 TL daha az, yani 315.000 TL olacaktır.

Öncelikle söz konusu farkın geçici bir fark olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. A işletmesinin elinde kalmış olan stokların, grup dışı bir işletmeye satılması durumunda 30.000 TL'lik fark kapanacağından, söz konusu farkın “zamanlama farklılığından kaynaklanan indirilebilir geçici fark” olarak dikkate alınması uygun olacaktır.

Satışla ilgili vergi kayıtları zaten daha önce B bağlı ortaklığı tarafından yapılmış, dönem vergisi de işletme tarafından ödenmiş veya ödenmek üzere yükümlülük olarak kaydedilmiştir. Ancak raporlama açısından bakıldığında, henüz gerçekleşmemiş olan 30.000 TL'lik kar ile ilgili olarak verginin peşin ödenmesi söz konusu olmuştur. Burada elimine edilen, grup içi satışı yapan satıcı B işletmesinin gerçekleşmemiş karı olduğundan (120.000 TL toplam kar x 1/4), geçici farkla ilgili olarak düzeltme yapılırken, B işletmesinin vergi oranı (30.000 TL geçici fark x %20 vergi oranı - B işletmesi) kullanılmalıdır:

Ertelemiş Vergi Varlığı	6.000	
Ertelemiş Vergi Geliri		6.000
Grup içi mal satış işleminin eliminasyonu ile ilgili ertelenmiş vergi kaydı		

Konsolidasyon amacı ile yapılan eliminasyon işlemleri sonucunda kar rakamının azalması, ertelenmiş vergi geliri doğmasına ve bunun sonucunda vergi giderinin azalmasına yol açmaktadır. TMS 12 standardının 5. paragrafında yer alan tanıma göre; kar veya zarar tablosunda sunulan vergi gideri kalemi hem dönem (cari) vergisini, hem de ertelenmiş vergiyi kapsadığından, düzeltme kaydında yer alan, zamanlama farklılığından dolayı ortaya çıkmış olan 6.000 TL'lik ertelenmiş vergi varlığı, toplam vergi giderini azaltacak şekilde ertelenmiş vergi geliri olarak işletmenin finansal raporlarında yer alacaktır.

Grup içi satış işleminden doğan gerçekleşmemiş kar, vergi etkisi de netleştirildiğinde 24.000 TL (30.000 TL – 6.000 TL) olup, söz konusu tutarın paylarla orantılı olarak ana ortaklık (%90 – 21.600 TL) ve kontrol gücü olmayan paylardan (%10 – 2.400 TL) düşülmesi gerekmektedir. Daha önce yapılmış olan kayıtlar sonucunda, aslında gerçekleşmemiş kar ile ilgili düzeltme zaten tamamıyla Geçmiş Yıllar Karları/Zararları'nda (TFRS'ye göre "Birikmiş/Dağıtılmamış Karlar") yer aldığından (dönem karından düzeltildiği için), kontrol gücü olmayan paylardan düzeltilmesi gereken 2.400 TL'ye ilişkin kayıt şu şekilde olacaktır:

Kontrol Gücü Olmayan Paylar	2.400	
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları		2.400
Gerçekleşmemiş karın kontrol gücü olmayan paylardan elimine edilmesi		

Söz konusu işlem, B bağlı ortaklığının A ana ortaklığına ticari mal satması yerine tam tersi olarak A ana ortaklığının B bağlı ortaklığına mal satması şeklinde olsaydı (yukarı yönlü satış yerine aşağı yön-

l  satış), grup içi mal satış işleminin eliminasyonu ile ilgili kayıta herhangi bir farklılık olmayacaktır. Sadece A ve B işletmelerinin vergi oranlarının farklı olduğu durumda, ertelenmiş vergi ile ilgili yapılan düzeltme kaydında, B işletmesi yerine A işletmesinin vergi oranı kullanılarak ertelenmiş vergi varlığı hesaplanacak ve kontrol gücü olmayan paylar ana ortaklığın hissedarı olmadığından, gerçekleşmemiş karın tamamı ana ortaklığın birikmiş/dağıtılmamış karlarını (geçmiş yıllar karları/zararları) azaltacak, kontrol gücü olmayan paylarla ilgili herhangi bir eliminasyon işlemi söz konusu olmayacaktır.

