T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE TÜRK VERGİ YASALARI ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN MUHASEBE SÜRECİNE ETKİLERİ: BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

DOKTORA TEZİ

Hazırlayan
Sezer ÖKSÜZ

Danışmanı
Prof. Dr. Ekrem YILDIZ

Ocak - 2018
KIRIKKALE

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE TÜRK VERGİ YASALARI ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN MUHASEBE SÜRECİNE ETKİLERİ: BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

DOKTORA TEZİ

Hazırlayan
Sezer ÖKSÜZ

Danışmanı
Prof. Dr. Ekrem YILDIZ

Ocak - 2018
KIRIKKALE

KABUL-ONAY

Prof. Dr. Ekrem YILDIZ danışmanlığında Sezer ÖKSÜZ tarafından hazırlanan "Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Yasaları Arasındaki Farklılıkların Muhasebe Sürecine Etkileri: Bir Uygulama Örneği" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalında Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

29/01/2018

Prof. Dr. Ekrem YILDIZ (Başkan)

Doç. Dr. Selçuk KENDİRLİ

Doç. Dr. M. Veysel KAYA

Yrd. Doç. Dr. Yusuf DİNÇ

Yrd. Doç. Dr. Selim CENGİZ

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

…/…/2018

Prof. Dr. İsmail AYDOĞAN

Enstitü Müdürü

Kişisel Kabul Sayfası

Doktora Tezi olarak sunduğum "Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Yasaları Arasındaki Farklılıkların Muhasebe Sürecine Etkileri: Bir Uygulama Örneği" adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu beyan ederim.

29/01/2018

Sezer ÖKSÜZ

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın, Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Yasaları arasındaki farklılıkların muhasebe sürecine etkilerinin belirlenmesi açısından literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında değerli emeği ve yardımı bulunan tez danışmanım Prof. Dr. Ekrem YILDIZ'a, çalışma boyunca desteklerini esirgemeyen tez izleme komitesi üyeleri Doç. Dr. M. Veysel KAYA ve Yrd. Doç. Dr. Yusuf DİNÇ'e teşekkürlerimi sunarım. Tez çalışmamda her türlü yardımı gönüllüce sağlayan çalışma arkadaşım Doç. Dr. İbrahim BOZKURT'a ayrıca teşekkür ederim. Son olarak tüm hayatım boyunca olduğu gibi doktora eğitimim ve tez çalışmamın hazırlanma döneminde de her zaman desteklerini gördüğüm anneme, babama, kardeşime, sabrıyla yanımda olan eşime ve oğlum Eren'e derin sevgilerimle teşekkür ederim.

Sezer ÖKSÜZ

ÖZET

Öksüz, Sezer, "Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Yasaları Arasındaki Farklılıkların Muhasebe Sürecine Etkileri: Bir Uygulama Örneği", Doktora Tezi, Kırıkkale, 2017.

Firma bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi, muhasebe standartları ile vergi mevzuatlarının farklılaşmasından kaynaklanır. Bu tezin esas amacı; imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarlarına neden olan temel standartları belirlemek ve böylece politika yapıcılara faydalı bilgiler sunmaktır. Bu amaç doğrultusunda, Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Kanunları arasındaki farklılıklar ortaya konulmuş, Ertelenmiş Vergi Varlığına ve Yükümlülüğüne neden olan hesap kalemlerinin ve standartların neler olduğu ve bunların hangi tutarda ertelenmiş vergi yarattığı belirlenmiştir. Çalışmada; BİST İmalat Sanayi Sektörünün, 9 alt sektöründe faaliyet gösteren 158 firmanın 2011-2016 dönemleri arasındaki 6 yıllık finansal tablo ve dipnot bilgileri, veri olarak kullanılmıştır. Daha sonra ise çalışma hipotezleri Mann-Whitney U ve Kruskal Wallis H testleri ile test edilmiştir.

Analiz sonuçlarına göre, özellikle Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ile Çalışanlara Sağlanan Faydalar standartlarının ertelenmiş vergi varlığına; Maddi Duran Varlıklar ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarının da ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olduğu tespit edilmiştir. Analize konu firmalar açısından, 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak 22,6 Milyar TL Ertelenmiş Vergi Varlığı, 22,1 Milyar TL ise Ertelenmiş Vergi Yükümlüğü tutarı ortaya çıkmıştır. Bu çalışma ertelenmiş vergi tutarları arasında belirgin bir fark olmadığını göstermektedir. Bu tezin ileri sürdüğü sav; Türk Vergi Mevzuatı ile muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasının önemli olduğu ve uyumlaştırma çalışmalarına da öncelikle bu tezde ortaya konulan standartlardan başlanabileceğidir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Türk Vergi Yasaları, Ertelenmiş Vergi

ABSTRACT

Öksüz, Sezer, "Effects of differences between Turkish Accounting Standards and Turkish Tax Laws on Accounting Process: An Application Example", Ph. D. Thesis, Kırıkkale, 2017

Deferred taxes in firms balance sheets are results of differences between of accounting standards and tax legislation. Major objective of this thesis is to set out the main standards that causes deferred taxes entity and tax liability for the companies in manufacturing industry sector and thus is to provide useful information to policy makers. For this purpose, differences between Turkish Accounting Standards and Tax Laws are stated, accounting items and standards causing Deferred Tax entity and tax liabilities, and amount of defered taxes they created was defined. In this study financial statements and footnote informations of 158 companies working in 9 subsectors of BIST Manufacturing Industry Sector's data from 6 years (2011-2016) were used. Study hypothesis were analysed by using Mann-Whitney U and Kruskal Wallis H tests.

Acccording to results of analysis we found that especially with Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance, Standards of Employee Benefits is causing deferred taxes entity and we also found that standards of Property, Plant and Equipment and Intangible Assets are causing deferred taxes liability. From the perspective of the companies analysed during this 6 year aproximately 22,6 billion TL of Deferred Tax Entity and 22.1 billion TL of Deferred Tax Liability amount was defined. This study shows that there is no distinct difference amounts of Deffered Taxes. Claim of this thesis is that it is important to harmonize Turkish Tax legislation and Accounting Standards and harmonization work can be done starting from the standards stated especially in this thesis.

Keywords: Turkish Accounting Standards, Turkish Tax Laws, Deferred Tax.

KISALTMALAR

AB : Avrupa Birliği

ARGE : Araştırma Geliştirme

BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

FASB : Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

IAS : International Accounting Standards

IASB : International Accounting Standards Board

IASC : International Accounting Standards Commite

IFRS : International Financial Reporting Standards

KDV : Katma Değer Vergisi

KGK : Kamu Gözetimi Kurumu

KKDF : Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

MSUGT : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TÜRMOB : Türkiye Muhasebeciler Odası Birliği

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS : Uluslararası Muhasebe Standartları

UMSK : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

US GAAP : ABD Genel Kabul Muhasebe İlkeleri

VUK : Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Hasılat Standardı İle Vergi Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar 22
Tablo 2: Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Ortaya Çıkış Nedenleri 26
Tablo 3: Stoklar Standardı İle Vergi Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar 35
Tablo 4: Maddi Duran Varlıklar Standardı İle Vergi Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar 43
Tablo 5: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı İle Vergi Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar 50
Tablo 6: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Varlıklar Standardı İle Vergi Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar 53
Tablo 7: Borçlanma Maliyetleri Standardı İle Vergi Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar 56
Tablo 8: İmalat Ana Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü Tutarlarının Yıllara Göre Dağılımı 77
Tablo 9: Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü Tutarlarının Alt Sektörlere ve Yıllara Göre Dağılımı 78
Tablo 10: Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan En Önemli Standart Uygulamaları İle Hesap Kalemleri 171
Tablo 11: Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan En Önemli Standart Uygulamaları İle Hesap Kalemleri 172
Tablo 12: Standart Matrisi 176
Tablo 13: Hesap Matrisi 177
Tablo 14: Çalışmaya Konu Firmaların Sektörlere Göre Dağılımı 179
Tablo 15: Standart Uygulamalarının Neden Olduğu Ertelenmiş Vergi Varlığına ve Yükümlülüğüne İlişkin Özet İstatistiki Bilgiler 180
Tablo 16: Standart Uygulamalarının Neden Olduğu Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü Tutarları İçin Normallik Testi Sonuçları 181
Tablo 17: Ertelenmiş Vergi Varlıklarına İlişkin Analiz Sonuçları 188
Tablo 18: Ertelenmiş Vergi Varlığı Üzerinde Standart ve Yıl Etkisinin Analizi 190
Tablo 19: Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerine İlişkin Analiz Sonuçları 195
Tablo 20: Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Üzerinde Standart ve Yıl Etkisi 197
Tablo 21: İlgili Sektörlerde Ortaya Çıkan Ertelenmiş Vergi Varlığına ve Yükümlülüğüne Neden Olan Veya Olmayan Standart Uygulamaları 198

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: İmalat Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü Tutarlarının Yıllara Göre Dağılımı 79
Grafik 2: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarları 81
Grafik 3: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları 82
Grafik 4: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarı Top. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Standart Bazında) 83
Grafik 5: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri 84
Grafik 6: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarı Top. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Hesap Bazında) 85
Grafik 7: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ert. Vergi Yük. Tutarları 86
Grafik 8: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektöründe Ert. Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları 87
Grafik 9: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ert. Vergi Yüküm. Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Standart Bazında) 88
Grafik 10: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri 89
Grafik 11: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ert. Vergi Yüküm. Top. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Hesap Bazında) 90
Grafik 12: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarları 91
Grafik 13: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları 92
Grafik 14: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarı Top. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında) 93
Grafik 15: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri 94
Grafik 16: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Top. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında) 95
Grafik 17: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ert. Vergi Yüküm. Tutarları 96
Grafik 18: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları 97
Grafik 19: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ert. Vergi Yük. Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında) 98
Grafik 20: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri 99
Grafik 21: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Top. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında) 100
Grafik 22: Metal Eşya, Makine ve Gereç Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarları 101
Grafik 23: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları 102

Grafik 24: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Standart) 103
Grafik 25: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri 104
Grafik 26: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Hesap)..... 105
Grafik 27: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ert. Vergi Yük. Tut. 106
Grafik 28: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektöründe Ert. Vergi Yüküm. Neden Olan Standart Uygulamaları 107
Grafik 29: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ert. Vergi Yük. Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Standart) 108
Grafik 30: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri..... 109
Grafik 31: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yük. Top. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında) 110
Grafik 32: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları 111
Grafik 33: Metal Ana Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları 112
Grafik 34: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Topl. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart) 113
Grafik 35: Metal Ana Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri..... 114
Grafik 36: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Top. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap) 115
Grafik 37: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutar .. 116
Grafik 38: Metal Ana Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları 117
Grafik 39: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ert. Vergi Yük. Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında) 118
Grafik 40: Metal Ana Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri 119
Grafik 41: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ert. Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında) 120
Grafik 42: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ür. Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları 121
Grafik 43: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları..... 122
Grafik 44: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarı Top. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart) 123
Grafik 45: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri 124
Grafik 46: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ür. Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top.Oranı (Hesap)..... 125
Grafik 47: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ür. Sek. Ert. Vergi Yük. Tutarları.... 126

Grafik 48: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları 127
Grafik 49: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörünün Ert. Vergi Yük. Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Standart) 128
Grafik 50: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri..... 129
Grafik 51: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörünün Ert. Vergi Yük. Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Hesap)..... 130
Grafik 52: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları 131
Grafik 53: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları..... 133
Grafik 54: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarı Top. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Standart) 133
Grafik 55: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri 134
Grafik 56: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarı Top. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap).... 135
Grafik 57: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları 136
Grafik 58: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları..... 137
Grafik 59: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ert. Vergi Yük. Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart) 138
Grafik 60: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri..... 139
Grafik 61: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yük. Top. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap) 140
Grafik 62: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları..... 141
Grafik 63: Gıda, İçki ve Tütün Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları 142
Grafik 64: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart) 143
Grafik 65: Gıda, İçki ve Tütün Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri..... 144
Grafik 66: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap)..... 145
Grafik 67: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tut ... 146
Grafik 68: Gıda, İçki ve Tütün Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları 147
Grafik 69: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ert. Vergi Yükümlülüğü Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart) 148
Grafik 70: Gıda, İçki ve Tütün Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri 149

Grafik 71: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ert. Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap) 150
Grafik 72: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ert Vergi Varlığı Tutarları 151
Grafik 73: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları 152
Grafik 74: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Standart) 153
Grafik 75: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri 154
Grafik 76: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ert. Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Hesap) 155
Grafik 77: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ert. Vergi Yük. Tutarları .. 156
Grafik 78: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Ert. Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları 157
Grafik 79: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ert. Vergi Yük. Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart) 158
Grafik 80: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri 159
Grafik 81: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yük. Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Hesap) 160
Grafik 82: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları 161
Grafik 83: Diğer İmalat Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları 162
Grafik 84: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Top. Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında) 163
Grafik 85: Diğer İmalat Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri 164
Grafik 86: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplam Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında) 164
Grafik 87: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tut .. 165
Grafik 88: Diğer İmalat Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları 166
Grafik 89: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Top. Oranı (Standart) 167
Grafik 90: Diğer İmalat Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri 168
Grafik 91: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ert. Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında) 169
Grafik 92: İmalat Sanayi Ana Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları 173
Grafik 93: İmalat Sanayi Ana Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tut 174
Grafik 94: İmalat Sanayi Ana Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları 174
Grafik 95: İmalat Sanayi Ana Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları 175

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ ..... **İ**
ÖZET ..... **ii**
ABSTRACT ..... **iii**
KISALTMALAR ..... **iv**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **v**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **vi**
İÇİNDEKİLER ..... **x**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE SÜRECİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

1.1 TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ **4**
1.2 MUHASEBE STANDARTLARI **5**
1.2.1 Uluslararası Muhasebe Standartları 7
1.2.2 Türkiye Muhasebe Standartları 8
1.2.3 Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanma Süreci 8
1.3 VERGİ KANUNLARI **10**
1.3.1 Vergi Usul Kanunu 10
1.3.2 Gelir Vergisi Kanunu 10
1.3.3 Kurumlar Vergisi Kanunu 11
1.3.4 Katma Değer Vergisi Kanunu 12
1.3.5 Diğer Vergi Kanunları 12
1.4 DİĞER DÜZENLEMELER **12**

İKİNCİ BÖLÜM
TMS VE VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİNDEKİ FARKLILIK VE UYGULAMALAR

2.1 TMS 18 NO'LU STANDARDA GÖRE HASILATIN ÖLÇÜMÜ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİSEL AÇIDAN FARKLILIKLAR **14**
2.1.1 Hasılatın Ölçümü 15

2.1.2 İşlemin Ayrıştırılması 16
2.1.3 Mal Satışı 16
2.1.4 Hizmet Sunumları 17
2.1.5 Faiz, İsim Hakları ve Temettü Gelirleri 17
2.1.6 Özellikli Durumlar 17
2.1.7 Vergi Uygulamaları ile Standart Arasındaki Farklılıklar 18
2.1.7.1 Vadeli Satışlar 19
2.1.7.2 Şarta Bağlı Satışlar 20
2.1.7.3 Satış Hasılatına Dahil Edilmiş Satış Sonrası Hizmet Bedeli 21
2.2 TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 23
2.2.1 TMS 12 Standardının Amacı ve Kapsamı 24
2.2.2 Ertelenmiş Vergi Borçları ve Varlıkları 25
2.3 TMS 2 STOKLAR STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 31
2.3.1 TMS 2 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı 31
2.3.2 Stokların Değerlemesi ve Maliyeti 32
2.3.3 Vergi Uygulamaları ile Standart Arasındaki Farklılıklar 33
2.4 TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 36
2.4.1 TMS 16 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı 36
2.4.2 TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi 36
2.4.3 Standarda Göre Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Uygulaması 37
2.4.4 Vergi Uygulamaları ile Maddi Duran Varlıklar Standardı Arasındaki Farklılıklar 38
2.4.4.1 Maddi Duran Varlık Alımları – Ölçümlenmesi 38
2.4.4.2 Binek Otomobiller 38
2.4.4.3 Yedek Parça, Bakım Malzemeleri, Sürekli Kontrol 39
2.4.4.4 Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü 39
2.4.4.5 Amortisman Uygulamaları 40
2.4.4.6 Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi 43

2.5 TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 45
2.5.1 TMS 38 Standardı'nın Amaç ve Kapsamı 45
2.5.2 TMS 38'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi 46
2.5.3 Vergi Uygulamaları ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Arasındaki Farklılıklar 47
2.5.3.1 Vade Farkları 47
2.5.3.2 Noter, Mahkeme, Kıymet Takdiri Vb. Giderler 48
2.5.3.3 Araştırma Giderleri 48
2.5.3.4 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü 48
2.5.3.5 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi 49
2.5.3.6 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman 49
2.6 TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 50
2.6.1 TMS 36 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı 50
2.6.2 TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi 51
2.6.3 Vergi Uygulamaları ile Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Arasındaki Farklılıklar 52
2.7 TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 54
2.7.1 TMS 23 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı 54
2.7.2 Vergi Uygulamaları ile Borçlanma Maliyetleri Standardı Arasındaki Farklılıklar 54
2.8 TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 57
2.8.1 TMS 37 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı 57
2.8.1.1 Karşılıklar 57
2.8.1.2 Koşullu Yükümlülükler 57
2.8.1.3 Koşullu Varlıklar 58

2.8.2 Vergi Uygulamaları ile Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı Arasındaki Farklılıklar 58
2.9 TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 60
2.9.1 TMS 19 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı 60
2.9.2 Vergi Uygulamaları ile Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Arasındaki Farklılıklar 61
2.10 TMS 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 63
2.10.1 TMS 20 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı 63
2.10.2 Vergi Uygulamaları ile TMS 20 Standardı'nın Arasındaki Farklılıklar 65
2.11 TMS 39 FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ 68
2.11.1 TMS 39 Standardının Amacı ve Kapsamı 68
2.11.2 Vergi Uygulamaları ile Finansal Araçlar Standardının Arasındaki Farklılıklar 71
2.12 LİTERATÜR TARAMASI 72

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BORSA İSTANBUL İMALAT SANAYİ SEKTÖRÜNDE YER ALAN FİRMALARA YÖNELİK UYGULAMA ANALİZİ

3.1 ARAŞTIRMANIN AMACI ve KONUSU 75
3.2 ARAŞTIRMANIN KAPSAMI ve SINIRLILIKLARI 76
3.3 ARAŞTIRMANIN VERİ SETİ ve YÖNTEMİ 77
3.4 AYRINTILI TABLOLARLA DESTEKLENMİŞ GRAFİK ANALİZLERİ80
3.4.1 Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü 80
3.4.1.1 Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sek. Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi ... 81
3.4.1.2 Taş Ve Toprağa Dayalı İmalat Sek. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 86

3.4.2 Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü 90
3.4.2.1 Orman Ürünleri ve Mobilya Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı 91
3.4.2.2 Orman Ürünleri ve Mobilya Sekt. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 96
3.4.3 Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü 100
3.4.3.1 Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi 101
3.4.3.2 Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi 106
3.4.4 Metal Ana Sanayi Sektörü 110
3.4.4.1 Metal Ana Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi 111
3.4.4.2 Metal Ana Sanayi Sekt. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi 115
3.4.5 Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü 120
3.4.5.1 Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi 121
3.4.5.2 Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi 125
3.4.6 Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü 130
3.4.6.1 Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi 131
3.4.6.2 Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi 136
3.4.7 Gıda, İçki ve Tütün Sektörü 140
3.4.7.1 Gıda, İçki ve Tütün Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi 141
3.4.7.2 Gıda, İçki ve Tütün Sektöründe Ert. Vergi Yükümlülüğü Analizi 146
3.4.8 Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü 150
3.4.8.1 Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı 151
3.4.8.2 Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi 156
3.4.9 Diğer İmalat Sanayi Sektörü 160
3.4.9.1 Diğer İmalat Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi 161
3.4.9.2 Diğer İmalat Sanayi Sektöründe Ert. Vergi Yükümlülüğü Analizi 165
3.4.10 Sektöre İlişkin Genel Değerlendirme 169
3.5 İSTATİSTİKİ ANALİZLER 178

3.5.1 İstatistiki Analizlerde Kullanılacak Veri ve Metodoloji 178
3.5.2 Ertelenmiş Vergi Varlığına Yol Açan Standartlara İlişkin Bulgular 183
3.5.3 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Yol Açan Standartlara İlişkin Bulgular 191

SONUÇ..... 200
KAYNAKÇA 204
EKLER..... 212

GİRİŞ

Günümüzde artan rekabet ortamında, işletmelerin şeffaf, güvenilir, analize uygun ve doğru bilgiyi yansıtan muhasebe kaydı tutması, buna göre raporlamalarını oluşturmaları önem arz etmektedir. İşletmelerin finansal durumları, alacak ve borç ilişkileri, varlık ve kaynakları bu muhasebe kayıt sistemleriyle ortaya konulabilmektedir. Bu finansal bilgilerin, işletmeyle ilgili bilgi kullanıcılarına sunulması finansal tablolar aracılığıyla sağlanmaktadır. Finansal tablolarda yer alan verilerin doğruluğu, güvenilirliği ve geçerliliği, bilgi kullanıcıları açısından son derece önem arz etmektedir. İşletmeler bu finansal bilgilerini oluştururken, önceden belirlenmiş düzenlemelere uymak zorundadır. Bunun nedeni tüm işletmelerin aynı kayıt düzeni ve kurallar bütünü içerisinde hareket etmesinin sağlanmasıdır.

Küreselleşen Dünyada, işletmelerin ticari faaliyetlerinin ortak bir dilde kayıt altına alınması ve raporlanması gerekliliği ülkeler arasında ortak bir muhasebe standardının oluşmasını sağlamıştır. Türkiye de, oluşturulan bu muhasebe standartlarına zaman içerisinde uyum sağlamaya çalışarak mevcut muhasebe sistemini bu yönde düzenlemektedir. Türkiye'de muhasebe sistemi son yıllara kadar Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümleri ekseninde şekillendirilmiştir. Devlet, işletmelerin finansal işlemlerinin kaydedilmesini, vergi matrahlarının tespiti amacıyla yönlendirmesi ve buna ilişkin düzenlemeler yapması, muhasebeleştirme ve raporlama sürecini doğrudan belirlemektedir. Bununla birlikte uluslararası alanda oluşturulmuş muhasebe standartları ile mevcut vergisel düzenlemeler, muhasebe kayıt sürecinde bazı farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu çalışma ile bu farklılıkların neler olduğu ve işletmelerin finansal tablolarına yansımalarını, muhasebe sürecine etkilerini, zaman içerisinde devletin bu standartlara daha da uyumlu bir vergi mevzuat yapısı oluşturması gerekip gerekmediği ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu yönüyle tezimiz gelecekte işletmeleri ikili bir kayıt sisteminden kurtaracak mevzuat yapısının ortaya konmasında yönlendirici olacaktır. Bu tez ile işletmelerin finansal nitelikteki işlemlerinin kayıt altına alınmasında uyguladıkları Türkiye Muhasebe Standartları ile uymak zorunda oldukları vergi yasalarının getirmiş olduğu farklı düzenlemelerin ortaya çıkardığı durumların belirlenmesi

amaçlanmıştır. Bu farklı düzenlemelerin ortaya çıkardığı durumların muhasebe süreçlerine etkilerinin tespit edilmesiyle literatüre katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Tezin ilk bölümünde Türkiye'de muhasebe sürecine ilişkin düzenlemelerin neler olduğu ortaya konulmuştur. İşletmelerin finansal işlemlerinin kayıt altına alınması ve raporlanması sürecinde hangi yasalara ve düzenlemelere göre hareket etmeleri gerektiği noktasında kısa bilgiler verilmiştir.

Tezin ikinci bölümünde, Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Kanunlarının muhasebe uygulamalarında neden oldukları farklılıklar ortaya konulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları açıklanarak vergi uygulamaları ile ayrışan yönleri ele alınmıştır. Bu bölümde tüm işletmeleri yakından ilgilendiren standartlar öncelikli olarak ele alınmıştır. Standartlar ile vergi düzenlemeleri arasındaki temel ve önemli farklılıklar ortaya konulmuştur. Konunun kapsamının geniş olması, her bir standarda ilişkin farklılıkların ayrı bir çalışma konusu olabilecek nitelikte olması nedeniyle bu bölümde daha öz ve temel farklılıklar üzerinde durulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye'deki Vergi Mevzuatı uygulamaları arasındaki yaklaşım farklılıklarının, işletmelerin muhasebe sürecine ve dolayısıyla da mali tablolarına "sürekli" ve "geçici" vergi farklılıkları olarak yansıdığı ortaya konulmuştur.

Tezin uygulama bölümü olan üçüncü bölümünde; BİST İmalat Sanayi sektöründe yer alan işletmelerin, finansal tablolarındaki geçici vergi farklılıklarına neden olan temel standartların ve hesap kalemlerinin tespit edilmesine yönelik ayrıntılı analizlere yer verilmiştir. Önceki bölümlerde ortaya konulan farklılıkların işletmelerin muhasebe sürecine reel anlamda nasıl yansıdığı ve geçici farklılıklara hangi standartların fiilen hangi boyutta etki ettiğinin analizi, bu bölümün temel odak noktasını oluşturmuştur.

Uygulama bölümünde; öncelikle çalışmanın konusu, amacı, kapsamı, sınırlılıkları, yöntemi, veri seti, varsayım ve hipotezlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Sonrasında ise tablolarla desteklenmiş ayrıntılı grafik gösterimi ve istatistiki analizler kullanılarak elde edilen analiz bulguları yorumlanmıştır.

İlgili bölümde gerçekleştirilen analizlerde, İmalat Sanayi Sektörünün, 9 alt sektöründe faaliyet gösteren 158 firmanın 2011-2016 dönemleri arasındaki 6 yıllık finansal tablo ve dipnot bilgileri, veri olarak kullanılmıştır. Çalışmada, öncelikle Ertelenmiş Vergi Varlığına ve Yükümlülüğüne neden olan hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin hangi tutarda vergi varlığı ve yükümlülüğü yarattığı, her bir firma için ayrı ayrı belirlenmiş, sonrasında ise bu hesaplarla ilişkili olan standartlar tespit edilmiştir. Hangi standartların ertelenmiş vergi varlığına ya da yükümlülüğüne neden olduğunun tespit edilebilmesi için, 6 yıllık dönemde, 224 hesap kalemine ilişkin toplam 4.795 adet veri kullanılmıştır. Çalışmaya temel teşkil eden bu veriler, her bir firmanın 6 yıllık faaliyet raporlarının (toplam da 948 faaliyet raporunun) detaylı bir şekilde incelenmesi sonucunda elde edilmiştir. Bu veriler aracılığıyla, SPSS 16 (Statistical Package for the Social Sciences) programında, Mann-Whitney U ve Kruskal Wallis H testleri yapılarak, çalışmanın hipotezleri test edilmiştir.

Güncel veriler ile yapılan analizler sonucunda elde edilen bulguların, piyasa yapıcıları için faydalı çıkarımlar sunacağı ve çalışmanın yazındaki boşluğu doldurarak literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Sonraki dönemlerde, araştırmacılar; bu tezde yer verilen analizleri farklı sektörlerde uygulayarak, çalışma dönemini farklılaştırarak yahut uygulanan analiz yöntemini değiştirerek yapacakları çalışmalarla literatüre katkı sağlayabilirler.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE SÜRECİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

İşletmelerin finansal durumları, alacak ve borç ilişkileri, varlık ve kaynakları muhasebe kayıt sistemleriyle ortaya konulabilmektedir. Bu finansal bilgilerin, işletmeyle ilgili bilgi kullanıcılarına sunulması finansal tablolar aracılığıyla sağlanmaktadır. Finansal tablolarda yer alan verilerin doğruluğu, güvenilirliği ve geçerliliği, bilgi kullanıcıları açısından son derece önem arz etmektedir. İşletmeler bu finansal bilgilerini oluştururken, önceden belirlenmiş düzenlemelere uymak zorundadır. Bunun nedeni tüm işletmelerin aynı kayıt düzeni ve kurallar bütünü içerisinde hareket etmesinin sağlanmasıdır. Tezin birinci bölümünde Türkiye'de muhasebe sürecinin işleyişine yönelik ortaya konulan düzenlemeler açıklanmıştır.

1.1 TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ

Bir bilgi sistemi olan muhasebe, işletmede farklı boyutlarda işlevler yerine getirmektedir. Muhasebe süreci kapsamında işletmelerin bir kısmı muhasebenin vergi matrahını belirlemesini ve borç alacak ilişkisinin takip edilmesini yeterli bulurken, bazı işletmeler ise muhasebe sürecinden tüm ilgi gruplarının ihtiyacına cevap verecek bilgilerin oluşturulmasını ve raporlanmasını bekler. Vergi Usul Kanunu'na dayanarak uygulamaya konulan Tek Düzen Muhasebe Sistemi, işletme faaliyetleriyle ilgili grupların bilgi ihtiyacı göz önünde tutularak hazırlanmıştır (Sevilengül, 2008: 16). 01.01.1994 yılında uygulamaya konulan Tek Düzen Muhasebe Sistemi, bilanço usulüne tabi olan işletmelerin mali nitelikteki işlemlerini, genel kabul görmüş ilkelere göre muhasebeleştirilerek güvenilir bilgi üretilmesini ve finansal tablolar aracılığıyla rapor edilmesini amaçlamaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 3).

Yapılan düzenleme,

a) Muhasebe verilerinin karar alıcılara etkin ve doğru şekilde sunulmasına,

b) İşletmelerin dönemsel faaliyetlerinin karşılaştırılabilmesi ve diğer işletmeler ile kıyaslamanın sağlanabilmesine,

c) Finansal tablolardaki hesapların tüm işletmeler için aynı olmasının sağlanmasına,

d) Muhasebe sisteminde anlam ve terim yönünden tekdüzeliğin sağlanmasına,
e) İşletmeler ile bilgi kullanıcıları arasında şeffaflığın ve güven ortamının sağlanmasına yöneliktir.

Bu düzenleme kapsamındaki işletmeler, muhasebe sistemlerini bu tebliğde yer alan hükümlere göre düzenleyeceklerdir. Fakat işletmeler vergilendirmeye esas kârın belirlenmesi esnasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önüne almak zorundadırlar. Başka bir ifadeyle, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilemez. İşletmeler bu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri içerecek biçimde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır (1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği). Tekdüzen Hesap Sistemi, yayınlanan tebliğden de anlaşılacağı üzere vergi temelli hazırlanmış olup, muhasebe süreçlerinin vergi ekseninde yürütülmesini sağlamıştır.

1.2 MUHASEBE STANDARTLARI

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve mali tabloların hazırlanmasını sağlayan kurallar bütünü olarak ifade edilebilir (Uslu, 1998: 25). Standart kavramı; belirlenmiş ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan anlamına gelmektedir. Muhasebe standartları ise, muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve mali tabloların hazırlanmasına kaynak teşkil eden kurallar bütünüdür. Muhasebenin finansal işlemlerden elde edilen bilgileri finansal bilgi kullanıcılarına sunması ve işletme faaliyetlerine ilişkin bilgileri doğru bir şekilde aktarabilmesi; aynı nitelikteki olayları benzer bir biçimde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilirliğin sağlanması, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere aktarılması ile sağlanabilir (Elitaş ve Elitaş, 2010: 1).

Ülkeler arasında muhasebe standartlarının uygulanmasında ve belirlenmesinde bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar, hukuki ve mali yapı, işletmelerin ortaklık yapıları ile finansman biçimleri, muhasebe mesleğinin gelişmişlik düzeyi, muhasebe bilgi kullanıcılarının niteliği gibi durumlardan ortaya çıkmaktadır. Son dönemde ülkeler arasındaki muhasebe standardı farklılıklarının giderilmesi amacıyla,

ülkeler kendi uygulamalarında yaptıkları düzenlemelerle UMS açısından uyumlaştırmaya çalışmaktadır (Başpınar, 2004: 56).

Tutarlı uygulanan ortak bir finansal dil, tüm yatırımcıların ve farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin, finansal sonuçlarını karşılaştırabilmelerini sağlayacaktır. Ulusal muhasebe sistemleri arasındaki farklılıklardan kaynaklanan sorunlar ortadan kaldırılabilecek ve uluslararası ticarette ortak bir raporlama sistemi kurulabilecektir. Muhasebeye ilişkin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın yaratacağı uluslararası ortak yaklaşım, denetim şirketlerinin ve işletmelerin ortaya çıkan muhasebe sorunlarına karşı tutarlı bir global yaklaşım geliştirmesini mümkün kılarak, uluslararası sermayenin daha kolay akışına izin verecektir. Ayrıca düzenleyici kurumlar açısından, farklı raporlama sistemlerinin kullandığı farklı yaklaşımların yaratacağı karmaşa da azalacaktır (Deloitte, 2014: 1).

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Elitaş ve Elitaş, 2010: 4) :

-Muhasebe uygulama sürecinde ortaya çıkan farklılıkların ortadan kaldırılması,

-Muhasebe ilkelerinde tekdüzenin sağlanması,

-Finansal tabloların açık, doğru, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasının sağlanması,

-İşletmeye ilgili grupların doğru karar verebilmesinin sağlanması,

-Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturulması.

Muhasebe standartlarının oluşturulması üç şekilde gerçekleştirilebilmektedir.

-Standartların yasama yoluyla oluşturulması,

-Standartların özel sektör düzenleyici kuruluşlar tarafından oluşturulması,

-Kamu sektörünün muhasebe standartlarını oluşturma yetkisini özerk bir kuruluşa devretmesi şeklindedir (Toroslu, 2011: 4).

1.2.1 Uluslararası Muhasebe Standartları

Globalleşme ile birlikte işletmelerin ticari faaliyetleri uluslararası alana taşınmış olup, işletmeler için yeterli ve güvenilir finansal bilgi akışının önemi artırmıştır. Ülkeler arasındaki farklı yasal düzenlemeler ve muhasebe uygulamaları, uluslararası düzeyde finansal tabloların hazırlanmasını zorunlu kılmıştır. Bu durum muhasebe uygulamalarında uluslararası kabul görmüş standartların ortaya çıkmasını sağlamıştır (Parlakkaya, 2010: 1). Merkezi Londra'da bulunan ve birtakım ülkelerin bağımsız muhasebe örgütleri tarafından kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) ülkeler arasındaki farklılıkların azaltılması için Uluslararası Raporlama ve Muhasebe Standartlarını geliştirmekte ve yayınlamaktadır (Demir ve Bahadır, 2009: 1). Bunun dışında Amerika Birleşik Devletleri'nde Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından ABD Genel Kabul Muhasebe İlkeleri (US GAAP) yayınlanmıştır. Bu iki muhasebe standardı seti bazı noktalarda birbirinden ayrışmaktadır. UMSK tarafından yayınlanan muhasebe standartları ilke bazlı standart niteliğinde iken, US GAAP standartları kural bazlıdır. İlke bazlı standartlarda işlemlerin şekilsel yönü değil ekonomik özü öncelikli iken, kural bazlı standartlar ise bütün uygulamaları içeren detaylı düzenlemeler şeklindedir (Toroslu, 2011: 10).

‘’1973 yılında kurulan UMSK global muhasebe standartlarının hazırlanması ve uygulanması sürecinde önemli bir rol oynamıştır. Kurulun amacı, finansal tabloların sunulmasında gerekli muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uyumu için çalışmak ve kamuya açık bir şekilde yayımlamaktır. 2000 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Commite - IASC) adı ile anılan Kurul, yeniden yapılandırma çalışmaları çerçevesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) adını almıştır. 2000 yılına kadar Kurul tarafından yayınlanan standartlar “Uluslararası Muhasebe Standartları-UMS” (International Accounting Standards – IAS) adını taşırken, 2000 yılından sonra “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS” (International Financial Reporting Standards – IFRS) adını almıştır. 2000’li yılların başında ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının da etkisiyle, UMSK’nın yayınladığı standartlara uyum yönünde dünya çapında bir görüş birliği oluşmaya başlamıştır. Bu gelişmelerin akabinde, UMS /UFRS ile Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nin (US GAAP)

arasındaki farkları giderme doğrultusunda çalışmalar yapmak üzere 18 Eylül 2002 tarihinde, Norwalk Anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşma, yakınsama (convergence) doğrultusunda atılan önemli bir adımdır'' (Gençoğlu vd., 2013: 19). UMSK'nın yayınladığı standartların işletmeler tarafından kullanılması, 2005 yılından sonra ciddi bir biçimde artış göstermiştir.

1.2.2 Türkiye Muhasebe Standartları

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devletin yönlendirmesiyle ortaya çıkmış olup ilk düzenlemeler gelişmiş ülkeler örnek alınarak uygulamaya konmuştur (Elitaş ve Elitaş, 2010: 4). Türkiye'de muhasebe düzenlemelerinin oluşturulmasında başlarda Fransa'nın etkisi hakim olmuştur. Daha sonraki dönemlerde Alman sistemi benimsenmiştir. 1950'li yıllardan sonra ise Amerika'nın yasal düzenlemelerinin etkisi altına girilmiştir. 1987 sonrasında Avrupa Birliği'ne üyelik girişimleri sürecinde AB düzenlemeleri belirleyici olmuştur. Günümüzde ise Uluslararası Muhasebe Standartları benimsenmiştir (Sağlam, 2001: 44).

Mali tabloların tek amacı, üzerinden verginin hesaplanacağı karın tespit edilmesi değildir. Vergi temelli muhasebe anlayışının benimsendiği Türkiye'de muhasebe standartlarına uyum süreci ile birlikte yeni bir dönem başlamıştır. Öncelikli olarak muhasebeden beklenen amaç değişime uğramıştır. Muhasebe meslek mensuplarının temel amacı vergiye tabi kazancın hesaplanması iken, muhasebe standartlarının asıl amacı doğru ve güvenilir finansal raporlamanın oluşturulmasıdır. Değişim bu yönde olmaya başlamıştır (Gençoğlu vd., 2013: 21).

1.2.3 Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanma Süreci

Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili ilk ciddi çalışma Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türkçeye çevirip yayınlaması ile başlamıştır. Daha sonra TÜRMOB tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuş ve kurul tarafından uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu 19 adet ulusal muhasebe standardı yayınlanmıştır (Üstünel, 2014: 1).

Türkiye'de muhasebe standartlarının hazırlanması hususunda Sermaye Piyasası Kurulu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu da çalışmalarda bulunmuştur. SPK mevzuatına tabi halka açık işletmeler, Sermaye Piyasası Kurulu'nun geliştirdiği standartlara uymak durumunda iken, bankalar ise Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun geliştirdiği standartlara uymak zorundaydılar. Sermaye Piyasası Kurulu 2003 yılında 33 adet Uluslararası Muhasebe Standardı'nı esas olarak uygulamaya koymuştur (Elitaş ve Elitaş, 2010: 4). Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ise 2002 yılında yayınladığı yönetmelik ile bankacılık sektörü ile ilgili 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır.

Standartlar konusunda çok başlı düzenlemeler karmaşıklığa neden olduğundan bunu engellemek için 4487 sayılı Kanunla Türkiye'deki muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayınlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliği niteliğindeki Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama standartlarına (UFRS/UMS) uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir. TMSK; Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını set olarak aynen uygulama konusunda ilke kararı almış ve Türkiye uygulamasına yönelik standartların tamamını 2006 yılının Nisan ayında yayımlamıştır.

İşletmelerin mali raporlarını, 2011 yılında TMSK'nın yetki ve görevlerini devir alan Kamu Gözetimi Kurumu tarafından oluşturulan TMS/TFRS'lere göre düzenlemeleri zorunlu hale getirilmiştir (Gençoğlu vd., 2013). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre işletmeler finansal tablolarını oluştururken TMS hükümlerine uymak zorundadırlar. TMS uygulama kapsamı dışında kalan işletmeler, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri (MSUGT) ve eki Tek Düzen Hesap Planının uygulanmasına devam edecek ve isteklerine bağlı olarak TMS'leri de uygulayabileceklerdir.

1.3 VERGİ KANUNLARI

Vergi, devletin kamu hizmetlerini finanse etmek için gerçek ve tüzel kişilerden hukuka dayanarak ödeme güçlerine göre zorunlu olarak aldığı ekonomik değerlerdir.

Verginin; kimlerden hangi konulardan ve hangi miktarlarda alınacağı, vergi borcunun doğuşu ve sona ermesi konusunda devlet ile kişiler arasındaki hak ve yükümlülükler maddi vergi hukukunun konusunu meydana getirir. Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile diğer vergi kanunları maddi vergi hukukunu oluşturur. Bunun yanında, vergi borcunun yerine getirilmesi, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili ile vergi uyuşmazlıklarının çözümü gibi konular ise şekli vergi hukukunun konusuna girer. Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında Kanun ile vergi yargısına ilişkin hükümler şekli vergi hukukunun kapsamına girer (Pehlivan, 2010: 19).

Türkiye'de yer alan özellikle muhasebe süreci ile doğrudan ilgili temel vergi kanunlarına aşağıda kısaca değinilmiştir.

1.3.1 Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Hukuku, vergilendirme ilkelerini, vergi ilişkilerinden doğan hak, yetki ve ödevlerin gerçekleştirilme ve kullanılma biçimlerini gösteren kurallardan oluşmaktadır. Bu bakımdan vergilerin tarh ve tahakkuku, süreler, tebliğ, zamanaşımı, defter tutma, değerleme, vergi anlaşmazlıkları ve çözüm yolları vergi usul hukukunun konusuna girmektedir. Türk Vergi Usul Hukuku'nun kaynağını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu oluşturmaktadır. Vergilendirme işlemlerine ilişkin usul kurallarının büyük bir bölümü bu kanunda yer almaktadır (Karakoç, 2012: 14).

1.3.2 Gelir Vergisi Kanunu

Gelir vergisi gerçek kişilerin elde ettiği gelirler üzerinden alınan bir vergi türüdür. Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği her türlü kazanç ve iradların safi tutarı gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Gelir vergisinin konusunu oluşturan yedi gelir unsuru bulunmaktadır. Bunlar:

-Ticari Kazançlar

-Zirai Kazançlar

-Serbest Meslek Kazancı

-Ücretler

-Gayrimenkul Sermaye İradı

-Menkul Sermaye İradı

-Diğer Kazanç ve İradlar'dır.

Gelir Vergisi 1950 yılında 5421 sayılı kanunla yürürlüğe konularak Türk Vergi Sistemine girmiştir. Gelir Vergisi 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Kanun ile yeniden yapılandırılmıştır. 1980'li yılların devamında köklü değişikliklere uğramıştır. 1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile gelir vergisinin kapsamı ve benimsenen anlayış bakımından yeni bir bakış açısına kavuşmuştur (Akdoğan, 1998: 75).

1.3.3 Kurumlar Vergisi Kanunu

Kurumlar vergisi tüzel kişilerin ve kuruluşların elde ettiği gelirler üzerinden alınan bir vergi türüdür. Bir tüzel kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği her türlü kazanç ve iradların safi tutarı kurumlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Gelir vergisinin konusunu teşkil eden yedi gelir unsuru aynı zamanda kurumlar vergisinin de konusunu oluşturur. Aradaki temel fark gelir vergisi gerçek kişileri, kurumlar vergisi ise başta sermaye şirketleri olmak üzere bazı tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan diğer bazı kuruluşları vergilendirir.