Uygulamada, eliminasyon işlemlerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi etkisi hesaplanırken kullanılan vergi oranlarında farklılıklar olduğu görülmüştür. Grant Thornton'ın ertelenmiş vergi ile ilgili çalışmasında (2013), bir grup işletmesinin diğer bir grup işletmesine ticari mal sattığı, malların dönem sonu itibariyle satın alan işletmenin stoklarında durduğu (grup dışı bir işletmeye satılmadığı) ve iki grup işletmesinin farklı vergi oranlarına tabi olduğu bir durumda, geçici fark ile ilgili olarak ertelenmiş vergi hesaplanırken ticari malları *satın alan işletmenin* vergi oranının dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir. Bunun sebebi, ertelenmiş verginin, stokların defter değerleri (eliminasyon işlemleri sonrasındaki) ile vergiye tabi değerleri (satın alan işletme için stokların maliyeti – grup içi kar eliminasyonu öncesindeki) arasındaki geçici farktan ortaya çıkması olarak açıklanmıştır.²³

Aslında gerçekleşmemiş karın elimine edilmesi işlemi, her iki işletmeyi de etkilemektedir. Bir taraftan ticari malları satan işletmenin kar veya zararına yansıtılmış olan gerçekleşmemiş kar elimine edilirken, diğer taraftan ticari malları satın alan işletmenin finansal durum tablosundaki stoklar kaleminin içine dahil edilmiş olan gerçekleşmemiş kar rakamı elimine edilmektedir. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar ve TMS 12 Gelir Vergileri standartlarında bu hususla ilgili herhangi bir yönlendirme veya detay bulunmadığından, farklı vergi oranlarının kullanılması (ana ortaklık ve bağlı ortaklığın vergi oranlarının aynı olmadığı durumlarda) farklı sonuçların raporlanmasına yol açacak olmasına rağmen, her iki kullanımın da esas alınması mümkün görünmektedir.

Grup işletmeleri arasında yapılan stok satışları ile ilgili eliminasyon işlemleri, bu işlemlerin ertelenmiş vergi etkisi ve özkaynağa etkileri, aşağıda yer alan Tablo 1'de özetlenmiştir:

23 Grant Thornton, Deferred Tax – a Chief Financial Officer's Guide to Avoiding the Pitfalls, February 2013, <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2013/18919-gti-ifrs-ias-12-report-upd.pdf>, Erişim tarihi: 20.12.2017, s.32.

Tablo 1. Stok Satışları ile İlgili Eliminasyon İşlemlerinin Ertelenmiş Vergi ve Özkaynak Etkileri