Kurumlar vergisinin mükellefleri aşağıdaki kuruluşlardır (KVK Md. 2).

-Sermaye şirketleri

-Kooperatifler

-İktisadi Kamu Kuruluşları

-Dernek veya Vakıflara ait iktisadi işletmeler

-İş ortaklıkları

1.3.4 Katma Değer Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi (KDV) genel tüketim vergilerinin en gelişmiş türü olup Türkiye'de 3065 sayılı Kanunla 01.01.1985 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Bazı istisnalar dışında bütün mal ve hizmetleri kapsayan KDV, mal ve hizmetlerin satış fiyatı üzerinden hesaplanıp tahsil edilmektedir. Satıcılar alış sırasında ödedikleri vergiden, satışta hesapladıkları vergiyi düşerek aradaki farkı vergi idaresine öderler. KDV'nin kanuni mükellefi olan satıcılar, mükellef sıfatıyla ödemek durumunda oldukları vergiyi, mal ve hizmet satış fiyatına ekleyerek tüketiciye devrettiklerinden bu verginin aracı mükellefi konumundadırlar. Verginin asıl yüklenicisi ve taşıyıcısı mal ve hizmetleri satın alan nihai tüketicilerdir (Pehlivan, 2010: 19). Katma Değer Vergisi Kanunu 1. maddesinde KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler.

1.3.5 Diğer Vergi Kanunları

Yukarıda yer alan vergi kanunları dışında servet ve servet transferi üzerinden alınan emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ile veraset ve intikal vergisi; harcamalar üzerinden alınan özel tüketim vergisi ile özel iletişim vergisi; hukuki muamelelerden alınan damga vergisi ile banka ve sigorta muameleleri vergileri de Türk vergi yapısı içerisinde yer almaktadır. Ayrıca, Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan çok sayıda vergi de bulunmaktadır.

1.4 DİĞER DÜZENLEMELER

Vergi Kanunları dışında Sermaye Piyasası Mevzuatı, Bankacılık Kanunu gibi işletmelerin faaliyet alanlarına kurallar getiren yasal düzenlemeler de bulunmaktadır. Bu düzenlemeler işletmelerin faaliyet alanları, büyüklükleri vb. özelliklerine göre farklı yasal düzenlemelere tabi olmalarına ilişkindir.

İKİNCİ BÖLÜM

TMS VE VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİNDEKİ FARKLILIK VE UYGULAMALAR

Vergi idaresi hesaplanacak verginin doğru tespit edilmesi ve mükellefleri daha kolay bir şekilde denetleyebilmek için muhasebe kayıtlarının vergi mevzuatına göre yapılmasını sağlamaya çalışır. Muhasebe sürecinin temel amacı ise işletmenin gerçek durumunu ortaya koyabilmek için muhasebe kurallarının uygulanmasıdır. Bu farklı iki amaç, muhasebe ve vergi kuralları arasında sürekli bir uyuşmazlığa neden olur (Dinç, 2007: 2).

Vergi sisteminin amacı vergilendirilecek gelirin doğru tespit edilmesidir. Vergi sisteminin muhasebe sürecinden beklentisi ise vergilendirilecek gelirin tespitine yönelik defter tutulmasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nu 171. maddesinde defter tutmanın amacı şu şekilde açıklanmıştır;

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek.

Muhasebe Standartları'nın amacı ise çok daha geniştir. Belirlenmiş ilkeler ve standartlar doğrultusunda işletmenin finansal verilerinin doğru ve genel bir şekilde kayıt altına alınması ve raporlanması hedeflenmektedir.

Türkiye'de işletmelerin muhasebe uygulamaları vergi kanunları ekseninde yürütülmektedir. Muhasebe süreçlerinin sonunda düzenlenen finansal tablolarda vergisel açıdan ele alınmaktadır. İşletmenin finansal bilgileriyle ilgilenen devlet

dışında başka taraflar da bulunmaktadır. Bunlar ortaklar, yatırımcılar, kredi kuruluşları, diğer işletmeler, alacaklılar vb. kişilerdir. Özellikle muhasebe standartları uygulamasına geçişle birlikte her iki açıdan oluşturulan muhasebe kayıtlarında ve raporlamada farklılıklar ortaya çıkmıştır. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda vergi kanunlarıyla muhasebe uygulamalarının birbirinden ayrı olarak ele alınması amaçlanmıştır (Şen, 2012: 16).

Finansal tabloların hazırlanmasında ve raporlanma sürecinde, muhasebe ve vergi düzenlemelerinden hangisinin baz alınması gerektiği üzerine iki ayrı yaklaşım yer almaktadır. Birinci yaklaşım finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında sadece muhasebe kurallarını ele alan Anglo-Saxon yaklaşımıdır. İkincisi ise vergi kurallarını esas alan Avrupa kıtası yaklaşımıdır. Avrupa ülkelerinde Türkiye'dekine benzer bir şekilde muhasebe uygulamaları, devletlerin ortaya koyduğu kanun ve düzenlemelerin etkisi altındadır. Muhasebe süreçlerinde vergi düzenlemeleri önceliklidir. Alacaklı kişiler ile kurumların bilgilendirilmesi ve gizlilik esası üzerine kuruludur. Anglo-Saxon devletlerde ise muhasebe uygulamaları, vergi düzenlemelerinden bağımsız olarak belirlenmiş standartlara göre yürütülür. Dürüstlük ve şeffaflık öne çıkarken, ortakların bilgilendirilmesi esasına dayanır (Dinç, 2007: 22-23).

2.1 TMS 18 NO'LU STANDARDA GÖRE HASILATIN ÖLÇÜMÜ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİSEL AÇIDAN FARKLILIKLAR

"Gelir; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçevede, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. Bu standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk konu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir. Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmesinin olası olduğu ve söz konusu faydalar güvenilir olarak

ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir. Bu Standart, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hasılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklar" (TMS 18; 2014, 2).

Hasılat Standardı işletmelerin mal satışlarının, hizmet sunumlarının ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler gibi hasılatlarının muhasebe sürecine aktarılmasında kullanılır (TMS 18; 2014, 3).

2.1.1 Hasılatın Ölçümü

Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Bir işlemden doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat ölçümünde işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde bulundurulur (TMS 18; 2014, 3). Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:

a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı
b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı'na göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 18; 2014, 4). Hasılatın ölçümü vadeli ve vadesiz satışlar açısından aşağıdaki gibi ayrıştırılabilir (Özerçen, 2015: 1).

Hasılatın Ölçümü	Gerçeğe Uygun Değer	Muhasebeleştirme
Vadeli Satışlar	Vadeye kadar İskonto Edilmiş Tutarı	Vade Farkı Faiz Hasılatı Kalanı Satış Hasılatı
Vadesiz Satışlar	Satışın Kendisi	Satışın Tamamı Hasılat

2.1.2 İşlemin Ayrıştırılması

Bu standarttaki muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Bazı durumlarda muhasebeleştirme ilkelerini, işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılamadığı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir (TMS 18; 2014, 13).

2.1.3 Mal Satışı

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.

(a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,

(b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,

(c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

(d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması,

(e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi (TMS 18, 2014: 14).

2.1.4 Hizmet Sunumları

Hizmet sunumlarında hasılat tutarı güvenilir bir biçimde ölçülebiliyorsa, hasılatın tahakkuk ettirilmesinde bilanço tarihinde işlemin tamamlanma derecesi dikkate alınmalıdır (Epstein ve Mirza, 2005: 175). Burada hasılat tamamlanma yüzdesine göre kayıt altına alınarak finansal tablolara aktarılır.

2.1.5 Faiz, İsim Hakları ve Temettü Gelirleri

İşletmeye ait varlıkların üçüncü kişilere kullandırılmasından elde edilen faiz, temettü ve isim hakları, hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçümlenmesi ve işlemle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin olası olması durumunda hasılat olarak kaydedilir (TMS 18, 2014: 29).

2.1.6 Özellikli Durumlar

İşletme özellik ve bedel olarak aynı nitelik ve benzerlikte mal veya hizmetlerin değişimi ile ilgili bir alım satım faaliyetinde bulunuyorsa (Takas), bu durum işletme için gelir yaratan bir durum olmadığından hasılat olarak kaydedilmemesi gerekmektedir. Birbirinden farklı mal ve hizmetlerin değişiminde takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir (Toroslu, 2011: 168). Vergi mevzuatı mal veya hizmet değişimini hasılat olarak ele almaktadır. Mal veya hizmetlerin takas usulüyle satışı işlemlerinden elde edilen meblağlar, işlem günündeki rayiç değerleriyle kayıt altına alınır. Bu işlemler sırasında takasa konu olan unsurlarla ilgili parayla ölçülebilen farklılıklardan doğan kazanç ve kayıplar da işlem günündeki rayiç değerleriyle kayıt altına alınır. TMS'ye göre bu tür işlemler, hasılat olarak kabul edilmemektedir (Yıkılmaz, 2014: 62). Vergi kanunlarına göre ise mal veya hizmetlerin aynı özelliklere sahip olmasının önemi bulunmamaktadır (Güler, 2012: 265). VUK 267. Maddesine göre işletmeden çıkışı olan mal veya hizmetin emsal bedeli ile hasılat olarak kayıt altına alınması gerekir.

2.1.7 Vergi Uygulamaları ile Standart Arasındaki Farklılıklar

TMS Hasılat Standardı ve vergi uygulamaları arasındaki farklı yönlere değinmeden öncelikle standartta ve vergi uygulamalarında yer alan tahakkuk kavramına ele almamız yerinde olacaktır.

Tahakkuk kavramı, gelir ve giderlerin tahsil edildikleri ya da ödemeye konu oldukları zamana bakılmadan, maliyet ya da tutar olarak hesaplandıkları dönemin gelir/gideri olarak ele alınmasını öngörür. Finansal tablolar, muhasebenin tahakkuk esasına göre oluşturulur. Tahakkukla ilgili olarak TMS ve vergi düzenlemeleri arasındaki farklılıklar ticari karla mali karın farklı çıkmasına neden olmaktadır.

Vergi yasalarında tahakkuk kavramı, hasılat ya da giderlerin tutar ve içerik olarak kesinlik kazanması anlamı taşır. Gelir tespit edilirken, bir hasılat unsurunun veya bir gider unsurunun ortaya çıkması, başka bir ifadeyle tahakkuk etmesi yeterli olup tahsilat ve ödemeler kazancın tespitinde dikkate alınmamaktadır. Muhasebe Standartlarında tahakkuk ilkesi ile ilgili açıklamalar kavramsal çerçevede ortaya konulmuştur. Tahakkuk, unsur tanımına giren ve finansal tablolarda yer alma ölçülerini sağlayan bir kalemin finansal durum tablosuna (bilanço) ya da kapsamlı gelir tablosuna aktarılmasını ifade etmektedir. Kavramsal Çerçevede, unsur tanımına giren bir kalem, belirlenen ölçüt ve koşullara uyması durumunda tablolarda yer almalıdır. Unsur tanımına giren bir kalem muhtemelen ilerleyen dönemde işletmeye ekonomik fayda sağlayacak ya da işletmeden ekonomik fayda çıkışına yol açacaktır. Bu kaleme ait maliyet tutarı ya da bu kalemin değeri güvenilir bir biçimde ölçülebilmelidir (Yıldırım, 2012: 1).

Vergi yasaları ile standart arasındaki yaklaşım farkını temel olarak değerlendirdiğimizde, vergi yasalarında tahakkuk ilkesi içerik ve tutar olarak kesinleşmeyi öngörür. Kavramsal çerçevede ise gelir ve giderin muhtemel olması, tahakkuk için yeterli görülmüştür. Kavramsal çerçevede güvenilir bir ölçüm yapıldığı sürece tahmin sonucu elde edilen tutarın tahakkuk için yeterli olduğu öngörülürken, vergi mevzuatında miktar itibariyle de kesinlik aranmaktadır. Bu durum vergi mevzuatındaki tahakkuk esasının, kavramsal çerçevede ele alınandan farklı olduğunu ortaya koymaktadır (Yıldırım, 2012: 1).

Muhasebe standartlarında hasılat kalemi net tutar üstünden hesap edilir. Vergi düzenlemelerinde ise hasılat brüt tutar üstünden belirlenir ve kayıt altına alınır. Bu durumda vergi düzenlemelerine ve muhasebe standartlarına göre belirlenen hasılat rakamı birbirinden farklılaşmaktadır (Yıkılmaz, 2014: 41).

TMS'ye göre hazırlanan finansal tablolarda ortaya konulan ticari kardan, beyan edilirken mali karın hesaplanması aşamasında unsur tanımına giren ve güvenilir bir tahmin yapılabildiği için gelir tablosuna aktarılan gelir ve giderlerin, kanunen kabul edilmeyen gider olarak düşülmesi ile malin karın hesaplanması gerekmektedir. Bu unsurlar mahiyet ve tutar olarak kesinlik kazandıkları dönemde mali karın tespitinde dikkate alınacaklardır (Yıldırım, 2012: 1). Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen bazı istisna ve indirimler mali karın belirlenmesinde dikkate alınacaktır. Bunlar:

Ticari Kârdan İndirimler:
- İştirak Kazançları İstisnası
- Kurucu Senetleri İle İntifa Senetlerinden Elde Edilen Kâr Payları
- Yurtdışı Kazançların İstisnası
- Portföy Kazançları İstisnası
- Hisse Senetleri İhraç Primleri İstisnası
- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinden Elde Edilen Kazançlar
- İştirak Hisseleri ile Taşınmazların Satışından Doğan Kazançlar
- Serbest Bölge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlar
- Geçici İstisnalar
- Zarar İndirimi

2.1.7.1 Vadeli Satışlar

Vadeli satışların muhasebeleştirilmesi, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Hasılat Standardı'nda farklı bir biçimde ortaya konulmuştur. Bu ayrışan yönler, faizin hesaplanma biçimi, gelir olarak kaydedilmesi ve raporlanması gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde vade farkları finansman unsuru olarak değil, satış işleminin parçası şeklinde ele alınmaktadır. Bu durumda devam eden hesap dönemi ile ilgili olsun veya olmasın bu tür satışların tamamını VUK'daki

vergileme anlayışına uygun şekilde satışın meydana geldiği döneme ait gelirmiş gibi kabul etmektedir (Badem, 2012: 62). TMS 18 Hasılat Standardında ise vadeli satışlarda, satış tutarı içindeki vade farkının, satılan malın satış rakamına eklenerek rapor edilmesi muhasebedeki dönemsellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle satış bedelinin satış tarihindeki gerçeğe uygun değerinin hesaplanması gerekir. Tahsil anındaki değeri ile hesap edilen gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olan vade farkının brüt satışlar kalemi yerine faiz gelirleri arasında rapor edilmesi gerekmektedir (Kalmış ve Dereköy, 2010: 127).

TMS 18'e göre, vadeli olarak gerçekleştirilen bir satışta gerçeğe uygun değer, vade farkı düşüldükten sonra kalan peşin satış fiyatıdır. Vadeli satışlarda satış tutarına eklenen vade farkı satış geliri değildir. Bu nedenle faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir. Gerçeğe uygun değer ise gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesiyle belirlenir (TMS 18, 2015: 11). Vadeli satış işleminin gerçekleştirildiği dönemden daha sonra yer alan dönemlere aktarılan senetsiz vadeli satışlar için Hasılat Standardı'na göre gerçekleştirilen muhasebeleştirmede, Gelir Vergisi Standardı açısından ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkmaktadır (Badem, 2012: 61). Bunun yanında senetli alacaklarda uygulanan reeskont oranı ile vade farkında uygulanan faiz oranının aynı olmaması durumunda senetli alacaklar için de ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkacaktır (Yıkılmaz, 2014: 45). Vade farkları, dönemsellik ilkesine göre faiz geliri olarak etkin faiz yöntemi uygulanarak belirlenen döneme aktarılır.

2.1.7.2 Şarta Bağlı Satışlar

Vergi mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından işletmelerin yaptıkları satışlarla ilgili önemli riskleri taşıyıp taşımadıklarına göre hasılatın muhasebeleştirilme zamanı farklılık göstermektedir (Yıkılmaz, 2014: 47).

Satış işlemlerinde alıcının satış sözleşmesinde belirtilen bir nedene dayanarak satın alma işleminden cayma hakkının bulunması veya işletmenin sattığı malların iade edilip edilmemesinin kesin olmaması, hasılatın finansal tablolara aktarılması zamanında belirsizliklere yol açmaktadır (TMS 18, 2015: 16). Vergi mevzuatında bu tip satışlarda malların alıcıya teslim edilmesi halinde hasılat gerçekleşmekte ve

muhasebeleştirilmektedir. Daha sonra ortaya çıkabilecek iadelerle ilgili önceden herhangi bir işlem yapılmamaktadır. TMS 18 Hasılat Standardı'nda ise buna benzer satışlarda sahiplikle alakalı önemsiz risk taşınmasından dolayı hasılat, gelecekteki iadelerin güvenilir bir biçimde önceden tahmin edilebilmesi ve bunlara ilişkin geçmiş tecrübeler ve diğer bilgiler dahilinde bir karşılık ayrılması şartıyla, satışın meydana geldiği anda mali tablolara aktarılmaktadır.

Satış yapan işletme, alıcıya sattığı malın önceden belirlenmiş şartlara uymaması durumunda iade hakkı vermesi halinde hasılat, vergi düzenlemelerine göre malların tesliminin gerçekleştiği anda muhasebe kayıtlarına aktarılmalı ve ortaya çıkabilecek iadelerden dolayı hiçbir kayıt işlemi gerçekleştirilmemelidir (Sağlam vd. 2007: 578). TMS'ye göre ise, hasılatın tahakkuk ettirilmesi alıcıya sözleşmeyle verilen iade hakkı süresi geçene kadar ertelenmeli ya da iade süresinin sona ermesi beklenmeden satış bedelini hasılat kaydedip, daha önceden yapılan satışlardaki iadelere göre tahmin yürütülerek karşılık ayrılması gerekir.

Vergi mevzuatı ve TMS 18'e göre deneme veya incelenmesi amacıyla yollanan ürünlerde hasılat bu ürünlerin kabulü halinde muhasebe kayıtlarına yansıtılmaktadır (Yıkılmaz, 2014: 53).

2.1.7.3 Satış Hasılatına Dahil Edilmiş Satış Sonrası Hizmet Bedeli

TMS 18 Hasılat Standardı'na göre birden çok unsur içeren satış işleminin ayrıştırılması ve her bir unsura ait hasılatın gerçekleşme durumunun ayrı olarak ortaya konması gerekir. Bir malın satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış devamında ortaya çıkan servis bedelini de içeriyorsa, bu servis işlemine ilişkin tahsil edilen tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenmeli ve servis hizmetinin sağlandığı dönem boyunca hasılat olarak mali tablolara aktarılmalıdır. Vergi mevzuatı ve TMS bu durumu aynı şekilde ele almaktadır.

Satış işleminin, satılan malın montajını da kapsayacak şekilde yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması halinde; vergi düzenlemelerine göre montaj satış işleminin

bir devamı niteliğinde ele alınır ve hasılat satış yapıldığı anda muhasebeleştirilir. TMS 18'e göre ise, satışın varlığın montajının sağlanması şartıyla yapılması halinde, hasılat malların montajıyla gerçekleşir. Standarda göre, montaj işlemi uzun sürecek satışlarda montajın tamamlanması aşamasına kadar hasılatın kaydedilmemesi gerekir.

Vergi düzenlemelerinde, yapılan işe ait gelir ve maliyetler kesin olarak ölçülebildiği ana kadar hasılatın tahakkukunun ertelenmesi gerekir. TMS' ye göre ise hizmet satışı ile ilgili gelirin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumda, katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının olası olan kısmı kadar hasılat mali tablolara aktarılır. Hasılat Standardı ile vergi uygulamaları arasındaki temel yaklaşım farklılıkları Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: Hasılat Standardı ile Vergi Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar

Hasılat	TMS	VERGİ YASALARI
Tahakkuk	Gelir ve giderin muhtemel olması	Mahiyet ve tutar olarak kesinleşme bulunmalı
Hasılat-Tutar	Net tutar üzerinden muhasebeleştirilir	Brüt tutar üzerinden muhasebeleştirilir
Hasılat-Vadeli Satışlar	Vade farkı satış değil faiz geliri olarak muhasebeleştirilir	Satış geliri olarak muhasebeleştirilir
Hasılat Muhasebeleştirme	Sahiplikle ilgili riskler alıcıya devredildiğinde muhasebeleştirilir	Mallar alıcıya teslim edildiğinde muhasebeleştirilir
Hasılat-İade	İade hakkı süresi dolduğunda muhasebeleştirilir	İade süresi dikkate alınmadan, mallar alıcıya teslim edildiğinde muhasebeleştirilir.
Hasılat-Montaj	İlgili varlığın montaj süresi bitince muhasebeleştirilir	Montaj süresi beklenmeden muhasebeleştirilir
Kar	Ticari Kar	Mali Kar

2.2 TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi mevzuatı ve muhasebe sistemi kar kavramını farklı açılardan ele almaktadır. Vergi mevzuatına göre belirlenmiş kar "Vergiye Tabi Kar" olarak adlandırılırken, muhasebe sisteminin kurallarına göre belirlenmiş kar ise "Muhasebe Karı" olarak tanımlanmaktadır. İşletmeler genellikle vergiye tabi karını düşük tutarak daha az vergiyi ödemeyi amaçlamaktadırlar (Şen, 2012: 32). Mali kar, ticari kara kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi, vergiden muaf gelirlerin çıkarılması ile bulunur.

Vergi mevzuatımızın kabul etmediği gelir ve giderler nedeniyle ticari karın mali kardan farklılaşmasına sürekli farklar denilir. Standart, kurumlar vergisinin hesaplanmasında sürekli farklılıkların hariç olması şartıyla ticari karın esas alınması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Sürekli farklara neden olan gelir ve giderler, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre şu şekilde sıralanabilir.