	Eliminasyon İşlemleri	Ertelenmiş Vergi Etkisi	Özkaynağa Etkisi
Yukarı Yönlü (Bağlı Ortaklıktan Ana Ortaklığa) Stok Satışı			
Ticari malların tamamının grup dışına satılması	Grup içi satışla ilgili satış gelirinin tamamı ve satışların maliyeti (ana ortaklığa olan maliyet) elimine edilir. Ticari mallar grup dışına satıldığından, karla ilgili herhangi bir eliminasyon yapılmaz.	Karla ilgili bir eliminasyon yapılmadığından, ertelenmiş vergi yoktur.	Brüt kar rakamı değişmediğinden, eliminasyon işleminin özkaynağa herhangi bir etkisi yoktur.
Ticari malların tamamının veya bir kısmının grup dışına satılmamış olması	Grup içi satışla ilgili satış gelirinin tamamı ve satışların maliyeti (ana ortaklığa olan maliyet + bağlı ortaklığa olan maliyetin grup dışına satılmamış ticari mallara ait kısmı) elimine edilir. Ayrıca grup dışına satılmamış olan ve ana ortaklığın elinde bulunan ticari malların içindeki gerçekleşmemiş karın (satış geliri ve satışların maliyeti kalemleri için hesaplanan eliminasyon tutarları arasındaki fark kadar) eliminasyonu yapılır.	Elimine edilen gerçekleşmemiş kar rakamı dikkate alınarak “ertelenmiş vergi varlığı” muhasebeleştirilir.	Vergi etkisi netleştirilmiş gerçekleşmemiş kar tutarı, paylarıyla orantılı olarak ana ortaklığın birikmiş/dağıtılmamış karlarından ve kontrol gücü olmayan paylardan düşülür.
Aşağı Yönlü (Ana Ortaklıktan Bağlı Ortaklığa) Stok Satışı			
Ticari malların tamamının grup dışına satılması	Grup içi satışla ilgili satış gelirinin tamamı ve satışların maliyeti (ana ortaklığa olan maliyet) elimine edilir. Ticari mallar grup dışına satıldığından, karla ilgili herhangi bir eliminasyon yapılmaz.	Karla ilgili bir eliminasyon yapılmadığından, ertelenmiş vergi yoktur.	Brüt kar rakamı değişmediğinden, eliminasyon işleminin özkaynağa herhangi bir etkisi yoktur.
Ticari malların tamamının veya bir kısmının grup dışına satılmamış olması	Grup içi satışla ilgili satış gelirinin tamamı ve satışların maliyeti (bağlı ortaklığa olan maliyet + ana ortaklığa olan maliyetin grup dışına satılmamış ticari mallara ait kısmı) elimine edilir. Ayrıca grup dışına satılmamış olan ve bağlı ortaklığın elinde bulunan ticari malların içindeki gerçekleşmemiş karın (satış geliri ve satışların maliyeti kalemleri için hesaplanan eliminasyon tutarları arasındaki fark kadar) eliminasyonu yapılır.	Elimine edilen gerçekleşmemiş kar rakamı dikkate alınarak “ertelenmiş vergi varlığı” muhasebeleştirilir.	Vergi etkisi netleştirilmiş gerçekleşmemiş kar tutarı, ana ortaklığın birikmiş/dağıtılmamış karlarından düşülür.

4.2. Grup İşletmeleri Arasında Yapılan Duran Varlık Satışları

Stoklara benzer olarak, grup işletmeleri arasında yapılan duran varlık satışlarında, öncelikle satış karı veya zararının (ya da yatırım faaliyetlerinden gelirler/giderlerin içerisinde yer alan satış karı veya zararı) elimine edilmesi, daha sonra da satış, eğer amortismana tabi bir varlıkla ilgiliyse, amortisman giderinin düzeltilmesi gerekmektedir. Satış grup işletmeleri arasında yapıldığından, duran varlığın değeri gruba olan “ilk elde etme maliyeti”ne indirgenmeli ve amortisman tutarı da söz konusu maliyet değeri üzerinden hesaplanmalı ve düzeltilmelidir.²⁴

Örnek 3:²⁵ A ana ortaklığı, idari amaçla kullanmak üzere 1 Ocak 2016 tarihinde 20.000 TL’ye bir bilgisayar (yazılım hariç) satın almış, TFRS kapsamında düzenleyeceği finansal tablolar için söz konusu bilgisayarın faydalı ömrünü 5 yıl ve kalıntı değerini sıfır olarak tahmin etmiştir. 333 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ne göre ise kişisel bilgisayarların faydalı ömrü 4 yıldır (normal amortisman oranı %25).

Doğrusal amortisman yöntemi uygulayan işletmenin, 1 Ocak 2017 tarihi itibarıyla söz konusu varlıkla ilgili birikmiş amortisman bakiyesi 4.000 TL ve varlığın defter değeri de 16.000 TL’dir.

A ana ortaklığı, 1 Ocak 2017 tarihinde bilgisayarı bağlı ortaklığı olan B işletmesine 12.000 TL’ye satmış ve 4.000 TL MDV satış zararı kaydetmiştir.

B bağlı ortaklığı, TFRS kapsamında düzenleyeceği finansal tablolar için söz konusu bilgisayarın faydalı ömrünü 4 yıl ve kalıntı değerini sıfır olarak tahmin etmiştir. Bu doğrultuda B işletmesi 31 Aralık 2017 tarihinde bilgisayarla ilgili olarak 3.000 TL amortisman gideri kaydetmiş ve varlığın defter değerini 9.000 TL olarak raporlamıştır.

A ana ortaklığının vergi oranı %22, B bağlı ortaklığının vergi oranı ise %25’tir.

Yukarıda yer alan verilere göre; 31 Aralık 2017 tarihli konsolide finansal tablolar hazırlanırken, öncelikle bilgisayar satışıyla ilgili olarak ortaya çıkan 4.000 TL’lik zararın iptal edilmesi gerekmektedir:

24 Şen, Üçoğlu ve Terzi, 2015, s.262.

25 Grant Thornton, Under Control? A Practical Guide to Applying IFRS 10 Consolidated Financial Statements, February 2017, http://www.gtturkey.com/UD_OBJS/PDF/IFRS/IFRS_10_guide_Under_Control_February_2017.pdf, Erişim tarihi: 01.12.2017, s.65 (Örnek, Türk vergi uygulamaları ile uyumlaştırılarak güncellenmiştir).

Maddi Duran Varlıklar – Bilgisayar	4.000	
MDV Satış Zararı		4.000
Grup içi maddi duran varlık satış işleminin eliminasyonu - satış zararının iptali		

A ana ortaklığı bilgisayarla ilgili olarak yıllık 4.000 TL (20.000 TL / 5 yıl) amortisman gideri kaydetmişken, söz konusu maddi duran varlığın B bağlı ortaklığına satışı sonrasında B işletmesi 3.000 TL (12.000 TL / 4 yıl) amortisman gideri kaydetmişti. Bu nedenle, amortisman gideri ve birikmiş amortisman hesaplarında aşağıda yer alan düzeltme yapılarak, grup içi satış işlemi hiç yapılmamış olsaydı kaydedilecek amortisman tutarlarına ulaşılacaktır.

Amortisman Gideri	1.000	
Birikmiş Amortisman - Bilgisayar		1.000
Grup içi maddi duran varlık satış işleminin eliminasyonu - amortisman giderinin düzeltilmesi		

Amortisman giderinin grup içi satış hiç olmamış olsaydı kaydedilecek olan değere (4.000 TL) yükseltilmesi için 1.000 TL'lik (4.000 TL – 3.000 TL) ek amortisman gideri yukarıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

TFRS 10'da yer alan “Grup içi zararlar, konsolide finansal tablolara yansıtılması gereken bir değer düşüklüğünü gösterebilir.”²⁶ maddesi dikkate alındığında, grup içi satış işleminde satış zararı söz konusu olduğundan, bilgisayarın 12.000 TL'lik defter değerinin varlığın geri kazanılabilir tutarını aşmış olması, dolayısıyla varlıkla ilgili bir değer düşüklüğü olup olmadığı da değerlendirilmeli ve varsa, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarını aşmayacak şekilde finansal tablolarda yer almalıdır.

26 TFRS 10, B86-c.

Grup içi maddi duran varlık satış işleminin eliminasyonu sonrasında ertelenmiş vergi ile ilgili yapılması gerekenler aşağıda özetlenmiştir.

Ertelenmiş Vergi: Yukarıda açıklamaları ve yevmiye kayıtları bulunan eliminasyon işlemleri ile maddi duran varlık satışından ortaya çıkan 4.000 TL'lik zarar iptal edilmiş ve 1.000 TL'lik ek amortisman gideri muhasebeleştirilmiştir. Böylece maddi duran varlık **konsolide** finansal durum tablosunda aşağıdaki defter değeri üzerinden raporlanmıştır:

Maddi Duran Varlık	16.000 TL
(-) Birikmiş Amortisman	<u>(4.000 TL)</u>
Defter Değeri	12.000 TL

B bağlı ortaklığı bilgisayarı satın aldığı anda, bilgisayarın vergiye esas değeri, maliyeti olan 12.000 TL'dir. 333 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında amortisman hesaplanması durumunda, amortisman gideri 4.000 TL (12.000 TL / kalan faydalı ömür olan 3 yıl) ve varlığın bu tarihteki vergiye esas değeri 8.000 TL olacaktır:

Maddi Duran Varlık	12.000 TL
(-) Birikmiş Amortisman	<u>(4.000 TL)</u>
Vergiye Esas Değer	8.000 TL