- İştirak kazançları,
- Belli şartların varlığı halinde tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisseleri satış kazançları,
- Emisyon prim kazançları,
- Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazançları (yine belli şartların varlığı halinde),
- Yurt dışı inşaat işlerinden sağlanan kazançlar,
- Her türlü para cezaları, vergi cezaları, gecikme zamları ve faizler,
- Yasaların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetler için ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler vb.

Yukarıda da yer aldığı üzere, iştiraklerden elde edilen temettü gelirleri işletme varlıklarını artırdığı ve işletmeye kaynak girişi sağladığı için muhasebe standartlarına

göre gelir olarak kaydedilir. Fakat vergi mevzuatı temettü gelirlerinin vergiye tabi bir gelir kalemi olarak kaydedilmesine izin vermemektedir. Bu ve benzeri durumlar, ticari kar ile mali kar arasında ilgili dönemde bir fark oluşturmaktadır. Fakat ortaya çıkan bu fark sadece ilgili dönemin hesaplanacak vergi tutarını etkileyecek olup gelecek dönemlerdeki hesaplanacak vergiye etkisi olmayacaktır. Bu durumda ertelenmiş vergi varlığı veya borcu ortaya çıkmayacaktır. Ertelenmiş vergi varlığı veya borcu oluşmadığı için herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur. Bu yüzden mali kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı dönemin vergi gideri olarak, dönem karından indirilecek ve net kara ulaşılacaktır. Geçici farklar ise ticari ve mali karın hesaplanmasında dikkate alınan ancak dikkate alınma zamanı farklı olan gelir ve giderlerden oluşur. Bu durum, vergi varlığı ya da yükümlülüğüne yol açmakta, bu nedenle muhasebeleştirilerek ilgili finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir (Bozkurt, 2013: 29).

2.2.1 TMS 12 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nın hedefi; kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmelerini belirli bir düzen içerisinde sağlamaktır. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde cari ve daha sonraki dönemlerde ortaya çıkacak olan vergisel durumların belirlenmesi temel noktadır. Bunlar:
(a) İşletmelerin bilançosunda bulunan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için yarar sağlama, borçlarınsa ödenmesinin
(b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin mali tablolarına yansıyan işlemler ya da diğer olayların vergisel sonuçlarıdır (TMS 12, 2015: 3).

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'na göre cari dönem ile önceki dönemlere ait vergiler ödenmediği takdirde borç olarak kayıt altına alınır. Cari dönem ve önceki dönem vergi borçları için yapılan ödemeler, ait oldukları dönemlere ilişkin vergi borcundan fazla olması halinde, fazla olan kısım alacak olarak kayıt altına alınır.

Bir varlığın ya da borcun muhasebeleştirilmesinde bu unsurların defter değerleri yanında bu varlıktan gelecekte yarar sağlanacağı, borcun ise ödeneceği beklenir. Defter değerlerinde ileride fayda sağlandığı ya da borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın sağlanması ya da borcun ödenmesinin vergisel etkisinin

olmadığı duruma göre az ya da çok olacaksa; Standart, istisnalar haricinde ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi alacağının muhasebeleştirmesini zorunlu tutar (TMS 12: 2015, 3).

Standardın genel yaklaşımı, gelirler üstünden alınan verginin karın bir parçası yerine bir gider kalemi olarak düşünmektedir. Bu noktadan hareketle verginin ilgili olduğu gelir ve gider kalemlerini eşleştirerek ait olduğu dönemlerde muhasebeleştirilmeleri sağlanır (Erkuş, 1999: 91).

2.2.2 Ertelenmiş Vergi Borçları ve Varlıkları

Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerine ertelenmiş vergi borçları denir. Ertelenmiş vergi varlıkları ise belirli durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarına denir.

Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançodaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklar geçici farklardır. Geçici farklar iki başlık altında toplanabilir:
(a) Vergiye tabi geçici farklar; gelecek dönemlerde fayda sağlama veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârı veya zararı tespit edilirken vergiye tabi tutarlardan oluşur.
(b) İndirilebilir geçici farklar; gelecek dönemlerde fayda sağlama veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârı veya zararı tespit edilirken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır (TMS 12, 2015: 4).

Ertelenmiş vergi, TMS'ye uygun olarak ölçülmeyen mali kar üzerinden hesaplanan dönem vergi karşılığı ile gerçekte olan vergi giderinin birbiri ile aynı olmaması sonucunda ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin mali tablolarında yer alan bilgilere dayalı olarak doğru karar alabilmeleri için diğer gider ve gelir kalemleri gibi verginin de dönemsellik ilkesine uygun olarak sunulması gerekmektedir. İşletmeler bilgi kullanıcılarına cari ve gelecekteki vergi yükümlülükleri ve vergi avantajları hakkında açık bir bilgi sunmak zorundadırlar. Bu zorunluluk dönem vergisi ile birlikte ertelenmiş vergi gider-gelirinin de raporlanmasını gerekli kılmaktadır. Ertelenmiş

verginin raporlanması iki şekilde ortaya çıkmaktadır. İlk olarak işletmelerin ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak kaydedilen cari ve geçmiş işlemlerden kaynaklanan gelecekteki vergi ödemeleri veya vergi alacaklarıdır. İkinci olarak ise vergi giderinin işletmenin gelir tablosunda tam ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesidir (Çelik, 2014: 3).

Tüm bu anlatımlara bir şirket üzerinden örnek verilecek olursa; Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığı Şirketinin kamuoyuna sunulan 2011 yılına ait gelir tablosunda yaklaşık olarak 146,5 milyon TL vergi öncesi kar raporlanmıştır. Hesap edilen vergi gideri ise 127,3 milyon TL olarak yer almaktadır. Şirketin vergi öncesi karından vergi gideri düşüldüğünde dönem net karı olarak 18.5 milyon TL yer almaktadır. Şirketin vergi gideri olarak raporladığı 127.3 milyon TL vergi idaresine ödediği tutarı ifade etmemektedir. Şirketin vergi idaresine ödediği, 2011 yılı kazançları üzerinden "kurumlar vergisi" olarak hesap edilen 16.7 milyon TL'dir. Vergi idaresine ödenen yasal vergi miktarı ile gelir tablosunda yer alan miktar arasındaki fark 110,6 milyon TL'dir. Bu fark ertelenmiş vergi tutarına neden olmaktadır (Çelik, 2014: 1). Ertelenmiş verginin gelir tablosundaki bu etkisi, bilançodaki ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlığının, muhasebe dönemindeki değişiminin sonucu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 2: Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Ortaya Çıkış Nedenleri

	Farkın Türü	**Sonuç**
AKTİF		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
PASİF		
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Kaynak: TMS-TFRS Yorumlar ve Örnek Uygulamalar

Vergiye tabi geçici farklar, mali kar hesaplanırken ticari kardan indirilen bedellerdir. İndirilebilir geçici farklar ise mali kar hesaplanırken ticari kara eklenen bedellerdir. Ertelenmiş vergi varlıkları, indirilebilir geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde indirilebilecek kurum kazancı vergilerini ifade etmektedir Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise vergiye tabi geçici farkların etkisiyle devam eden dönemlerde ödenecek vergi tutarlarını ifade eder (Dündar, 2013: 239).

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı, varlıkların ve yükümlülüklerin finansal tablolarda gösterilen tutarları ile yasal vergi matrahı hesabında dikkate alınan tutarları arasındaki geçici farklılıkların, vergi oranları ele alınarak hesaplanmasıyla belirlenmektedir. Ertelenmiş vergi yükümlülükleri vergilendirilebilir geçici farkların tümü için hesaplanırken; indirilebilir geçici farklardan oluşan ertelenmiş vergi varlıkları, gelecekte vergiye tabi kar elde etmek suretiyle söz konusu farklardan yararlanmanın kuvvetle muhtemel olması şartıyla hesaplanmaktadır. Bahse konu varlık ve yükümlülükler, ticari ya da mali kar/zararı etkilemeyen işleme ilişkin geçici fark, şerefiye veya diğer varlık ve yükümlülüklerin ilk defa finansal tablolara alınmasından (işletme birleşmeleri dışında) kaynaklanıyorsa, muhasebeleştirilmez.

UMS, finansal tabloları vergi mevzuatına göre değil belirlenmiş standartlara ve muhasebe ilkelerine düzenlenmesini öngörmektedir. Bundan dolayı muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasında geçici ve sürekli farklılar meydana gelmektedir. Muhasebe uygulamaları sırasında ticari ve mali kar hesaplanırken, vergiden istisna edilmiş gelirler ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin neden olduğu sürekli farklar dikkate alınmaktadır. Fakat muhasebenin dönemsellik ilkesi uyarınca ortaya çıkan geçici farkların vergi etkisi dikkate alınmamaktadır (Dinç, 2007: 1).

TMS 12 ‘ye göre

a) Varlık ve yükümlülüklerin vergi değeri ile defter değerleri birbiriyle karşılaştırılarak geçici farklar tespit edilir,

b) Geçici farklar etkilerine göre vergiye tabi geçici farklar ve indirilecek geçici farklar olarak ayrıştırmaya tabi tutulur,

c) Vergiye tabi geçici farklardan vergi mevzuatında yer alan oranlara göre ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri belirlenir,

d) Ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi yapılır,
e) Döneme ait vergi gideri ile ertelenen vergi gideri ve gelirlerinin muhasebeleştirilme işlemi yapılır,
f) Ortaya çıkan tüm vergisel etkiler mali tablolarda belirtilir.

TMS ve VUK değerleme ölçülerinin farklılığı aşağıda yer alan geçici farkların ortaya çıkmasına neden olur.

VARLIKLARDA

VUK < TMS	Vergilenebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Borcu
VUK > TMS	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Varlığı

BORÇLARDA

VUK < TMS	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Varlığı
VUK > TMS	Vergilenebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Borcu

GİDERLERDE

V.U.K < TMS	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Varlığı
V.U.K > TMS	Vergilenebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Borcu

GELİRLERDE

V.U.K < TMS	Vergilenebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Borcu
V.U.K > TMS	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenen Vergi Varlığı

Kaynak: TMS-TFRS Uygulamalar, Yorumlar ve Muhasebeleştirme (Kızıl v.d., 2013: 402).

Ertelenen vergi alacakları ve borçları yürürlükte vergi oranları dikkate alınarak, vergi alacağının realize edileceği veya borçların ödeneceği dönemde uygulanacağı beklenen vergi oranları üzerinden hesaplanır. Ertelenen vergi borcu ve alacağının değerlemesi, işletmenin bilanço tarihindeki vergi borç ve alacaklarının kayıtlı değerini geri kazanmayı veya ifa etmeyi beklediği yöntemden kaynaklanacak vergi sonuçlarını ortaya koymalıdır (Akgül ve Akay, 2004: 79).

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğuran vergiye tabi geçici farklara verilebilecek örnekler şu şekilde sıralanabilir (Dündar, 2013: 238).

- Faiz gelirleri mali kara nakit esasına göre dahil edilmesi, ticari kara ise oluştuğu zamanlara orantılı olarak eklenmesi,
- Malların satış işleminde fatura vb. belgeler düzenlendiğinde satış tutarı mali kara eklenmesi. Mallar alıcı tarafa teslim edildiğinde ticari kara dahil edilmesi,
- Vergisel açıdan bir varlığın hızlandırılmış amortismana tabi tutulması,
- Nakit ödenen gider kalemlerinin vergi kuralları yönünden nakit esasına göre cari dönemde veya önceki dönemlerde gider yazılmış olması,
- Amortismana tabi bir varlık kaleminin amortisman payının vergi kurallarına göre gider sayılmaması ve bu varlık kaleminin satışında birikmiş amortismanın dikkate alınmaması,
- Kredi şeklindeki borçlanmalarda, işlem masraflarının vergisel açıdan gider yazılması halinde borç toplamından bu masrafların düşülmesi ve kalan tutarın borç olarak kaydedilmesi.

Ertelenmiş vergi varlığına neden olan indirilebilir geçici farklılıklar şu şekilde örneklendirilebilir (Dündar, 2013: 239).

- Emeklilik halinde ortaya çıkacak olan gider kalemlerinin çalışanın hizmet verdiği süre boyunca ticari karın hesabında gider olarak dikkate alınması, mali kar hesabında çalışanın emekliliğinde ödeme yapıldığında gider olarak kaydedilmesi,
- Mali tablolarda yer alan birikmiş amortisman toplamının, vergi mevzuatına göre ayrılması gereken birikmiş amortisman tutarından fazla olması,
- Raporlama döneminden önce satılan malların maliyetlerinin ticari kar belirlenirken indirilmesi,
- Bir stok kaleminin net gerçekleştirilebilir değerinin veya bir maddi duran varlık kaleminin geri kazanılabilir değerinin bir önceki defter değerinden düşük olması halinde işletmenin bu varlığın defter değerini azaltması, bu azaltmanın vergi mevzuatı açısından dikkate alınmaması, değer düşüklüğünün vergisel açıdan ancak satış durumunda ortaya çıkması,

- Kuruluş, Örgütlenme veya Araştırma giderlerinin ticari karın belirlenmesinde gider olarak dikkate alınması, ancak mali kar hesap edilirken daha sonraki bir döneme kadar gider olarak indirilememesi,
- Mali karın hesabında dönem karına dahil edilen bir gelirin ticari karın hesabında dikkate alınmayıp bilançoda ertelenmiş gelir olarak gösterilmesi,
- Bilançoda ertelenmiş gelir olarak gösterilen bir devlet yardımının gelecek dönemlerde de vergiye tabi olmaması.

Ertelenmiş vergi tutarı, varlık ve yükümlülüklerin mali tablolardaki kayıtlı değerleriyle vergi değerlerinin arasındaki geçici farklar üzerinden hesaplanır. Bu geçici farklar gelir ile giderlerin, muhasebe standartları ile vergi düzenlemelerine göre farklı raporlama dönemlerindeki muhasebeleştirilmesinden ortaya çıkmaktadır. Ertelenmiş vergi tutarının belirlenmesinde o an uygulamadaki vergi düzenlemelerine göre bilanço tarihindeki vergi oranlarının kullanılması gerekmektedir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü vergilendirilebilir geçici farkların tamamı için muhasebeleştirilir. İndirilebilir geçici farklılıklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları, gelecek dönemlerde vergiye tabi kar elde etmek kaydıyla bu farklılıklardan yararlanmanın yüksek olasılıkla meydana gelmiş olması şartıyla muhasebeleştirilir. Cari vergi varlığının, cari vergi yükümlülüğünden mahsup edilebilmesi hususunda yasal bir iznin varlığı halinde ertelenen vergi varlıkları ve ertelenen vergi yükümlülükleri, birbirinden mahsup edilebilir (Adel, 2015).

İşletmelerin dönem sonunda yarattığı kar üzerinden alınan vergilerin ve ertelenmiş verginin hesaplanması ve raporlanmasındaki karmaşıklık, finansal raporlama ile vergi düzenlemelerinin amaçlarının birbirinden farklı olmasından kaynaklanır. Finansal raporlar, finansal tablo kullanıcılarına ekonomik kaynakların dağıtım kararları için yararlı olacak bilgiler sunmayı amaçlar. Finansal tablolarda sunulan bilgilerin tam ve gerçeğe uygun olması gereklidir. Vergi düzenlemeleri ise devletin gelir elde etmesi, gelir dağılımındaki adaletsizliklerin ortadan kaldırılması, ekonomik ve sosyal olarak gelişmemiş bölgelerdeki dengesizliğin düzeltilmesi gibi birbirinden çok farklı amaçları gerçekleştirmek için oluşturulmaktadır. Bu farklı amaçlar, karın oluşumunu etkileyen işlemlerin hem kapsam hem de zamanlama bakımından farklı kurallara dayalı olmasına neden olmaktadır. Bunun sonucu olarak, ertelenmiş vergi

farklı amaçlarla tasarlanan farklı kural setlerinin birbirinden farklı uygulamalarını çözümlemeyi amaçlamaktadır (Çelik, 2014: 5).

2.3 TMS 2 STOKLAR STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu standartta işletmelerde yer alan stok unsurlarına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir.

2.3.1 TMS 2 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerleme yöntemleri hakkında da bilgi verir (TMS 2, 2015: 2).

Stoklar;
(a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan,
(b) Satılmak için üretilen veya
(c) Üretim aşamasında veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler biçiminde bulunan varlıklardır.

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Gerçeğe uygun değer; Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde aynı stok kalemine ilişkin asıl (ya da en avantajlı) piyasadaki olağan bir işlemde, söz konusu stok kaleminin satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlanır. Gerçeğe uygun değer ilki işletmeye özgü bir değerdir, ikincisi ise değildir. Stokların net gerçekleşebilir değeri, stok kaleminin gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir (TMS 2, 2015: 3).

2.3.2 Stokların Değerlemesi ve Maliyeti

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlenir. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır. Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir (TMS 2, 2015: 3-4).

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir (TMS 2, 2016: 4):

(a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,

(b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,

(c) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve

(d) Satış giderleri.

Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 2, 2015: 5).

2.3.3 Vergi Uygulamaları ile Standart Arasındaki Farklılıklar

Stoklar kalemi, değişik maliyet unsurları içerdiğinden kar veya zararı doğrudan etkilemektedir. TMS ile vergi mevzuatı arasında stoklar kalemine ilişkin en büyük farklılık değerleme noktasında ortaya çıkmaktadır.

Stoklar standarda göre, alışta veya üretimde maliyet bedeli üzerinden, dönem sonunda ise maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlenir (Bozkurt, 2013: 225).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesinde "Değerleme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir" şeklinde tanımlanmaktadır. VUK 258 ve 330. maddelerinde değerlemeye ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu maddeler satın alınan ya da üretilen stokların maliyet bedeli ölçüsü ile değerleneceğini öngörmektedir. Satış gününde stokların maliyetlerinde %10 veya üstünde değer değişikliği söz konusu ise maliyet bedeli yerine emsal bedel ölçüsü ile değerlenebilecektir. TMS 2 Stoklar Standardı ise, değer düşüklüğü miktarına bakılmadan stokların değerinin maliyet bedeli ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerleneceğini belirtmektedir.

TMS 2 Stoklar Standardı ve VUK'un stoklarla ilgili hükümlerinde satın alma maliyetleri belirlenirken üç unsurun uygulanmasında farklılıklar bulunmaktadır. Bunlar vade farkları, kredi faizleri ve kur farklarıdır (Poyraz Tuğrul, 2011: 109). VUK'a göre vade farkları stokların maliyetine eklenmektedir. Standarda göre ise bir malın peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark bir finansman unsuru olarak görülmekte ve bu fark malın maliyetine dahil edilmeyip, ilgili dönemin faiz gideri olarak kaydedilmektedir.

Stoklar için maliyet bedeli ölçüsü esas alınır. Bir stok unsurunun işletmeye girene kadarki süreçte meydana gelen kur farkları maliyete dahil edilmelidir. İşletme

aktifine girdikten sonra meydana gelen kur farklarının gider olarak mı kaydedileceği ya da maliyete mi ekleneceği hususu işletmenin insiyatifine bırakılmıştır. Finansman faaliyetleri ile ilgili yüklenilen faiz vb. giderlerden stoklara pay aktarılması ise işletmenin tercihindedir. Direkt gider olarak kayıt edilebileceği gibi, stok kalemine düşen pay kadar maliyete de eklenebilmektedir.

Borçlanma maliyeti olarak da adlandırılan finansman giderleri faiz ve diğer unsurları içermektedir. Finansman giderlerinin stok maliyetine ilave edilmesine bazı özel durumlarda izin verilmektedir. Örnek olarak satılabilir hale gelmesi uzunca bir zamanı gerektiren, özellikli varlık niteliğinde olan stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine ilave edilebilmektedir (TMS 23, 2015: 10). Vergi mevzuatında ise stokların özellikli varlık olup olmadığına bakılmadan, kredi faizleri ile vade farkları stokların maliyetine eklenmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 127).

Standarda göre önce maliyet bedeli esastır. Dönem bitiminde maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değeri (tahmini satış fiyatı - (tamamlama maliyeti + tahmini satış gideri)) ortaya konur. Bu kalemlerden hangisinin değeri düşükse o ölçü olarak alınır. Aradaki fark stok değer düşüklüğü olarak gelir tablosuna kaydedilir. Standarda göre stoklar özellikli varlık halindeyse, stok kaleminin elde edilmesi için katlanılan finansman giderleri (kredi faizi, kur farkı, vade farkı gibi) stokun maliyetine eklenir. Kullanıma veya satışa hazır hale geldiğinde ise dönem gideri olarak kayıt altına alınır. Özellikli varlık niteliği yoksa finansman giderleri direkt olarak dönem gideri olarak kayıt altına alınır (Yıldırım, 2015: 1). Kasa iskontosunun muhasebeleştirilmesinde de farklılık ortaya çıkmaktadır. Vade farkının stok maliyetine eklendiği vergi mevzuatında, kasa iskontosu; stoklar satılmamış ise stok hesabını, satılmış ise satışların maliyetini azaltacak şekilde bir kaydı gerektirmektedir. Stoklar standardına göre ise, vade farkının finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesinden dolayı kasa iskontosu finansman giderini azaltacak şekilde kayıt edilmelidir (Özerhan ve Yanık, 2010: 130).

Genel Yönetim Giderleri:

VUK.'a göre genel yönetim giderlerinden maliyete pay verilip verilmeyeceği işletmelerin insiyatifine bırakılırken TMS 2 Stoklar Standardı'nda, stoklar üzerinde

herhangi bir katkısı olmayan genel yönetim giderlerinden maliyete pay verilmemesi gerektiği ve ilgili dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği şeklindedir (Poyraz Tuğrul, 2011: 112).

Stok Değer Düşüklüğü:

TMS 2 'ye göre stokların zarar görmesi, kısmi olarak veya tamamen kullanılamayacak hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan yüksek olabilir. Böyle durumlarda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. VUK'un 274. maddesine göre ise satış fiyatı düşen stokların emsal bedeli ile değerlenmesi ve değer düşüklüğü için karşılık ayrılması gerekmektedir. Standarda göre, gelecekte karşılaşılabilecek olumsuz durumlar için karşılık ayrılabilmektedir. VUK'a göre ise gerçekleşme meydana gelmeden karşılık ayrılamamaktadır (Taştan, 2013: 113). Stoklar Standardı ile vergi uygulamaları arasındaki temel farklılıklar Tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo 3: Stoklar Standardı ile Vergi Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar

STOKLAR	TMS	VERGİ YASALARI
Stok Değerleme	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir değerin düşük olanı	Maliyet Bedeli
Stok Değer Düşüklüğü	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir değerin düşük olanı	Emsal Bedel
Stok Vade Farkları	Finansman gideri olarak muhasebeleştirilir	Stok maliyetine dahil edilir veya finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.
Stok Kredi Faizleri	Özellikli varlık dışında kalan stoklar için katlanılan kredi faizleri finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.	Stokların maliyetine dahil edilebilir ya da finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.
Stok Kur Farkları	Finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.	Stokların aktifleştirilmesine kadar oluşan kur farkları stok maliyetine dahil edilir, daha sonra ortaya çıkan kur farkları stok maliyetine dahil edilir veya finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.
Stok-Genel Yönetim Giderleri	Stoklara katkısı olmayan genel yönetim giderleri dönem gideri olarak kaydedilir	Maliyete pay verilip verilmeyeceği işletmelerin tercihindedir

2.4 TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu standartta işletmelerde yer alan maddi duran varlık unsurlarına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir.

2.4.1 TMS 16 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı

Standarda göre maddi duran varlıklar mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir (TMS 16, 2015: 3). Yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 40'ta düzenlenmiştir. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır (TMS 16, 2015: 3).

2.4.2 TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre maddi duran varlık kaleminin maliyeti, belirli durumların gerçekleşmesi halinde mali tablolara yansıtılır. Bunlar bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumlarıdır (TMS 16, 2015: 4).

İşletmeler maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri, meydana geldiği tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir (TMS 16, 2015: 4).

Standarda göre maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile ölçümlenmektedir. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir (TMS 16, 2015: 5):

(a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil satın alma fiyatı,

(b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,

(c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Standartta maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir (TMS 16, 2015: 6-7).

2.4.3 Standarda Göre Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Uygulaması

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre ilgili varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismana tabi tutulur. Maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismana tabi tutar. Bir varlığın amortismana tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Varlığın amortismana tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir (TMS 16, 2015: 10-11).

2.4.4 Vergi Uygulamaları ile Maddi Duran Varlıklar Standardı Arasındaki Farklılıklar

Vergi düzenlemeleri ile maddi duran varlık standardı arasındaki muhasebe süreçlerine yansıyan yaklaşım farklılıkları başlıklar halinde aşağıda açıklanmıştır.

2.4.4.1 Maddi Duran Varlık Alımları – Ölçümlenmesi

Standarda göre bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez. Standart ile VUK düzenlemeleri bu noktada ayrışmaktadır. Standart, varlığın aktife alınışını "varlığın, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği an" olarak belirlemiştir. Bu yüzden aktife girdikten sonraki maliyetler, maddi duran varlığın maliyetine eklenmemektedir. Vergi idaresi ise aktife alınmasını maddi duran varlığın üzerinden amortisman ayrılması koşuluna bağlamıştır (Bozkurt, 2013: 48). Maddi duran varlık alımlarında ortaya çıkan noter, mahkeme giderleri, komisyon, özel tüketim vergisi gibi unsurlar VUK 270. maddesinde istenirse maddi duran varlığın maliyetine eklenilebilir, istenirse gider olarak kaydedilebilmektedir. TMS 16'ya göre ise tamamının varlığın maliyet bedeline eklenmesi zorunludur.

2.4.4.2 Binek Otomobiller

Bir maddi duran varlık kalemi olan binek otomobiller için TMS 16 standardında herhangi bir özel düzenleme yapılmamıştır. Diğer maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi ve değerlenmesine ilişkin hükümlerin aynısı binek otomobiller için de geçerlidir. Binek otomobiller için ödenen KDV'nin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre yapılacak kayıtlarda nasıl izleneceği sorunlu bir durumdur.

Vergi kanunları açısından baktığımızda binek otomobillerle ilgili özel düzenlemeler bulunmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunun 30. Maddesine göre binek otomobilleri kiralayan ve işleten işletmeler haricindeki işletmelerin, binek

otomobillerin alış faturalarındaki hesaplanan KDV'yi indirimde kullanamayacaklardır. Ayrıca KDV Kanunun 58. Maddesine göre; indirime konu KDV'ler, Kurumlar ve Gelir Vergisinde matrahtan gider olarak düşülemeyecektir. Binek otomobillerde ise KDV indirime konu olmadığı için, Kurumlar ve Gelir Vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak ele alınabilecektir. Standarda göre ise, binek otomobiller için ödenen KDV, gümrük vergilerinde olduğu gibi maliyetin bir unsuru olarak düşünülmelidir. Bir varlığın alınması sırasında katlanılması zorunlu olan harcamaların aktifleştirilmesi gerektiğinden binek oto KDV'si de bu yönüyle ele alınmalıdır.

2.4.4.3 Yedek Parça, Bakım Malzemeleri, Sürekli Kontrol

Standarda göre işletmeler maddi duran varlıklarda bir faaliyet döneminden fazla sürede kullanacağı yedek parça ve bakım malzemelerini varlık olarak kayda almalıdır. VUK 272. Maddesinde ise yaklaşım farklılığı bulunmaktadır. Kanuna göre varlığın değerini artıracak olan yedek parça ve bakım malzemeleri maliyete eklenebilir, değer artışı yaratmayacak olanlar ise gider yazılabilecektir (Güler, 2012: 257). Burada varlığın iktisadi kıymetini artıran yedek parça ve bakım malzemeleri için maliyet bedeline aktarılması konusunda ortak yaklaşım bulunmaktadır.

Standarda göre bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin tamir ve bakımı olarak tanımlanır (TMS 16, 2018: 5). Maddi duran varlıkların kullanımı için sürekli olarak büyük çaplı kontrol edilmesi gerekiyorsa, yapılan bu kontrollere ilişkin katlanılan tutarlar standarda göre yenileme olarak varlığın defter değerine eklenerek muhasebeleştirilir (TMS 16, 2018: 5). VUK' a göre ise doğrudan gider yazılması gerekmektedir.

2.4.4.4 Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Standart maddi duran varlık kaleminin defter değerinin yeniden ele alınmasına, geri kazanılabilir tutarın belirlenmesine ve ortaya çıkmışsa değer düşüklüğü zararının

muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Vergi mevzuatında ise varlıklarda değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilebilmesi sadece belirli şartlar halinde uygulanabilmektedir (Dündar, 2013: 164).

Standarda göre; bir varlığın defter değeri satış masrafları düşülmüş rayiç değer, alım satım değerinden büyük ise ilgili maddi duran varlıkta değer düşüklüğü söz konusu olmaktadır. Kullanım değerinin hesaplanması gerekir (Güler, 2012: 315). Buna göre ilgili dönemde değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu duruma vergi düzenlemeleri açısından baktığımızda VUK' ta maddi duran varlıklar değer düşüklüğüne ilişkin herhangi düzenlemeye yer verilmemiştir. VUK 317. maddesinde yangın, deprem su basması vb. afetler neticesinde değerini kaybeden, ya da yeni icatlar dolayısıyla demode hale gelmiş bulunan veya normalden fazla yıpranmaya uğramış amortismana tabi iktisadi kıymetlerde bakanlığın izniyle fevkalade amortisman uygulanarak varlığın itfa edilebilmesi mümkündür.

2.4.4.5 Amortisman Uygulamaları

Amortisman uygulamalarını vergi mevzuatı ve TMS 16 standardı açısından ele aldığımızda önemli farklılıkların ortaya çıktığı görülmektedir. Amortisman uygulama yöntemleri, amortismana tabi olacak bedel, amortismanların ayrılma dönemleri ve yeniden değerleme artış ve azalışlarına bağlı amortisman gideri düzeltmeleri vergi mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında muhasebe sürecinde birtakım geçici farklılıklara neden olmaktadır.

Maddi duran varlıklara amortisman ayrılması konusunda standart herhangi bir değer sınırlandırılması getirilmemiştir. Maddi duran varlık niteliğindeki tüm unsurlar aktifleştirilmelidir. Diğer taraftan vergi düzenlemelerine göre ise belirlenen sınırların altında kalan varlıklar doğrudan gider olarak yazılabilmektedir. Amortisman sınırının altında olup gider yazılan maddi duran varlıkların, standarda göre yapılacak kayıtlarda amortismana tabi tutulması ve ayrılan amortismanın vergi matrahından düşülmesi gerekmektedir (Güler, 2012: 254).

Standart, amortismana konu değeri varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer çıkarıldıktan sonraki kalan miktar olarak ele almaktadır. Vergi düzenlemelerine göre

ise amortismana konu değeri varlığın maliyet bedeli oluşturmaktadır. Varlığın elde edilmesi sırasında ortaya çıkan vade farkları ilgili varlık kaleminin maliyet bedeline eklenmediği için vade farksız miktar üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Vergi düzenlemelerinde ise ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine eklendiğinden dolayı vade farkını içeren toplam miktar üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Bu durumu özetleyecek olursak standart amortismana tabi tutarı kalıntı değeri çıkararak bulurken, vergi mevzuatı kalıntı değeri sıfır olarak dikkate almaktadır.

Maddi duran varlığın elde edilmesi aşamasında standarda göre, katlanılan finansman giderleri varlığın maliyetine özellikli varlıklar haricinde dahil edilmemektedir. Bu durumda finansman giderleri üzerinden amortisman ayrılmamaktadır. Diğer taraftan vergi mevzuatında ise bu durumun tersi olarak, maddi duran varlığın elde edildiği dönemdeki (sonraki dönemler işletmenin isteğine bağlı) katlanılan finansman giderleri varlığın maliyetine eklendiğinden dolayı finansman giderleri için de amortisman ayrılması söz konusu olmaktadır (Örten ve Bayırlı, 2007: 17).

TMS 16 Standardına göre bir maddi duran varlığın amortisman işlemi uygulanabilmesi için ilgili varlığın kullanılabilir hale gelmesi gerekirken, VUK 320. maddesine göre ise amortismana tabi tutulması işlemi varlığın aktifleştirildiği faaliyet döneminde başlamaktadır.

Amortisman süresi, standartta yer alan düzenlemeye göre yararlı ömür yada işletmenin üretim miktarına göre belirlenmektedir. Burada yararlı ömür işletmeler tarafından maddi duran varlığın niteliğine göre belirlenmektedir. VUK 315. maddesine göre ise yararlı ömür Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmekte ve ilan edilmektedir. İşletmelere bu listedeki sürelere uymak zorundadır. Standartta yararlı ömür yıl olarak ya da üretim birimi olarak tespit edilebilirken, VUK' a göre yararlı ömür sadece yıl olarak belirlenebilmektedir. Özel tükenmeye tabi varlıklarda farklı olarak cevherin ömrüyle sınırlı kalmak şartıyla dönemlere yayılmaktadır. Bu noktada standarda göre maddi duran varlık kaleminin faydalı ömrünün belirlenmesi tamamen işletmelerin tahminine bırakılmış olup, bu işletmeden işletmeye farklılık gösterebilmektedir. Vergi mevzuatı ise böyle bir duruma izin vermemektedir. Yararlı ömrün değişmesi o maddi duran varlığa uygulanacak amortisman oranının da

değişmesine neden olacak, bu durumda vergi mevzuatı ve standartlar açısından muhasebe kayıtlarında geçici farklılıklara neden olacaktır.

Yararlı ömür ve kalıntı değer standarda göre her bir hesap döneminde yeniden değerlendirilmeli, beklentiler ve tahminler farklılaşmışsa bu durum muhasebe sürecine yansıtılmalıdır (Dündar, 2013: 164). Vergi düzenlemelerinde ise yararlı ömür olağanüstü durumlar haricinde değişmemektedir. Buna olağanüstü amortisman ayrılması gereken durumları örnek olarak verebiliriz.

Doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi standarda göre kullanılabilmektedir. VUK 315. ve 317. maddelerine göre ise normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve özellikli hallerde olağanüstü amortisman yöntemi kullanılabilmektedir (Örten ve Bayırlı, 2007: 17). Farklı olarak özel tükenmeye tabi varlıklarla ilgili vergi düzenlemelerinde imtiyaz süresi veya üretim miktarına göre amortisman ve süre belirlenmektedir. Standart amortisman yöntemleri arasında mevcut değişimlere göre geçiş imkanı tanırken, vergi mevzuatı buna sadece VUK 320. maddede düzenlediği şekilde yalnızca azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçişe izin vermektedir.

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismana tabi tutar (TMS 16, 2018: 9). Standarda göre bir maddi duran varlık kalemin ilk muhasebeleştirildiği andaki bedeli, ayrı ayrı parçalara ayrılarak, her bir parçası için ayrı olarak amortisman işlemi uygulanırken vergi mevzuatında birlikte değerlendirilmektedir. Örneğin bir uçağın parçalarına ayrı ayrı amortisman ayrılması (Dündar, 2013: 163).

Binaların amortismanlarının muhasebeleştirilmesinde standart bina ile üzerinde bulunduğu arsayı ayrı olarak ele almakta ve arsalara amortisman ayrılması mümkün olmamaktadır. VUK' a göre ise bina maliyetine arsa bedeli de dahil edildiği için dolaylı olarak arsa için de amortisman ayrılması söz konusu olmaktadır. Bu noktada da vergi düzenlemeleri ile standart ayrışmaktadır. Standarda göre yapılan kayıtlarda

arsaya isabet eden amortisman tutarının vergi matrahından ayrıca indirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

2.4.4.6 Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi

VUK 269. maddesine göre gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlenmesi esastır. Standarda göre ise maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değerle değerlenmektedir. Burada standarda göre yeniden değerleme sonucu ortaya çıkan yeni değer üzerinden amortisman ayrılması gerekmektedir. Oysa VUK ise sadece maliyet bedeli üzerinden ayrılan amortismanı gider olarak kabul etmektedir. Vergi mevzuatında maliyet bedeline göre ayrılan amortisman ile ortaya çıkan fark ise bir gider kalemi olarak kabul edilmemektir. Bu noktada ortaya çıkan fark mali tablolarda ticari kar ile mali kar arasında bir ayrıma yol açmaktadır. Maddi Duran Varlıklar Standardı ile vergi uygulamaları arasındaki temel yaklaşım farklılıkları Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4: Maddi Duran Varlıklar Standardı ile Vergi Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar

Maddi Duran Varlıklar	TMS	VERGİ YASALARI
MDV Alım, noter, mahkeme giderleri, komisyon, özel tüketim vergisi vb	TMS 16'ya göre maddi duran varlığın maliyetine eklenir.	V.U.K. 270. maddesinde istenirse maddi duran varlığın maliyetine eklenilebilir, istenirse gider olarak kaydedilebilir.
Maddi Duran Varlıklar –Amortisman Ayırma sınırı	TMS 16'ya göre amortisman ayırma sınırı yoktur, İktisadi kıymet değerine bakılmaksızın aktifleştirilir, giderleştirilmez.	VUK' a göre belirlenen sınırın altında kalan iktisadi kıymetler doğrudan gider olarak yazılabilir.
Maddi Duran Varlıklar -Amortisman	Amortis. konu değer varlığın maliyetinden kalıntı değer çıkarıldıktan sonraki bedeldir.	Amortismana konu değer varlığın maliyet bedelidir. Kalıntı değer sıfır olarak kabul edilir.
Maddi Duran Varlıklar -Amortisman	Varlığın edinilmesinde ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine eklenmediğinden, vade farksız bedel amortismana konu olur.	Vade farkları varlığın maliyetine eklendiğinden dolayı vade farkını içeren bedel üstünden amortisman ayrılır.

Maddi Duran Varlıklar -Amortisman	Varlığın edinilmesi aşamasında finansman giderleri maliyete dahil edilmediği için, finansman giderleri amortismana konu olmaz.(Özellikli varlıklar dışında)	Varlığın edinildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderleri maliyete dahil edildiği için, finansman giderleri de amortismana konu olur.
Maddi Duran Varlıklar -Amortisman	Amortisman faydalı ömür yada üretim miktarına göre belirlenir. Bunlar işletme tarafından tahmin edilir.	Maliye Bakanlığının yayınlandığı listedeki yararlı ömür ve oranlar dikkate alınmalıdır. Asgari sınırlar bulunmaktadır. Üst sınırda herhangi bir kısıt bulunmamaktadır.
Maddi Duran Varlıklar -Amortisman	Yararlı ömür yıl yada üretim birimi olarak belirlenebilmektedir.	Yararlı ömür yıl olarak belirlenmektedir. Özel tükenmeye tabi varlıklarda tüketim esastır.
Maddi Duran Varlıklar -Amortisman	Yararlı ömrü ve kalıntı değer tahmini her dönem yeniden ele alınır	Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında değişmez.
Maddi Duran Varlıklar -Amortisman	Doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi kullanılabilir	Normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve fevkalade amortisman yöntemi kullanılabilir.
Maddi Duran Varlıklar -Amortisman	Varlıklarda parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayrılabilir.	Değer artırıcı ve ekonomik ömrü uzatıcı harcamalar amortismana tabidir.
Maddi Duran Varlıklar – Bina-Arsa Amortismanı	Binalar amortismana tabi tutulurken arsaları için amortisman ayrılmaz	Arsalar bina maliyetine dahil olduğu için her ikisi de amortismana işlemine konu olur
Maddi Duran Varlıklar -Amortisman	Amortismana tabi tutulabilmesi için varlık kullanılabilir hale gelmeli	Amortismana tabi tutulabilmesi için aktifleştirilmesi gerekir
Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme	Yeniden Değerleme modelinde gerçeğe uygun değer ile değerlenir	Yeniden değerleme kalkmış olup maliyet bedeli ile değerlenir. Enflasyon düzeltmesi bulunmaktadır

2.5 TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu standartta işletmelerde yer alan maddi olmayan duran varlık unsurlarına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir.

2.5.1 TMS 38 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın amacı maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemleri belirleyerek, maddi olmayan duran varlık kalemlerinin defter değerinin ölçümlenmesine ilişkin hükümleri ortaya koymaktır. Maddi olmayan duran varlığa ilişkin başka bir standartta özel bir düzenlemeye yer verilmişse bu varlıklar ilgili standart hükümlerine tabi tutulmuştur.

Standarda göre bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilebilmesi için belirlenebilir, kontrol edilebilir olmalı ve gelecekte ekonomik yarar sağlamalıdır.

Bir maddi olmayan duran varlık kalemi, belirlenebilirlik şartını şu hallerde sağlamaktadır (TMS 38, 2015: 5);
(a) Ayrılabilir olması gerekmektedir. Sözleşme, tanımlanabilir varlık ya da borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olmalıdır,
(b) Hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanmalıdır.

TMS 38'e göre işletmenin varlıkla ilgili meydana gelen gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararlara ulaşmasını engelleyebilme gücünün varlığı halinde, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü bulunmaktadır.
Maddi olmayan duran varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim

sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir (TMS 38, 2015: 6).

2.5.2 TMS 38'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi olmayan duran varlık:

a) Varlıkla ilişkilendirilen beklenilen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve
b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirilir (TMS 38, 2015: 7).

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi anında maliyet bedeli ile ölçümlenmektedir. TMS 38'e göre bir maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın yönetimce planlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesi durumunda biter.

Bir maddi olmayan kalem için yapılan harcamalar, aşağıdaki durumlar haricinde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, 2015: 13).

a) Muhasebeleştirme kriterlerini taşıyan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturan harcamalar,
b) İşletme birleşmeleri yolu ile elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmayan kalemler.

TMS 38'e göre başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilemezler.

Maddi olmayan duran varlıklar sınıfı, işletmenin faaliyetlerinde kullanılan benzer nitelik ve işlevdeki varlıklar grubudur. Maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan kalemler, ilgili varlıkların seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasından ve mali tablolarda farklı tarihlerdeki maliyet ve değerleri içeren tutarlar olarak raporlanmasından kaçınmak için, aynı zamanda yeniden değerlemeye tabi tutulur. Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden,

tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir. Maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu Standarda göre yeniden değerleme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle ölçülür. Yeniden değerleme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır.
Yeniden değerleme yöntemi daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlenmelerine ya da maddi olmayan duran varlıkların maliyet tutarı dışında bir tutardan muhasebeleştirilmelerine, izin vermez (TMS 38, 2015: 13).

2.5.3 Vergi Uygulamaları ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Arasındaki Farklılıklar

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve vergi uygulamaları arasındaki yaklaşım farklılıklarından önemli olanları, aşağıdaki şekilde başlıklandırarak açıklayabiliriz.

2.5.3.1 Vade Farkları

Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin alımı vadeli olarak gerçekleşmiş ise ortaya çıkan vade farkı standarda göre faiz gideri olarak kayıt altına alınır. Vadeli olarak alınan bir maddi olmayan duran varlık kaleminde vade farkı ertelenmiş giderler hesabına alınır, daha sonra dönemsel olarak vadesi dolanlar finansman gideri olarak kaydedilir. Burada istisnai durum olarak ilgili maddi olmayan duran varlık özellikli varlık niteliğine haiz ise ortaya çıkan vade farkı varlığın maliyetine eklenir.