B işletmesi, TFRS kapsamında düzenleyeceği finansal tablolar için söz konusu bilgisayarın faydalı ömrünü 4 yıl olarak tahmin ettiğinden, amortisman gideri 3.000 TL (12.000 TL / 4 yıl) ve B'nin bireysel finansal durum tablosunda raporlayacağı defter değeri ise 9.000 TL olacaktır:

Maddi Duran Varlık	12.000 TL
(-) Birikmiş Amortisman	<u>(3.000 TL)</u>
Defter Değeri	9.000 TL

B işletmesinin satın aldığı bilgisayarla ilgili olarak TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında yaptığı faydalı ömür tahmini ile 333 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listede yer alan faydalı ömrün birbirinden farklı olması nedeniyle, B işletmesi **bireysel** finansal tablolarında 1.000 TL'lik (9.000 TL – 8.000 TL) vergilendirilebilir geçici farkla ilgili olarak 250 TL tutarında ertelenmiş vergi yükümlülüğü (1.000 TL x %25 = 250 TL) raporlayacaktır.

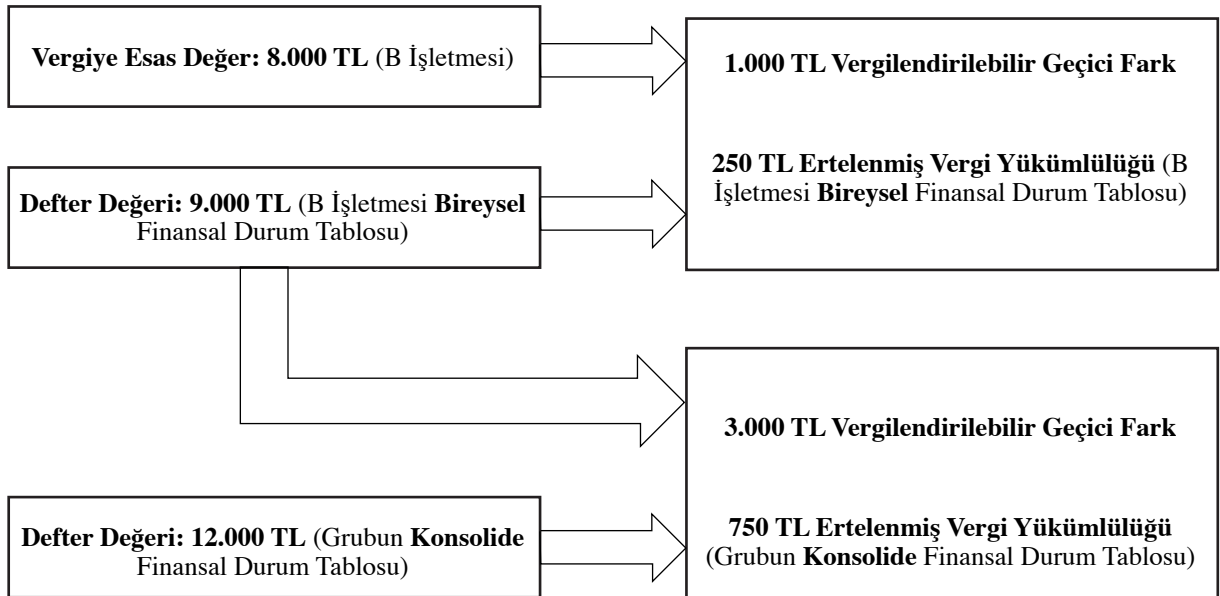
Ancak grup içi işlemlerin eliminasyonu, varlığın konsolide finansal tablolardaki defter değerini değiştirmektedir ve bu değişiklik de geçici fark yaratmaktadır. O nedenle, konsolidasyon prosedürleri kapsamında yapılan eliminasyon işlemleri sonrasında, B işletmesinin bilgisayarla ilgili olarak raporladığı 9.000 TL'lik defter değeri 12.000 TL'ye yükselmiştir ve 3.000 TL'lik vergilendirilebilir geçici fark

ortaya çıkmıştır. İlgili maddi duran varlık, B işletmesinin finansal durum tablosunda yer aldığından, ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanırken, B işletmesinin vergi oranının (%25) dikkate alınması uygun olacaktır:

Ertelenmiş Vergi Gideri	750*	
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		750
Grup içi maddi duran varlık satış işleminin eliminasyonu ile ilgili ertelenmiş vergi kaydı		

* Konsolidasyon prosedürleri doğrultusunda maddi duran varlık satış işleminden doğan zarar iptalinden (4.000 TL), muhasebeleştirilen ek amortisman giderininin (1.000 TL) düşülmesi ile hesaplanan vergilendirilebilir geçici farkın %25'i.