Vergi Usul Kanununun 269. Maddesine göre gayrimaddi haklar gayrimenkuller gibi değerlenmektedir. Yine VUK ve Gelir Vergisi Tebliğlerine göre sabit varlık aktife girdiği dönemdeki faiz ve kur farkları varlığın maliyetine eklenmektedir. İlerleyen dönemlerde ortaya çıkan faiz ve kur farkları için ise seçimlik bir durum söz konusudur. Burada varlığın maliyetine eklenebileceği gibi doğrudan gider olarak da

kayıt altına alınabilmektedir. Varlığın aktife girdiği dönemde standart ile vergi düzenlemeleri arasında bir farklılık ortaya çıkmaktadır. Sonraki dönemlerde ise VUK' ta ki seçimlik hakkı faiz ve kur farklarının gider olarak kaydedilmesi yönünde olursa, standartla bir farklılık söz konusu olmayacaktır.

2.5.3.2 Noter, Mahkeme, Kıymet Takdiri vb. Giderler

VUK 270. maddesine göre noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri varlığın maliyetine eklenebileceği gibi doğrudan gider olarak da kayıt altına alınabilir. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'na göre ise bu tip kalemlerin doğrudan varlığın maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatı ile standart bu noktada ayrışmaktadır. İşletmeler VUK' ta ki bu seçimlik hakkını, ilgili gider ve vergilerin varlığın maliyetine eklenmesi yönünde kullanırsa standartla vergi düzenlemeleri arasında ticari kar-mali kar açısından farklılık oluşmayacaktır.

2.5.3.3 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. Maddesine göre bir hesap dönemi içerisinde araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamımı tutarına bakılmaksızın aktifleştirilir. Ancak projeden vazgeçilmesi ya da projenin tamamlanamaması gibi durumlarda önceki dönemlerde aktifleştirilmiş olanlar doğrudan gider yazılmalıdır (Güler, 2012: 310).

TMS 38 Standardı'na göre ise araştırma giderleri doğrudan gider olarak kayıt edilmelidir. Standartta belirlenen geliştirme harcamaları ise, devam eden araştırma veya geliştirme projesinin defter değerine eklenir Bu noktada standart ile vergi mevzuatı arasında ortaya çıkan farklılık ticari kar ve mali karda ayrışmaya yol açmaktadır.

2.5.3.4 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 38 standardına göre maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'na göre ele alınmaktadır. TMS 36

Standardına göre; bir varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarını geçmesi durumunda o varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilmektedir. Aşan kısım için standarda göre ilgili dönemde değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu duruma vergi düzenlemeleri açısından baktığımızda VUK' ta maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğüne ilişkin herhangi düzenlemeye yer verilmemiştir. Sadece VUK 317. maddesinde yangın, deprem su basması vb. afetler neticesinde değerini kaybeden, ya da yeni icatlar dolayısıyla kullanılamaz hale gelmiş bulunan veya normalden fazla yıpranmaya uğramış amortismana tabi iktisadi kıymetlerde bakanlığın izniyle fevkalade amortisman uygulanarak varlığın itfa edilebilmesi mümkündür.

2.5.3.5 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi

Vergi Usul Kanunun 269. Maddesine göre gayrimaddi hakların maliyet bedelleri ile değerlenmesi esastır. Standarda göre ise maddi olmayan duran varlıklar gerçeğe uygun değerle değerlenmektedir. Burada standarda göre yeniden değerleme sonucu ortaya çıkan yeni değer üzerinden amortisman ayrılması gerekmektedir. Vergi mevzuatında maliyet bedeline göre ayrılan amortisman ile ortaya çıkan fark ise bir gider kalemi olarak kabul edilmemektir (Güler, 2012: 315). Bu noktada ortaya çıkan fark mali tablolarda ticari kar ile mali kar arasında bir farka yol açmaktadır.

2.5.3.6 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman

Standarda göre maddi olmayan duran varlıklara amortisman ayrılması varlık kullanıma hazır hale geldiğinde başlayacaktır. Ayrıca ilk aktife girdiği dönemde kıst amortisman uygulanması söz konusu olacaktır. Bu durum vergi mevzuatı açısından değerlendirildiğinde ilgili varlığa kıst amortisman veya yıllık amortisman ayrılması söz konusu olmaktadır.

Tablo 5: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ile Vergi Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS	VERGİ YASALARI
Faiz, kur farkları	Faiz, kur farkları gider olarak kayıt altına alınır	Varlık aktife girdiği dönemde faiz, kur farkları maliyete eklenir. Sonraki dönemlerde seçimliktir.
Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon vb. giderler	Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon vb. giderler varlığın maliyetine eklenir	Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon vb. giderler varlığın maliyetine eklenebileceği gibi gider olarak ta yazılabilir.
Araştırma Giderleri	Doğrudan gider yazılır	Aktifleştirilir
Geliştirme Giderleri	Standartta belirlenen geliştirme giderleri defter değerine eklenir. Diğerleri gider yazılır	Aktifleştirilir
Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarını geçmesi durumunda o varlık değer düşüklüğüne uğrar.	Değer düşüklüğüne uğrayan varlığa VUK 317. Maddesine göre fevkalade amortisman ayrılır.
Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme	Yeniden Değerleme modelinde Gerçeğe uygun değer ile değerlenir	Yeniden değerleme kalkmış olup Maliyet Bedeli ile değerlenir
Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman	Kullanıma hazır hale geldiğinde amortisman ayrılır. İlk dönemde Kıst amortisman ayrılır.	Aktife girdiği anda amortisman ayrılır. İlk dönemde de Yıllık amortisman ayrılır.

2.6 TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu standartta işletme varlıklarındaki değer düşüklüğüne ve muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir.

2.6.1 TMS 36 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı

TMS 36 Standardı'nın amacı; işletmelerin, sahip olduğu varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak için bu

duruma ilişkin kuralları ortaya koymaktır. İşletmenin sahip olduğu bir varlık kaleminin defter değeri, bu varlığın kullanılması ya da satışı durumunda geri kazanılacak tutarından fazla olursa ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Bu durumda varlığın değer düşüklüğüne uğraması söz konusudur. Standarda göre işletmenin ortaya çıkan bu değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesi gerekmektedir. Standart bununla birlikte, işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiğine ilişkin düzenlemelerde de bulunur (TMS 36, 2015: 3).

Varlıklarda değer düşüklüğü, varlığın net defter değerinin, varlığın geri kazanılabilir tutarından büyük olması halinde ortaya çıkar.

Net Defter Değeri > Geri Kazanılabilir Tutar ⟶ Varlıkta Değer Düşüklüğü

Geri kazanılabilir tutar bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

İlgili standartlar muhasebeleştirme ve ölçme kurallarına ilişkin düzenlemeler getirdiğinden bu standart, stok kalemlerine, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklara, ertelenmiş vergi varlıklarına, çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklara ve satış amaçlı elde tutulan varlıklara uygulanmamaktadır.

2.6.2 TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi

TMS 36 standardına göre işletmeye ait bir varlık kaleminin geri kazanılabilir tutarı defter değerinden düşük olursa, bu varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi gerekir. Bu indirgeme işlemi, değer düşüklüğü zararını ifade eder. Varlık kalemi bu standart dışındaki başka bir standarda göre yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilmemişse değer düşüklüğü sonucu ortaya çıkan zararı muhasebeleştirilmelidir. Yeniden değerlenmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı ise yeniden değerleme değer azalışı olarak dikkate alınmalıdır. Yeniden değerlenmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlenmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, ilgili varlığın yeniden değerleme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden

değerleme fazlasından indirilerek muhasebeleştirilir. Bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi durumunda, ilgili ertelenmiş vergi varlık veya borçları, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı' na göre varlığın yeni defter değerinin vergiye esas değeri ile karşılaştırılmasıyla belirlenir (TMS 36, 2015: 13).

2.6.3 Vergi Uygulamaları ile Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Arasındaki Farklılıklar

Vergi mevzuatına göre yapılan değerlemelerde, ağırlıklı olarak maliyet esası kullanılmakta iken, standartlarda gerçeğe uygun değerle değerleme ağırlıktadır. Değer düşüklüğü, vergi mevzuatında özellikle emtia ile ilgili düzenlemeleri kapsayacak biçimde yer almaktadır. Emsal bedeli uygulaması mükelleflerin tercihlerinden ziyade vergi idaresi tarafından belirlenen tespitler ile yapılmaktadır. Vergi mevzuatı bu uygulamayla vergilendirme tekdüzeliği sağlamayı amaçlamaktadır. Standartlar ile amaçlanan ise finansal tabloların kullanıcılarına güvenilir bilgi sunmak olduğundan hareketle vergi mevzuatı ve standartlar bu noktada çelişmektedir (Sipahi ve Akarçay Öğüz, 2010: 262).

Varlıklardaki değer düşüklüğünden dolayı ortaya çıkan zarar vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliğindedir. Bir varlık kalemi değer düşüklüğüne uğradığında ilgili varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri birbirinden farklılaşmaktadır. Gelir Vergileri Standardı' na göre ortaya çıkan bu fark için ertelenen vergi alacağı veya borcunun hesaplanması gerekmektedir. Bu durumda değer düşüklüğünden dolayı karşılık ayrıldığında ertelenmiş vergi boyutunun da dikkate alınması gerekir (Dursun, 2007: 70).

Duran varlık kalemlerinde ortaya çıkan değer kayıplarının kayıt altına alınması TMS'de yer almakta olup vergi mevzuatı bu tip değer düşüklüğü zararlarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak ele almaktadır.

Vergi düzenlemelerinde maddi duran varlıklarda ortaya çıkan değer düşüklüğü için olağanüstü amortisman dışında herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Türk Vergi Yasaları'na göre amortisman uygulamasında, muhasebenin dönemsellik

kavramı gereği iktisadi varlığın yararlı ömrü boyunca dönemler itibariyle dağıtımı yapılır. Fakat işletmelerde ortaya çıkan, önceden öngörülemeyen bazı durumlarda iktisadi varlıklar olağanüstü değer kayıplarına uğrayabilmektedir. Bu tip durumlar için Vergi Usul Kanunu'nun 317. maddesinde olağanüstü amortisman uygulamasına yer verilmiştir. Kanun maddesine göre binalar, demirbaşlar, taşıtlar, tesis makine ve cihazlar vb. sabit kıymetleri, tamamen yada kısmen zarara uğrayan mükelleflerin olağanüstü amortisman uygulamasından yararlanabilmek için, Maliye Bakanlığı'ndan izin almaları gerekmektedir.

VUK 317. maddesinde düzenlenen olağanüstü amortisman uygulaması, standartta yer alan değer düşüklüğü ile benzerlik gösterse de birbirinden farklı uygulamalardır. Standarda göre varlıklarda ortaya çıkan değer düşüklüğü için bir karşılık ayrılırken, olağanüstü amortisman uygulamasında Maliye Bakanlığı'nın izni ile ortaya çıkan değer düşüklüğü gider olarak kayıt altına alınmaktadır. Her iki uygulamada da duran varlıklarda ortaya çıkan değer düşüklüğü, giderin kayıt altına alınması gibi yönlerden benzerlik söz konusudur. Ancak değer düşüklüğü standartta belirlenen durumların ortaya çıkması halinde kayıt altına alınırken, vergi mevzuatındaki olağanüstü amortismanın kaydı Maliye Bakanlığı'ndan alınacak olan görüş ve izin altında kayıt altına alınabilecektir (Akgün, 2009: 18).Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile vergi uygulamaları arasındaki temel yaklaşım farklılıkları Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Varlıklar Standardı ile Vergi Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar

Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS	VERGİ YASALARI
Varlıklarda Değerleme	Ağırlıklı Gerçeğe Uygun Değer	Ağırlıklı Maliyet Esası
Ortaya Çıkan Zarar	Zarar Muhasebeleştirilir	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
Sabit Varlıklarda Değer düşüklüğü	Standartta yer alan düzenlemelere göre karşılık ayrılır	Maliye Bakanlığı'nın izni ile olağanüstü amortisman ayrılır

2.7 TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu standartta işletmelerin borçlanma maliyeti unsurlarına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir.

2.7.1 TMS 23 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı

Özellikli bir varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur, dolayısıyla aktifleştirilir. Özellikli varlıklarla ilgili olmayan diğer tüm borçlanma maliyetleri ise gider olarak muhasebeleştirilir. İşletmelerin, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygulaması gerekir (TMS 23, 2016: 2). Borçlanma maliyetleri tanım olarak, bir işletmenin yapmış olduğu borçlanma faaliyetleri ile ilgili olarak katlandığı faiz ve benzeri giderlerdir. Özellikli varlıklar ise kullanımı veya satışa hazır hale getirilebilmesi uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

2.7.2 Vergi Uygulamaları ile Borçlanma Maliyetleri Standardı Arasındaki Farklılıklar

Vergi kanunlarında özellikli varlıklarla ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Eğer ki özellikli varlık bir maddi duran varlık niteliğinde ise; 163 ve 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Tebliği ve 187 seri numaralı Gelir Vergisi Tebliğlerine göre, sabit kıymetin iktisap edildiği (aktife girdiği) dönem sonuna kadar olan faiz ve kur farkları maliyete verilir. Daha sonraki dönemlerde oluşan faiz ve kur farkları istenirse maliyete verilir, istenirse doğrudan gider olarak yazılabilir. TMS 23'e göre ise bir özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir (Güler, 2012: 433).

Maddi duran varlığın maliyetinin tamamlanması, kullanıma veya satışa hazır duruma gelmesi ya da bir diğer deyişle aktif değerinin tekemmül ettiği tarih ile dönem

sonuna kadar olan faiz ve kur farklarının vergi kanunlarına göre aktifleştirilmesi (maliyete verilmesi), TMS 23'e göre ise gider olarak kaydedilmesi gerekir. Bu döneme ait olan ve gider yazılan faiz ile kur farklarının mali karın tespitinde ticari kara eklenmesi gerekir.

Özellikli varlık, satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren bir stok ise örneğin şarap üretimi gibi; bu durumda TMS 23'e göre şarap üretimi özellikli varlık olarak kabul edileceğinden, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli tüm işlemler tamamlanıncaya kadar, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir. 238 sıra numaralı VUK Tebliğine göre ise, finansman giderlerinden stoklara pay verme mecburiyeti olmadığından doğrudan doğruya gider olarak yazılabilmektedir. Böyle bir durumun varlığı halinde, VUK' a göre gider yazılabilecek tutar, mali karın tespitinde ticari kardan indirilebilir. (Güler, 2012: 435).

VUK 163 nolu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemede; yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmektedir. İşletme dönemine ait olanların faizler için yer aldıkları dönemlerde doğrudan gider olarak kaydedilmesi veya varlığın maliyetine eklenmek kaydıyla amortisman ayrılması gerekir. Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmaktadır. Bu varlıkla ilgili daha sonraki dönemlerde meydana gelen kur farkları ise, bulundukları dönemde doğrudan gider olarak kaydedilebileceği gibi varlığın maliyetine eklenerek amortisman ayrılması da mümkündür.

VUK 238 nolu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemede ise; özellikli varlıklarla ilgili olmayan, genel amaçlı Türk Lirası cinsinden kredilerin borçlanma maliyetleri doğrudan gider olarak yazılabilmektedir. Fakat döviz ile elde edilen malların işletmenin stoklarına girdiği tarihe kadar olan kur farklarının maliyete eklenmesi zorunludur.

Türkiye Muhasebe Standartları'na göre maddi duran varlıklar ve stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri (Faiz, Vade Farkı, Kur Farkı) varlık kullanıma hazır hale gelinceye kadar özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Özellikli varlık değilse dönem gideri olarak kaydedilir. Varlık kullanıma hazır hale geldikten sonra dönem gideri olarak kaydedilir.

VUK'a göre maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir. Varlığın iktisap edildiği dönemden sonra maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir. VUK'a göre stoklarla ilgili harcamalar aktife alınıncaya kadar maliyete eklenir. Aktife alındıktan sonra stok kaleminin maliyetine eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir (Toroslu, 2011: 244-245). Borçlanma Maliyetleri Standardı ile vergi uygulamaları arasındaki bazı yaklaşım farklılıkları Tablo 7'de yer almaktadır.

Tablo 7: Borçlanma Maliyetleri Standardı ile Vergi Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar

Borçlanma Maliyetleri	**TMS**	**VERGİ YASALARI**
Borçlanma faiz, komisyon vb.	Özellikli varlıklarda maliyete eklenir, diğer varlıklarda gider yazılır.	Özellikli varlıklarla ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Doğrudan gider yazılabilir.
Maddi Duran Varlıklarla İlgili Borçlanma Maliyetleri	Varlık kullanıma hazır hale gelinceye kadar özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Özellikli varlık değilse dönem gideri olarak yazılır	Varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir
Maddi Duran Varlıklarla İlgili Borçlanma Maliyetleri	Varlık kullanıma hazır hale geldikten sonra dönem gideri olarak kaydedilir.	Varlığın iktisap edildiği dönemden sonra maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
Stoklarla İlgili Borçlanma Maliyetleri	Stok kullanıma hazır hale gelinceye kadar özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Özellikli varlık değilse dönem gideri olarak yazılır.	Stok aktife alıncaya kadar maliyete eklenir
Stoklarla İlgili Borçlanma Maliyetleri	Stok kullanıma hazır hale geldikten sonra dönem gideri olarak kaydedilir.	Stok aktife alındığında maliyetine eklenir veya dönem gideri yazılır

2.8 TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu standartta karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar unsurları ile muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir.

2.8.1 TMS 37 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır (TMS 37, 2016: 2).

2.8.1.1 Karşılıklar

TMS 37'ye göre karşılıklar, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan yükümlülüklerdir. Karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilir.

Genel olarak, tüm karşılıklar, zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından koşulludurlar. Ancak, bu Standart kapsamında "koşullu" kelimesi, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır (TMS 37, 2016: 4).

2.8.1.2 Koşullu Yükümlülükler

TMS 37'de koşullu yükümlülükler şu şekilde tanımlanmıştır. Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile

mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür:

- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya
- Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.

Standarda göre koşullu yükümlülükler finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler için kullanılmaktadır.

Koşullu yükümlülükler, borç olarak muhasebeleştirilmezler, bunun nedeni işletmenin, ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışını gerektirecek mevcut bir borcu olup olmadığının teyidini gerektiren olası yükümlülüklerdir ya da borcun tutarının güvenilir olarak tahmin edilememesinden kaynaklanmaktadır. Karşılıklarda ise güvenilir bir tahmin yapılabilmesi mümkünse, işletmeden kaynak çıkışı gerekeceğinden dolayı borç olarak muhasebeleştirilirler (Güler, 2012: 225).

2.8.1.3 Koşullu Varlıklar

Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır (TMS 37, 2016: 3). Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, bu varlıklar finansal tablolarda gösterilmez. Fakat gelirin elde edilmesi kesinse, ilgili varlık koşullu bir varlık olmayacaktır. Bu durumda finansal tablolara yansıtılması gerekir (TMS 37, 2016: 7).

2.8.2 Vergi Uygulamaları ile Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı Arasındaki Farklılıklar

Türk Vergi Sistemi'nde karşılıklar, meydana gelen veya meydana gelmesi beklenen fakat miktarı kesin olarak kestirilemeyen ve işletme için bir borç unsuru arz eden belirli zararları karşılamak amacıyla hesaben ayrılan tutarlardır (VUK md. 288).

Türk Vergi Sistemi'nde karşılıklardan kaynaklanan gider ve zarar, buna neden olan işlemin kesinleşme tarihi itibariyle kayıt altına alınır.

Türk Vergi Sistemi'ne göre karşılık ayrılabilmesi için VUK. 288. maddesi dışında bazı özel hükümler de bulunmaktadır. Bu özel hükümler kapsamında ayrılabilecek karşılık kalemleri aşağıdaki şekildedir.

- Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesine dayanılarak değeri düşen mallar karşılığı
- 323. maddesine dayanılarak şüpheli alacaklar karşılığı,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine dayanılarak sigorta reasürans şirketlerinin hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ilişkin ayırdıkları sigorta teknik ihtiyatları.

Buna göre emtialar ile ilgili ayrılacak karşılık tutarları Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi uyarınca Takdir Komisyonları tarafından tespit edilmişse, kanunen kabul edilen gider olarak kayıt altına alınabilecektir. Kıymeti düşen emtialara ilişkin emsal bedel tespiti mutlaka kanunlarla yetkilendirilen komisyonlar tarafından yapılmalıdır. Bu duruma uyulmazsa, değer kaybına uğrayan emtialar ile ilgili ayrılan karşılıklar kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilecektir (Özkan ve Kocamış, 2011: 195).

Karşılıkların muhasebeleştirilmesi standarda göre aşağıdaki durumların varlığı halinde gerçekleştirilir (Dündar, 2013: 188).

- Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmindir,
- Paranın zaman değeri etkisi önemli ise karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değerdir,
- Karşılıklar, raporlama dönem sonu itibariyle gözden geçirilir ve düzeltilir. İskonto etme işleminin kullanıldığı durumlarda, her bir dönemle ilgili karşılığın defter değerindeki artış, borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilir,
- Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz,

- Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür,
- Yeniden yapılandırma maliyetleri için ayrılan karşılık, ancak karşılıkların muhasebeleştirilmesi için gerekli şartların sağlanması halinde ayrılır.

Vergi Kanunları açısından TMS 37'ye göre ayrılan karşılıklar kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetinde olup mali karın tespitinde ticari kara ilave edilmesi gerekmektedir (Güler, 2012: 225). Türk Vergi Sisteminde karşılıklardan kaynaklanan gider ve zarar, ödeme döneminde muhasebeleştirildiği için TMS'ye göre geçici farklılıklar ortaya çıkmaktadır (Dündar, 2013: 192).