Maddi duran varlıkla ilgili olarak ortaya çıkan toplam ertelenmiş vergi yükümlülüğü aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:



Şekil 2. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesaplamalarının Özeti

Konsolidasyon prosedürleri kapsamında finansal durum tablosunda yer alan kalemler satır satır birleştirildiği için, bu işlemle ilgili olarak B'nin bireysel finansal durum tablosunda raporladığı 250 TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü ile grup içi işlemlerin eliminasyonundan doğan 750 TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplanacak ve konsolide finansal durum tablosunda raporlanacak 1.000 TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır.

Grup içi maddi duran varlık satış işlemi ile ilgili zararın iptalinden (4.000 TL) ve ayrılan ek amortisman giderinden (1.000 TL) oluşan eliminasyon işlemlerinin kar/zarar üzerinde yarattığı toplam değişimin, vergi etkisi (750 TL) ile netleştirilmesi sonucunda ulaşılan tutar 2.250 TL (4.000 TL – 1.000 TL – 750 TL) olmaktadır. Kardaki söz konusu artış, kontrol gücü olmayan paylar ana ortaklığın hissedarı olmadığından, ana ortaklığın birikmiş/dağıtılmamış karlarını (geçmiş yıllar karları/zararları) artıracak, kontrol gücü olmayan paylarla ilgili herhangi bir eliminasyon işlemi söz konusu olmayacaktır.

Yukarıdaki işlem, A ana ortaklığının B bağlı ortaklığına maddi duran varlık satışı yerine tam tersi olarak B bağlı ortaklığının A ana ortaklığına varlık satışı şeklinde olsaydı (aşağı yönlü işlem yerine yukarı yönlü işlem), grup içi işlemlerin eliminasyonu (satış zararının iptali ve amortisman düzeltilmesi) ile ilgili kayıtlarda temel olarak bir farklılık olmayacaktı. Sadece A ve B işletmelerinin vergi oranları farklı olduğu için, ertelenmiş vergi ile ilgili yapılan kayıta, B işletmesi yerine A işletmesinin vergi oranı (%22) kullanılarak ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilmesi gerekecekti.

Ayrıca, grup içi satış işlemi ile ilgili gerçekleşmemiş zararın iptalinden ve ayrılan ek amortisman giderinden oluşan eliminasyon işlemlerinin kar/zarar üzerinde yarattığı toplam değişimin vergi etkisi ile netleştirilmesi sonucunda ulaşılan tutar, paylarla orantılı olarak ana ortaklık birikmiş/dağıtılmamış karlarını ve kontrol gücü olmayan payları artıracak şekilde dağıtılacaktı.

Grup işletmeleri arasında yapılan duran varlık satışları ile ilgili eliminasyon işlemleri, bu işlemlerin ertelenmiş vergi etkisi ve özkaynağa etkileri, aşağıda yer alan Tablo 2'de özetlenmiştir:

Tablo 2. Duran Varlık Satışları ile İlgili Eliminasyon İşlemlerinin Ertelemiş Vergi ve Özkaynak Etkileri

	Eliminasyon İşlemleri	Ertelemiş Vergi	Kontrol Gücü Olmayan Paylar
Yukarı Yönlü (Bağlı Ortaklıktan Ana Ortaklığa) Duran Varlık Satışı	Duran varlık satışıyla ilgili kar veya zarar elimine edilir ve duran varlığın değeri, grup içi satış işlemi hiç yapılmamış olsaydı sahip olacağı defter değerine getirilir. Benzer şekilde amortisman gideri ve birikmiş amortisman hesapları ile ilgili eliminasyon işlemleri yapılarak, grup içi satış işlemi hiç yapılmamış olsaydı kaydedilecek amortisman tutarlarına geri dönülür.	Duran varlık satışından kaynaklanan ve elimine edilen gerçekleşmemiş kar veya zarar tutarı ile amortisman giderinde yapılan düzeltme (azalış veya artış) dikkate alınarak “ertelenmiş vergi varlığı” veya “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” muhasebeleştirilir.	Eliminasyon işlemlerinin kar/zarar üzerinde yarattığı toplam değişimin vergi etkisi ile netleştirilmesi sonucunda ulaşılan tutar, paylarla orantılı olarak ana ortaklığın birikmiş/dağıtılmamış karlarından ve kontrol gücü olmayan paylardan düşülür veya ana ortaklığın dağıtılmamış karlarına ve kontrol gücü olmayan paylara eklenir.
Aşağı Yönlü (Ana Ortaklıktan Bağlı Ortaklığa) Duran Varlık Satışı	Duran varlık satışıyla ilgili kar veya zarar elimine edilir ve duran varlığın değeri, grup içi satış işlemi hiç yapılmamış olsaydı sahip olacağı defter değerine getirilir. Benzer şekilde amortisman gideri ve birikmiş amortisman hesapları ile ilgili eliminasyon işlemleri yapılarak, grup içi satış işlemi hiç yapılmamış olsaydı kaydedilecek amortisman tutarlarına geri dönülür.	Duran varlık satışından kaynaklanan ve elimine edilen gerçekleşmemiş kar veya zarar tutarı ile amortisman giderinde yapılan düzeltme (azalış veya artış) dikkate alınarak “ertelenmiş vergi varlığı” veya “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” muhasebeleştirilir.	Eliminasyon işlemlerinin kar/zarar üzerinde yarattığı toplam değişimin vergi etkisi ile netleştirilmesi sonucunda ulaşılan tutar, ana ortaklığın birikmiş/dağıtılmamış karlarından düşülür veya birikmiş/dağıtılmamış karlarına eklenir.

5. SONUÇ

Konsolidasyonun amacı, bir ana ortaklık ile bağlı ortaklıklarının finansal tablolarının birleştirilerek, grubun finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının tek bir işletmeye aitmiş gibi sunulması, böylece gruba ilgili olarak yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer finansal tablo kullanıcılarına gerçeğe uygun bir sunum yapılmasını sağlamaktır.

31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanan TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardı kapsamında konsolidasyon yapılırken, öncelikle grup içi işlemlerin elimine edilmesi gerekmektedir. Grup içi işlemlerin en yaygın olanları, grup içi işletmelerin birbirlerine yaptıkları stok ve duran varlık satışlarıdır.

Bu çalışmada, grup içi satışlarla ilgili olarak konsolidasyon prosedürleri kapsamında eliminasyon işlemlerinin nasıl yapılacağı ve söz konusu işlemlerin ertelenmiş vergi etkileri ele alınmıştır.

Eliminasyon işlemlerinin nasıl yapılacağı konusunda literatürde netlik mevcutken, eliminasyon işlemlerinden doğan ertelenmiş verginin nasıl raporlanacağı ile ilgili son derece sınırlı kaynak ve yönlendirme mevcuttur. TFRS 10 ve TMS 12 standartlarında, konsolidasyonla ilgili ertelenmiş vergi konusuna birer cümle ile değinilmekte, konuyla ilgili detaylı yönlendirme veya uygulama örneği yer almamaktadır. TMS 12 standardı, güncellenen ya da yeni yayımlanan standartlar ile değişikliğe uğramış ancak TFRS 10 ile ilgili olarak söz konusu standartta herhangi bir güncelleme olmamıştır.