2.9 TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu standartta çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin unsurlar ve muhasebeleştirilmesine dair düzenlemelere yer verilmektedir.

2.9.1 TMS 19 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Bu Standart uyarınca işletmenin;
(a) Çalışana, sunduğu hizmet karşılığında gelecekte ödeyeceği faydalara ilişkin bir borcun,
(b) Sağlanan faydalar karşılığında çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı işletme tükettiğinde ise bir giderin, muhasebeleştirmesi gerekir (TMS 19, 2016: 3).

Bu Standardın uygulandığı çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdakileri içerir:
(a) Çalışan, çalışan grubu veya onların temsilcileri ile işletme arasındaki resmi planlar veya diğer resmi anlaşmalar kapsamında sağlanan faydalar,

(b) İşverenin ülke, devlet, sektör veya birden fazla işverenin dahil olduğu diğer planlara katkı yapmasını gerektiren yasal veya sektör düzenlemeleri kapsamında sağlanan faydalar veya
(c) Zımni kabulden doğan yükümlülüğe sebep olan gayri resmi uygulamalar kapsamında sağlanan faydalar.

Gayri resmi uygulamalar, işletmenin çalışanlara sağlanan faydaları ödemekten başka gerçekçi bir alternatifi bulunmadığında, zımni kabulden doğan bir yükümlülüğe sebep olur. İşletmenin gayri resmi uygulamalarındaki değişiklikler nedeniyle çalışanları ile olan ilişkilerinde doğabilecek kabul edilemez bir zarar, zımni kabulden doğan yükümlülüğe örnek olarak gösterilebilir.

Sağlanacak faydanın tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden oniki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar:

- Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları,
- Ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni,
- Kârdan pay verilmesi ve primler ile
- Mevcut çalışanlar için sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç, ücretsiz veya indirimli olarak verilen mal veya hizmetler gibi).

2.9.2 Vergi Uygulamaları ile Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Arasındaki Farklılıklar

Vergi yasaları, kıdem tazminatlarında ödenme yapıldığı zaman gider olarak kayıt altına alınmasını öngörmektedir. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ise çalışanların çalıştıkları döneme ilişkin, çalışılan sürenin sonunda kıdem tazminatı ayrılması gerektiğini öngörmektedir. Bununla birlikte çalışanlar için ileriki dönemlerde ortaya çıkabilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerektiğini belirtmektedir. Ayrıca bu kıdem tazminatı karşılığının da iskonto oranı ile iskonto edilip finansal tablolara yansıtılmasını öngörmektedir. Çalışanlara sağlanan birtakım faydalar bunların ayrılma sebeplerinden bağımsız olarak ödenmesi söz konusudur. Bu tip tazminatların

ödenmesi kesindir (herhangi bir hak ediş veya asgari hizmet koşulu çerçevesinde). Fakat bu tip ödemelerin gerçekleşme zamanı belirgin değildir. Bu tip tazminatlar belirli ülkelerde işten ayrılma tazminatı veya işten ayrılma karşılıkları olarak ifade edilseler de işten ayrılma tazminatından çok, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalardır ve işletme bunları işten ayrılma sonrası sağlanan fayda olarak muhasebeleştirir. Vergi mevzuatı ve muhasebe standartları arasındaki farklı yaklaşım sonucunda, kıdem tazminatı karşılığı nedeniyle belirli bir geçici fark oluşmaktadır. Ortaya çıkan bu geçici fark ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır. Kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirme sürecinde, vergi mevzuatı ile standart değerleme hükümleri arasındaki fark ve iskonto edilmiş kıdem tazminatı yükümlüğü sebebiyle, ertelenmiş vergi alacağı oluşacaktır (Tekşen, 2010: 304).

Türkiye'de uygulanan muhasebe süreçleri vergi eksenli yürütüldüğünden hesaplanan kıdem tazminatı karşılıkları yalnızca ödendiği dönemin mali tablolarına yansıtılmaktadır. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında ise, kıdem tazminatı fayda planları açısından ele alınmıştır. Bu yönüyle uygulama süreçlerine bir takım yenilikler getirmiştir. Buna göre;

- Kıdem tazminatı karşılıklarının raporlanmasında ödeme tarihini dikkate almak ilgili karşılık tutarının iskonto ettirilmesini gerekli kılmaktadır.
- Her dönem bir önceki yılda ayrılan karşılık tutarına faiz yürütülmesi öngörülmektedir.
- İskonto, zam oranı ve bir kısım aktüeryal varsayımların yapılmasını gerekli kılmakta olup ve buradaki değişimi de finansal tablolara yansıtmayı öngörmektedir (Aygün ve Kaya, 2013: 167).

Tanımlanmış fayda planları kapsamında sağlanan faydalara, standarda göre uygulanacak değerleme yöntemi, gerçeğe uygun değer ölçüsü olarak, bugünkü değer ölçüsüdür. Plan kapsamında sağlanacak faydalar, bilanço tarihindeki bugünkü değerine indirgenerek tanımlanmış fayda borcu olarak tespit edilmektedir (Akbulut, 2012: 831).

Bugünkü değer ölçüsünün plana bağlı olması ve planın da tahminlere dayalı olması nedenleriyle tanımlanmış fayda borcu, bilançoda işletmenin kesin yükümlülüğünü ifade etmemektedir. VUK'ta yer alan mukayyet değer ölçüsü ise standarttaki değerleme ölçüsü ile kıyaslandığında kesin bir tutarı ortaya koymaktadır. Kıdem tazminatının standartta yer aldığı şekilde değerlenmesi halinde, çalışanın gelecek dönem hizmet süresi ile hizmet sözleşmesinin tamamlandığı tarihteki kıdem tazminatına esas ücret tahmininin yapılabilmesi gerekmektedir. Bu durumda yapılan tahmine dayalı olarak ödenmesi beklenen kıdem tazminatı, belirli bir iskonto oranı ile bilanço tarihindeki bugünkü değerine indirgenir. VUK'ta mukayyet değer ölçüsünde kıdem tazminatı hesaplanırken bilanço tarihi itibariyle geçmiş hizmet yılı ile bilanço tarihindeki kıdem tazminatına esas ücret tutarı dikkate alınmaktadır (Arslan, 2009: 53, aktaran Aygün ve Kaya). Bu nedenle işletmenin dönem sonunda hesapladığı ticari kar ile mali kar birbirinden farklılaşmaktadır.

2.10 TMS 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu standartta devlet teşvik ve yardımlarının unsurları ve muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir.

2.10.1 TMS 20 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu standart uygulanır. Devlet yardımları, verilen yardımın niteliği ve tabi olduğu koşullara bağlı olarak birçok şekilde olabilir. Yardımın amacı, bir işletmeyi devlet yardımı sağlanmadan normal koşullar altında yapmayacağı bir takım işlere girebilmesini teşvik etmek olabilir (TMS 20, 2016: 2). Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmaz:

(a) Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi,

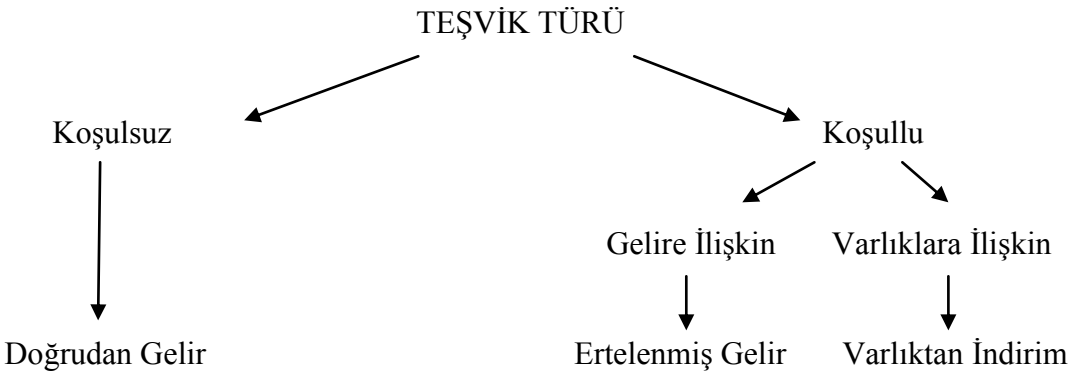
(b) Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi.
Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılır (TMS 20, 2016: 3).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Bunlar, teşvikin kâr ya da zarar dışında doğrudan özkaynak olarak muhasebeleştirildiği "sermaye yaklaşımı" ve teşviklerin bir ya da daha fazla dönemde gelir olarak muhasebeleştirildiği "gelir yaklaşımı" dır (Ulusan, 2008: 421).

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır:
(a) Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir.
(b) Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir.

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır:
(a) Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir;
(b) Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir ve
(c) Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.

Teşvik türleri aşağıdaki şemadaki gibi sıralanabilir (Civan, 2008:15)



2.10.2 Vergi Uygulamaları ile TMS 20 Standardı'nın Arasındaki Farklılıklar

Devlet teşviklerinin elde edilme biçimi muhasebeleştirilmesi yöntemini etkilememektedir. Teşvik türünün nakden olması, bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde olması veya başka bir biçimde olması halinde bile aynı şekilde muhasebeleştirilmektedir (Tekşen, 2010: 438).

Türk muhasebe uygulamalarında, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve rapor edilmesi ile ilgili en uygun yöntem, gelir yaklaşımındaki brüt yönteme göre kaydedilmesi ve ertelenmiş gelir olarak bilançoda kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar arasında gösterilmesi olabilir. Bunun dışında bilançoda öz kaynak kalemleri arasında da gösterilebilir. Fakat teşvikler çoğunlukla belirli koşulların yerine getirilmesi karşılığında sağlanmaktadır. İlgili koşulların sağlanamaması durumunda teşviklerin geri alınması söz konusu olmaktadır. Bundan dolayı, teşvikler özsermaye yerine gerekli koşullar sağlanıncaya kadar bir borç unsuru niteliğindedir. Bu nedenle, teşviklerin bilançoda yabancı kaynaklar içerisinde gösterilmesi daha yerinde olacaktır (Ulusan, 2008: 431).

Devlet teşviklerinin her iki yönteme göre de kayıt altına alınabiliyor olması işletmelerin gelirlerinin olduğundan daha düşük veya yüksek hesaplanmasına neden olmaktadır. Vergi indirimi destekleri, geçmişte yapılan giderler ile ilgili destekler, kredi faizi desteği ve sigorta primleri destekleri sermaye yaklaşımına göre

kaydedildiğinde, hesap planında özkaynaklar altında takip edilecektir. Bu durumda gelir tablosunda yararlanılan destekler yer almayacaktır. İşletmeler tahakkuk esasına göre yapmış oldukları kayıtlarda bu işlemleri önce gider hesabında kayıt altına alacaklar, ancak desteklerden faydalandıklarında sermaye yaklaşımına göre kaydettikleri için gelir hesaplarını kullanmayacaklardır. Böyle bir durumda gelir tablosunda işletmelerin yapmadıkları giderler yer alacaktır. Bu nedenle işletmelerin dönem kârları düşük oluşacak ve ödeyecekleri vergiler ödenmesi gereken vergiden düşük olacaktır. Bu nedenlerle bu tür destekler sermaye yaklaşımına göre kaydedildiğinde devletin tahsil etmesi gereken vergilerde bir düşüş olacaktır. Verilen destekler gelir yaklaşımına göre kaydedildiğinde gelir tablosu hesaplarında takip edilecektir. Bu şekilde işletmenin dönem karı yükselecek ve işletmeler açısından bu gelirle ilgili vergi yükü ortaya çıkacaktır. İşletmelerin devletten aldıkları teşviki gelir olarak kaydedecek ve bu gelirin vergisini ödeyecektir. Böylece teşviklerin verilme mantığına zıt bir durum meydana gelecektir (Küçükkahraman, 2013: 118-119).

Devlet destekleri ve yardımlarının vergilendirilmesine ilişkin vergi mevzuatında çok açık düzenlemeler yer almamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan "AB Mali Yardımları Vergi İstisnaları Rehberi" nde AB yardımlarının, ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisine tabi olacağı şeklindedir.

Hibe ve teşviklerin vergilendirilmesine ilişkin olarak diğer bir düzenleme olan VUK 176 Nolu Tebliğ'de, KKDF tarafından T.C. Merkez Bankasınca mükelleflere ödenen destekleme primlerinin vergilendirilmesinde uygulanacak esaslar yer almaktadır. Söz konusu Tebliğ, standartta yer alan iki ayrı yöntemi de uygun alternatifler olarak önermektedir. Tebliğ'de, maliyet bedeli yaklaşımıyla ilgili olarak tahakkuk ettirilen destekleme primleri, sabit yatırımların maliyet bedelini azaltıcı bir unsur olduğundan, mükellefler tarafından bu primlerin, tahakkuk ettirildikleri tarihte gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımların maliyet bedelinden indirilebileceğini öngörmektedir.

Bu noktada ilgili sabit varlığın maliyet bedeli, düşülen destekleme priminden sonraki miktar olacağı için, bu yöntemde sabit yatırımın toplam tutarından, alınan primin indirilmesiyle kalan değeri sabit yatırımın değeri olarak aktife kayıt edilecektir.

Aktife kaydedilen bu değer üzerinden amortisman ayırılacak ve bu değer üzerinden de yatırım indiriminden faydalanacaklardır (Ünal, 2013: 1).

Tebliğ'de, " İsteyen mükellefler, tahakkuk eden destekleme primlerini, sabit yatırımların maliyet bedellerinden düşmeden doğrudan hasılat olarak da yazabilirler." ifadesiyle gelir yöntemi seçeneği de sunulmuştur. Tebliğ, söz konusu yöntemde yapılan kayıtlarda, desteklerin elde edildikleri dönemde kurum kazancına eklenmesi, destek konusu sabit kıymetlerin destekler hariç maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmak suretiyle gider yazılmasını belirtmektedir.

KVK 1 Seri Nolu Genel Tebliği'nde yer alan araştırma geliştirme desteklerine ilişkin düzenlemede "Geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazanca dahil edilmesi söz konusu değildir. Ancak, bu mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ticari kazancın bir unsuru olarak kazanca dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan ARGE harcamaları da ARGE indiriminin hesabında dikkate alınacaktır" şeklindedir. Buna göre karşılıksız hibe niteliğindeki ARGE yardımlarının kurum kazancına ilave edilmesi öngörülmüştür. Bu noktada, KVK Genel Tebliği ile sadece gelir yöntemine değinilmiş olup maliyet bedeli yöntemine yer verilmemiştir.

Yukarıda yer alan hükümlere göre vergi mevzuatı, teşvik ve desteklerin kazancın bir unsuru olduğunu benimsemiş buna bağlı olarak da gelir yöntemini öngörmüştür. Standart ise hem gelir yöntemini hem de sermaye yaklaşımını öngörmektedir.

Vergi yasaları devlet teşviklerini bir gelir unsuru olarak kabul ederken standarttan farklı olarak teşvik ve yardımların tahakkuk ettiği dönem içiresinde ve tek seferde gelir tablosuna aktarılmasını zorunlu kılmaktadır. Ticari kazançlardaki tahakkuk esasına göre bir gelir kaleminin ilişkili bulunduğu gider/maliyet kalemiyle ilişkilendirilerek, dönemsellik kavramı uyarınca maliyet unsuru ile uyumlu bir şekilde finansal tablolara aktarılması gerekmektedir. Tahakkuk esasına göre belirlenen gelir ve giderlerin sadece içinde bulunulan döneme ilişkin kısmı, aynı dönemdeki ticari kazanç hesaplamasında gelir veya gider kalemi olarak dikkate alınacaktır.

Standartta, teşviklerin alakalı olduğu maliyet kalemleriyle ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Standartta, amortismana tabi kıymetlere ilişkin teşvik tutarlarının amortismanları oranında ilgili dönemler boyunca gelir kelemi olarak mali tablolara aktarılması gerekmektedir. Yine Standarda göre varlıklara ilişkin teşviklerin bilançoda ertelenmiş gelir olarak yer alması gerekmektedir. Bu yönüyle vergi mevzuatındaki teşvikin tek seferde gelir olarak kaydedilmesi şeklinde olan uygulama ile uyuşmamaktadır (Ünal, 2013: 1).

2.11 TMS 39 FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME STANDARDI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu standartta finansal araçlara ilişkin unsurlar ile muhasebeleştirilmesine dair düzenlemelere yer verilmektedir.

2.11.1 TMS 39 Standardının Amacı ve Kapsamı

Bu standart finansal varlıkların, finansal borçların ve finansal olmayan kalemlerin alım veya satımına ilişkin sözleşmelerin muhasebeleştirme ve ölçülmesine yönelik ilkeleri belirlemeyi amaçlamaktadır. Finansal araçlarla ilgili bilgilerin sunumuna ilişkin hükümler "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum" Standardında yer almaktadır (TMS 39, 2017: 3).

Finansal Araçlar Sunum Standardı, işletmenin beklenen alış, satış ya da kullanım gerekliliklerine uygun olarak finansal olmayan bir kalemin alınması veya teslimi amacı ile düzenlenmiş olan ve elde tutulmaya devam edilen sözleşmeler hariç olmak üzere, net ödemenin nakit ya da başka bir finansal araçla ya da finansal araç sözleşmesi gibi finansal araçların takası yoluyla yapıldığı, finansal olmayan bir kalemin alım ya da satım sözleşmelerine uygulanır (TMS 32, 2017: 4).

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardına göre bir işletmenin beklenen alım, satım veya kullanım gereksinimleri çerçevesinde finansal olmayan bir kalemin teslim alınması veya teslim edilmesi amacıyla düzenlenen ve

elde tutulmaya devam edilenler hariç olmak üzere, nakit veya başka bir finansal araçla ya da sözleşmeler birer finansal araçmış gibi finansal araçların karşılıklı olarak birbirleriyle takas edilmeleri suretiyle net olarak ödenebilen finansal olmayan kalemlerin alım veya satımına ilişkin sözleşmelere uygulanır (TMS 39, 2017: 6). Ayrıca bu standart tüm işletmeler tarafından, standartta kapsam dışı tutulmuş olanlar hariç olmak üzere her türlü finansal araca uygulanır.

Standarda göre işletme, bir finansal varlık veya borcu, ilgili finansal aracın sözleşmeye bağlı koşullarına taraf olduğu durumlarda finansal durum tablosuna yansıtır.
İşletme bir finansal varlığı;
(a) İlgili varlığa ait nakit akışlarına ilişkin sözleşmeden doğan hakkının süresinin dolması veya
(b) Standartta belirtilen şekilde finansal varlığı devretmesi ve söz konusu devir işleminin standart uyarınca finansal durum tablosu dışı bırakılmayı gerektirmesi, durumunda finansal durum tablosu dışı bırakır (TMS 39, 2017: 17).

İşletme bir finansal varlığı;
(a) İlgili varlığa ait nakit akışlarını elde etme hakkı sağlayan sözleşmeye bağlı haklarını devretmesi veya
(b) Finansal varlığa ait nakit akışlarını elde etme hakkını elinde bulundurmakla birlikte, standartta belirlenen koşulları sağlayan bir anlaşma gereğince nakit akışlarını bir veya birden fazla alıcıya ödemesi konusunda sözleşmeden doğan bir yükümlülüğünün bulunması durumunda devreder (TMS 39, 2017: 18).

Finansal varlıkların normal yoldan alımı veya satımı, uygulanabilir oldukça, teslim tarihi veya ticari işlem tarihi kullanılarak muhasebeleştirilir veya finansal durum tablosu dışı bırakılır (TMS 39, 2017: 23). İşletme bir finansal borcu, yalnızca ilgili borç ortadan kalktığı zaman (sözleşmede belirlenen yükümlülük yerine getirildiğinde, iptal edildiğinde veya zamanaşımına uğradığında) finansal durum tablosundan çıkarır.

Finansal bir varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılmayan finansal varlık veya finansal borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, ilgili finansal varlığın edinimi veya finansal borcun yüklenimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir (TMS 39, 2017: 24).

Bu standart, bir finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden sonraki ölçümlerinde, finansal varlıkları aşağıda yer verilen dört gruba ayırır:
(a) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar,
(b) Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar,
(c) Kredi ve alacaklar,
(d) Satılmaya hazır finansal varlıklar.

Standarda göre finansal borçlar iki sınıfa ayrılır ve bu sınıflandırmaya göre değerlenir ve muhasebeleştirilir. Bu sınıflandırmalar şu şekillerde gerçekleştirilir (Demir, 2008: 139):
(a) Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal borçlar,
(b) Diğer finansal borçlar (itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlenen borçlar).

Bir işletme, ilk muhasebeleştirme işleminin ardından, varlık niteliğindeki türev ürünler de dahil olmak üzere finansal varlıkları, gerçeğe uygun değerlerinden, satış veya diğer türden elden çıkarmalarda oluşabilecek işlem maliyetlerini düşmeksizin ölçer. Yine işletme, ilk muhasebeleştirmenin ardından, standartta belirtilenler dışında kalan her türlü finansal borcunu etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçer (TMS 39, 2017: 25).

Gerçeğe uygun değer farkı, finansal varlık veya finansal borca ilişkin olarak ortaya çıkan kazanç veya kayıp, kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Satılmaya hazır finansal varlığa ilişkin olarak ortaya çıkan kazanç veya kayıp, değer düşüklüğü zararları ve kur farkı kazanç ve kayıpları standartta belirtilenler hariç olmak üzere, söz konusu finansal varlık finansal durum tablosu dışı bırakılıncaya kadar diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilir.