Eliminasyon işlemlerinin birden fazla işletmenin kar veya zarar tablosunu ve/veya finansal durum tablosunu etkiliyor olması nedeniyle, eliminasyon işlemleri sonucunda ortaya çıkan geçici farkların hangi işletmenin vergi oranı ile çarpılarak ertelenmiş vergi tutarının hesaplanacağı konusunda belirsizlik mevcuttur. O nedenle bu çalışmada, grup içi satışlarla ilgili olarak konsolidasyon prosedürleri kapsamında yapılan eliminasyon işlemlerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü hesaplamaları için kullanılması gereken vergi oranları ile ilgili farklı görüşlere yer verilmiştir. Bazı çalışmalarda varlığı elinde tutan (satın alan) işletmenin vergi oranının uygulanması gerektiği yer alırken, bazı çalışmalarda da elimine edilen kar veya zarar, satışı yapan işletmenin kar veya zararı olduğu için, satan işletmenin vergi oranının kullanılması gerektiği belirtilmektedir.

Kullanılacak vergi oranı belirlenirken, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de yer alan önemlilik kriterini dikkate almak gereklidir. Satın alan veya satan işletmenin vergi oranları kullanılarak hesaplanan ertelenmiş vergi tutarları arasında önemli bir farklılık olmaması durumunda, hangisinin seçileceğinin finansal tablo kullanıcılarının kararlarına da önemli bir etkisi olmayacaktır. Ancak tutarlar arasında önemli bir farklılık bulunması durumunda, satın alan ve satan işletmenin vergi oranları kullanılarak ayrı ayrı yapılan hesaplamalar sonucunda ortaya çıkan finansal etkinin dipnotlarda açıklanması hem anlamlı olacak, hem de bu sayede Kavramsal Çerçeve’de faydalı finansal bilginin temel niteliksel özelliklerden biri olarak yer alan “gerçeğe uygun sunum”un özelliklerinden biri olan tam bir sunum sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Demir, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan (2009), UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon (Açıklamalar ve Uygulamalar), Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Gornik-Tomaszewski, Sylwia ve Larson, Robert K. (2014), New Consolidation Requirements Under IFRS, *Review of Business*, 35(1), 47-58.
- Grant Thornton, Deferred Tax – a Chief Financial Officer’s Guide to Avoiding the Pitfalls, February 2013, <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2013/18919-gti-ifrs-ias-12-report-upd.pdf>, Erişim tarihi: 20.12.2017.
- Grant Thornton, Under Control? A Practical Guide to Applying IFRS 10 Consolidated Financial Statements, February 2017, http://www.gtturkey.com/UD_OBJS/PDF/IFRS/IFRS_10_guide_Under_Control_February_2017.pdf, Erişim tarihi: 01.12.2017.
- Kaya, İdil (2011), *Konsolide Finansal Tablolar*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Kıymetli Şen, İlker, Üçoğlu, Derya ve Terzi, Serkan (2015), *Konsolide Finansal Raporlama*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Maroun, Warren ve Van Zijl, Wayne (2016), Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12, *The British Accounting Review*, (48), 220-239.
- Mirza, Abbas Ali ve Holt, Graham J. (2011), *Practical Implementation Guide and Workbook for IFRS*, 3. Baskı, New Jersey: John Wiley & Sons.
- Özcan, Ahmet (2016), UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Ertelemiş Verginin Muhasebeleştirilmesi, *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 4(4), 144-150.
- Özkan, Azzem (2009), TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (32), 97-112.
- Pacter, Paul (1994), Consolidations and Deferred Income Taxes, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 9(3), 607-618.
- Poroy Arsoy, Aylin (2016), *Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Edinim Tarihindeki Konsolidasyon Prosedürleri*, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (69), 25-40.
- Sayar, A. R. Zafer (2013), UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Mali Kar ve Ticari Kar ile Ertelemiş Vergiler, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 13(40), 15-27.
- Şavlı, Tuba (2014), *Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_10_2018.pdf, Erişim Tarihi: 27.08.2018.
- TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_12_2018.pdf, Erişim Tarihi: 30.09.2018.
- Topçu, Sinan (2015), IAS (TMS) 12 Gelir Vergileri Standardına Kavramsal Yaklaşım, *Mali Çözüm Dergisi*, 25(129), 37-57.
- Van Zijl, Wayne ve Maroun, Warren (2017), Discipline and punish: Exploring the application of IFRS 10 and IFRS 12, *Critical Perspectives on Accounting*, (44), 42-58.