İşletme her raporlama dönemi sonunda, bir finansal varlık veya finansal varlık grubunun değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin ortada tarafsız göstergelerin bulunup bulunmadığı hususunu değerlendirir. Anılan türden bir göstergenin bulunması durumunda, standartta belirlenen şekilde değer düşüklüğü tutarını tespit eder.

2.11.2 Vergi Uygulamaları ile Finansal Araçlar Standardının Arasındaki Farklılıklar

Finansal varlıkların ve borçların muhasebeleştirme yöntemleri incelendiğinde; standartlara göre finansal araçlar dönem sonu değerleme yöntemlerine göre sınıflandırılırlar ve bu sınıflandırmaya göre değerlenerek muhasebeleştirilir. VUK'a göre ise, kazancın tespitinde iki temel unsur bulunmaktadır. Bunlar tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesidir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlar ile karşılaştırılması bu kavramın bir gereğidir. Vergi düzenlemelerine göre tahakkuk ilkesi, mahiyet ve tutar olarak kesinleşmeyi ifade ederken, standartlarda ise, gelirlerin ve giderlerin muhtemel olması ve güvenilir bir ölçümün yapılabildiği sürece tahmin sonucu tespit edilen tutar, tahakkuk için yeterli sayılmıştır. Bu noktada VUK ve standartlar birbirinden ayrışmaktadır (Yıldırım, 2012: 1).

Örneğin; standarda göre alınan vadeli çekler öncelikle alacak senetleri hesabına aktarılması gerekmektedir. Sonrasında etkin faiz yöntemine göre itfa edilmiş maliyet bedeli hesaplanmalı, faiz tutarı çıkarıldıktan sonra kalan miktar hasılat olarak ele alınmalıdır. Faiz tutarı ise önce ertelenmiş vade farkları gelirleri hesabında izlenip daha sonra ilgili faiz gelirleri ilgili dönemlere uygun bir biçimde dağıtılarak bu hesap vade sonunda kapatılır.

Vergi düzenlemelerinde ise, çeklere reeskont hesaplanması söz konusu değildir. Çekler, görüldüğünde ödenecek olmasından dolayı, ileri vadeli çekler alacak senetleri gibi düşünülmelidir. Bu nedenle ileri vadeli çekler, VUK'a göre değerleme gününde alacak senetleri hesabına aktarılmalı, dönem sonunda reeskont işlemine tabi tutulmalıdır. Dönem sonunda hesaplanan reeskont faiz giderleri sonraki dönemde reeskont faiz gelirlerine dönüştürülerek etki ortadan kaldırılmalıdır. Verilen çekler ve

ödeme emirleri hesabında da aynı şekilde borçlu olunan hesaplar kullanılarak muhasebeleştirme kayıtları yapılacaktır (Abdioğlu vd., 2014: 148).

Yine işletmelerin bankalarda açtırmış olduğu vadeli TL mevduat hesaplarının kayıt işlemlerinde de farklılıklar bulunmaktadır. Standartlara göre, içinde bulunulan döneme ait hesaplanan faiz gelirleri hesaba tahakkuk etmiş gibi banka mevduat hesabında kayıt altına alınabilirken, VUK'a göre faiz gelirleri, henüz tahsil edilmediğinden dolayı, tahakkuk esasına uygun olarak öncelikle gelir tahakkukları hesabında takip edilmektedir (Abdioğlu vd., 2014: 151). Vadeli TL mevduat hesabının, standarda göre sonraki ölçümündeki değerleme yöntemi ile VUK tahakkuk ilkesine göre yapılan değerleme arasındaki ortaya çıkan farklar, mali kar tespit edilirken dikkate alınmalıdır.

Hisse senetleri açısından farklılıklar incelendiğinde; hisse senetleri, standartlara göre ilk kayda alınmasında ve sonraki ölçümünde gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilir. Vergi düzenlemelerinde ise hisse senetleri alış bedeli ile muhasebeleştirilir.

İşlem maliyetleri açısından; Standart, gerçeğe uygun değere göre kayıt edilen finansal araçlar için daha sonradan ortaya çıkan işlem maliyetlerinin finansal araca eklenmeden gider hesaplarında muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

Daha sonraki ölçümlerde ise, Standartlara göre dönem sonunda ilgili hisse senedinin değerinde artış veya azalışa bağlı olarak oluşabilecek farklar, ilgili dönemin kar veya zararına yansıtılır. VUK'a göre ise dönem sonunda değer artış veya azalışa bakılmadan satışın gerçekleştiği andaki alış bedeli üzerinden oluşacak farklar, ilgili dönemin karında veya zararında gösterilmektedir (Abdioğlu vd., 2014: 153).

2.12 LİTERATÜR TARAMASI

Türk Vergi Yasaları ile Türkiye Muhasebe Standartlarının getirmiş olduğu yaklaşım farklılıklarını ortaya koyan bir çok çalışma literatürde yer almaktadır. Ancak yapılan çalışmaların çoğunluğu bir veya birkaç standart bazında yapılan karşılaştırma

şeklindedir. Yapılan çalışmalar genellikle teorik bazda ya da muhasebe kayıtları şeklindedir. Genel anlamda etkiyi ölçmeye yönelik çalışma sayısı çok sınırlıdır. Konu ile ilgili olarak yapılan çalışmalara aşağıda kısaca yer verilmiştir.

Dinç (2007) çalışmasında, muhasebe ile vergi kuralları arasındaki ilişkiyi ve gelir vergisi standardının muhasebe uygulamalarına etkisini incelemiştir. Yapmış olduğu çalışmada geçici farklılıklara ve muhasebe kayıtlarına yer vermiştir. Standardın uygulanmasının işletmelere ve muhasebecilere büyük yük getireceğini, bu nedenle şahıs işletmelerinin ve küçük işletmelerin kapsam dışında tutulması gerektiğini ileri sürmüştür. Ayrıca tekdüzen hesap planına standardın gerektirdiği hesapların eklenmesinin gerekliliğini ortaya koymuştur.

Özkan (2009) çalışmasında, Gelir Vergileri standardına göre ertelenmiş vergiyi örnek muhasebe uygulamaları ile incelemiştir. Geçici ve sürekli vergi farklılıklarını ele almıştır. Standardın mali tablolarda daha gerçekçi hazırlanmasına olanak sağladığını, muhasebe uygulayıcılarının bu standardı özümsemesi gerektiğini ileri sürmüştür.

Kaya (2011) çalışmasında, Muhasebe Vergi Kanunları etkileşiminin Türkiye Muhasebe Standartları açısından değerlendirmesini yapmıştır. Vergi düzenlemeleri ile muhasebe standartlarını ele alarak, geçici farklara değinmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarına geçiş ile birlikte muhasebe süreçlerinin vergi düzenlemelerinin vesayetinden kurtulacağını ileri sürmüştür. Gelir vergisi standardının vergi kanunlarındaki düzenlemeden kaynaklanan farklılıkların izlenmesini sağlayacağını belirtmiştir.

Çalış (2013) çalışmasında, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu düzenlemelerini karşılaştırmıştır. Yapmış olduğu çalışmada standartlarla vergi düzenlemeleri arasındaki değerleme farklılıklarını teorik olarak ele almıştır. Muhasebe kayıtlarıyla ortaya çıkan farklılıkları örneklendirmiştir. Çalışmasının sonuç kısmında işletmelerin her iki mevzuatı da dikkate alması gerektiğini, standartlara uygun olarak tutulan muhasebe kayıtlarının vergi idaresine rapor edilirken VUK hükümlerine göre düzeltilmesi gerektiğini öne sürmüştür.

Küçük (2014) çalışmasında, Türk Muhasebe Standartları ile Vergi uygulamaları arasındaki uyumu ve bilançoya yansımalarını ele almıştır. Yapmış olduğu çalışmada 8 adet standardı ele alarak vergi uygulamaları ile yaklaşım farklılıklarına değinmiştir. Standartların tekdüzen hesap planına olan yansımalarını ortaya koymuştur. TMSK ile SPK arasındaki standartların yayınlanması konusundaki yetki karmaşasına çözüm bulunması gerektiğini ileri sürmüştür.

Ergin (2016) çalışmasında, vergi mevzuatı ile TMS/TFRS değerleme ölçütlerini karşılaştırmıştır. VUK'taki ve TMS'deki değerleme ölçütlerini kavramsal olarak ele alarak aralarındaki yaklaşım farklılıklarını belirlemiştir. Değerleme ölçütleri açısından her iki düzenleme arasında belirgin farklılıklar bulunduğunu, vergi düzenlemelerinde değerlemenin vergi alacağının tespiti için yapıldığını, TMS'de ise varlıkların güncel ve gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi olduğunu ileri sürmüştür.

Karakaya ve Sevim (2016) çalışmalarında, TMS 12 Gelir Vergileri Standardını incelemiş ve örnek bir şirket özelinde uygulama yapmıştır. Standartla vergi uygulamalarını karşılaştırarak örnek şirket özelinde ödenecek kurumlar vergisini hesaplamışlardır. Standardın sadece geçici farkları ele aldığını ortaya koymuşlardır.

Cavlak ve Cebeci (2017) çalışmalarında, ertelenmiş vergi unsurlarının analizini yapmıştır. Şirketlerin gerçek performanslarını belirleyebilmek ve burada ertelenmiş verginin önemini ortaya koymak açısından BİST 30 Endeksinde yer alan şirketlerin 2008-2015 yılları arasındaki mali tablolarını içerik analizi yöntemi kullanarak incelemiştir. Çalışmasının sonucunda ertelenmiş vergi etkisi açısından, 2011-2015 yılları arasında çalışmaya konu şirketlerin daha fazla vergi diğer yıllarda ise daha az vergi ödemiş olduğunu ortaya koymuştur.

Literatürde yer alan çalışmalar ağırlıklı olarak standart ve vergi uygulamaları arasındaki yaklaşım farklılıklarına yöneliktir. Bu farklılıkların işletme mali tablolarına yansımaları ve vergi yükümlülüklerine etkisi hakkında çok fazla çalışma bulunmamaktadır. Araştırmamız da özellikle vergi yükümlülüğü açısından etkinin belirlenmesi amaçlanmış olup, bu yönüyle literatüre katkı sağlayacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BORSA İSTANBUL İMALAT SANAYİ SEKTÖRÜNDE YER ALAN FİRMALARA YÖNELİK UYGULAMA ANALİZİ

Çalışmanın önceki bölümlerinde Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye'deki Vergi Mevzuatı uygulamaları arasındaki temel farklılıklara ana hatlarıyla değinilmiş ve iki ayrı düzenleme arasındaki yaklaşım farklılıklarının, işletmenin muhasebe sürecine ve dolayısıyla da mali tablolarına "sürekli" ve "geçici" vergi farklılıkları olarak yansıdığı ifade edilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde; BİST İmalat Sanayi sektöründe yer alan işletmelerin finansal tablolarındaki geçici vergi farklılıklarına neden olan temel standartların ve hesap kalemlerinin tespit edilmesine yönelik ayrıntılı analizlere yer verilmiştir. Önceki bölümlerde ortaya konulan farklılıkların işletmelerin muhasebe sürecine reel anlamda nasıl yansıdığı ve geçici farklılıklara hangi standartların fiilen hangi boyutta etki ettiğinin analizi, bu bölümün temel odak noktası olacaktır.

Uygulama bölümünde; öncelikle çalışmanın konusu ve amacına, kapsamına ve sınırlılıklarına, yöntemine ve veri setine, çalışmadaki varsayım ve hipotezlere ilişkin açıklamalara yer verilecektir. Sonrasında ise tablolarla desteklenmiş ayrıntılı grafik gösterimi ve istatistiki analizler kullanılarak elde edilecek analiz bulguları ortaya konulacak ve bulguların yorumlanması ve değerlendirilmesi ile çalışma tamamlanacaktır.

3.1 ARAŞTIRMANIN AMACI ve KONUSU

Bu çalışmada; hisseleri Borsa İstanbul Pay Piyasasında işlem gören ve İmalat Sanayi sektöründe faaliyet gösteren firmalarda, Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğüne neden olan standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin ayrıntılı bir şekilde analizi yapılarak ilgili taraflara fayda sağlayan bilgiler sunulması amaçlanmaktadır.

Analiz kapsamında elde edilen bulgular; standartların getirdiği düzenlemeler ile vergi mevzuatı düzenlemeleri arasındaki farklılıkların reel anlamda firmaların muhasebe sürecine ve mali tablolarına etkisini ortaya koyması açısından önemli olduğu kadar,

kanun koyucuların gelecekte alacakları kararlara da yol gösterici olabilecek niteliktedir.

3.2 ARAŞTIRMANIN KAPSAMI ve SINIRLILIKLARI

Hisseleri Borsa İstanbul Pay Piyasasında alınıp satılan ve İmalat Sanayi sektöründe faaliyet gösteren toplam 193 firmaya ilişkin veriler, bu çalışmanın kapsamını oluşturmaktadır. Çalışma, sektöre özgü kriterlerin analiz sonuçlarına olan etkisini ortadan kaldırabilmek amacıyla imalat sanayi sektörü dışındaki tüm sektörleri kapsam dışında tutmaktadır.

Analizde İmalat Sanayi sektörünün kullanılması, birkaç açıdan önemlidir. Birincisi, 2016 yılı itibariyle Borsa İstanbul'da yer alan 547 şirketin yaklaşık %36'sı, imalat sanayi sektöründe yer alan şirketlerden oluşmaktadır. Özellikle finansal analizlerde diğer sektörlerle karşılaştırılması uygun olmayan ve mali sektörde faaliyet gösteren 144 şirketin hesaplamalardan çıkarılması durumunda bu oran, yaklaşık olarak %48'e yükselmektedir. Dolayısıyla salt imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren firma verilerini analiz etmesine rağmen, belirtilen özelliği nedeniyle bu çalışma, elde edilen sonuçlara ilişkin daha genel yorumlar yapılabilmesini mümkün kılacak niteliktedir. İkincisi, imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren firma faaliyetleri, tüm muhasebe hesaplarıyla (nakit, alacak, stok, maddi olan ve olmayan varlıklar, borçlar ve özsermaye hesapları) ilişkilidir. Belirtilen özelliği nedeniyle bu sektör, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğüne fiilen etki eden hesap kalemlerinin ve dolayısıyla standartların neler olduğunu ve gerçekte hangi hesap ve standartların etki gücünün daha yüksek olduğunu ortaya koyması açısından da önemlidir.

Çalışma kapsamındaki analizlere dâhil edilmek istenen 193 firmadan 35'inin verisine ulaşılamadığından, analizler 158 firma verisi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Bu durum çalışmanın bir sınırlılığı olarak düşünülebilir. Çalışmanın bir diğer sınırlılığı da analiz edilen dönemin 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 yıllarını kapsayacak olmasıdır. Çalışmaya konu olan her bir firmaya ait verilere ulaşmak için, her bir yıla ait finansal raporların tek tek incelenmesi gerekmekte olup, veri miktarının büyüklüğünden dolayı çalışmanın başlangıç yılı 2011 olarak belirlenmiştir.

3.3 ARAŞTIRMANIN VERİ SETİ ve YÖNTEMİ

Araştırma kapsamındaki İmalat Sanayi sektöründe faaliyet gösteren toplam 193 firmadan 158'sine ait;
(i)Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları,
(ii)Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları,
(iii)Ertelenmiş Vergi Varlığına neden olan hesap kalemleri,
(iv)Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne neden olan hesap kalemleri ve
(v)Aktif ve Pasif büyüklükleri, bu çalışmanın temel aldığı veri setini oluşturmaktadır.

Veriler, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarının kapsayacak şekilde ve her bir firma için ayrı ayrı olacak şekilde Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun resmi web sitesinden (www.kap.gov.tr) temin edilmiştir. Verilerin temin sürecinde öncelikle yıl bazında her bir firmaya ait Bağımsız Denetim Raporlarına ulaşılmıştır. Her bir firma için, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarını kapsayacak şekilde 6 bağımsız denetim raporu (158 firma için toplam 948 bağımsız denetim raporu) temin edilmiştir. Devamında ise ertelenmiş vergi varlığına veya ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan hesap kalemlerine ilişkin detaylar (hesap kalemleri ve tutarları), bağımsız denetim raporlarının tek tek incelenmesi suretiyle temin edilmiştir. Firmaların ertelenmiş vergi varlığına veya ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan hesap kalemlerine ilişkin detaylar, finansal durum tablolarında yer almadığından dolayı bu verilere bağımsız denetim raporları incelenerek ulaşılmıştır.

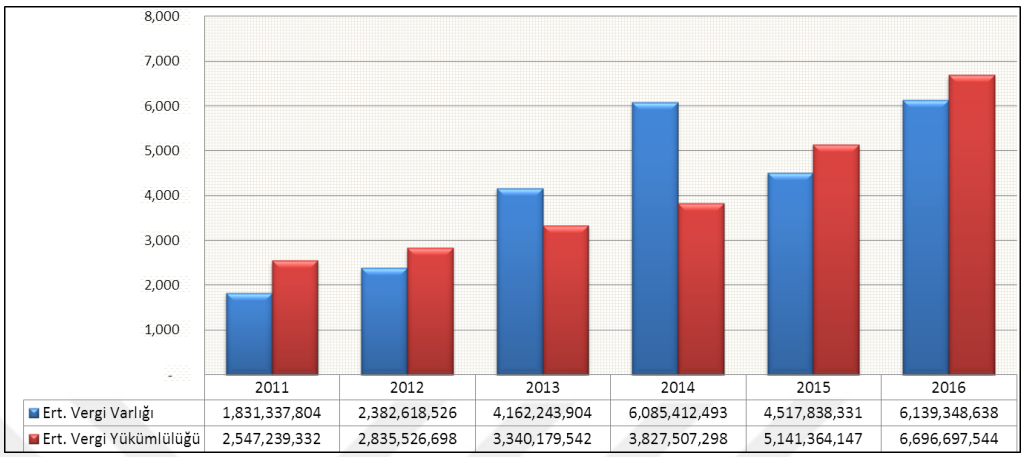
Tablo 8: İmalat Ana Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü Tutarlarının Yıllara Göre Dağılımı

Yıl	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	Toplam
2011	1.831.337.804	2.547.239.332	4.378.577.136
2012	2.382.618.526	2.835.526.698	5.218.145.224
2013	4.162.243.904	3.340.179.542	7.502.423.446
2014	6.085.412.493	3.827.507.298	9.912.919.791
2015	4.517.838.331	5.141.364.147	9.659.202.478
2016	6.139.348.638	6.696.697.544	12.836.046.182
Toplam	**25.118.799.696**	**24.388.514.561**	**49.507.314.257**

Tablo 9: Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü Tutarlarının Alt Sektörlere ve Yıllara Göre Dağılımı

ALT SEKTÖR	YIL	Ertelenmiş Vergi Varlığı (TL)	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (TL)	ALT SEKTÖR
Taş ve Toprağa Dayalı	2011	191.383.414	305.158.619	496.542.033
Taş ve Toprağa Dayalı	2012	222.386.932	322.964.087	545.351.019
Taş ve Toprağa Dayalı	2013	335.686.278	334.240.051	669.926.329
Taş ve Toprağa Dayalı	2014	402.284.664	367.788.161	770.072.825
Taş ve Toprağa Dayalı	2015	508.033.916	465.759.015	973.792.931
Taş ve Toprağa Dayalı	2016	609.926.123	426.194.688	1.036.120.811
Orman Ürünleri ve Mobilya	2011	3.548.892	3.161.116	6.710.008
Orman Ürünleri ve Mobilya	2012	4.778.722	5.416.807	10.195.529
Orman Ürünleri ve Mobilya	2013	9.789.740	17.388.421	27.178.161
Orman Ürünleri ve Mobilya	2014	14.699.096	18.051.639	32.750.735
Orman Ürünleri ve Mobilya	2015	71.244.082	41.939.535	113.183.617
Orman Ürünleri ve Mobilya	2016	75.510.905	45.179.544	120.690.449
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	2011	645.969.470	697.094.101	1.343.063.571
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	2012	787.836.482	793.695.293	1.581.531.775
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	2013	1.131.283.441	860.999.005	1.992.282.446
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	2014	1.531.944.681	984.677.023	2.516.621.704
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	2015	2.216.794.733	1.169.302.145	3.386.096.878
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	2016	2.958.966.710	1.504.932.851	4.463.899.561
Metal Ana Sanayi	2011	353.113.119	429.105.104	782.218.223
Metal Ana Sanayi	2012	319.437.700	521.890.789	841.328.489
Metal Ana Sanayi	2013	340.708.745	814.178.888	1.154.887.633
Metal Ana Sanayi	2014	342.971.716	1.049.864.259	1.392.835.975
Metal Ana Sanayi	2015	580.671.426	1.683.517.430	2.264.188.856
Metal Ana Sanayi	2016	770.880.888	2.361.184.978	3.132.065.866
Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler	2011	249.938.595	527.249.970	777.188.565
Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler	2012	628.461.216	547.408.750	1.175.869.966
Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler	2013	1.880.294.468	547.332.530	2.427.626.998
Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler	2014	3.278.127.398	601.704.126	3.879.831.524
Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler	2015	534.171.553	819.266.441	1.353.437.994
Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler	2016	959.167.951	1.181.786.642	2.140.954.593
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	2011	74.887.362	182.383.670	257.271.032
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	2012	77.797.481	178.288.186	256.085.667
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	2013	82.532.844	188.780.719	271.313.563
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	2014	94.337.725	152.554.439	246.892.164
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	2015	92.009.296	133.537.681	225.546.977
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	2016	93.871.668	144.587.026	238.458.694
Gıda, İçki ve Tütün	2011	202.514.471	187.442.856	389.957.327
Gıda, İçki ve Tütün	2012	210.431.464	221.939.087	432.370.551
Gıda, İçki ve Tütün	2013	268.828.063	385.208.243	654.036.306
Gıda, İçki ve Tütün	2014	319.866.894	449.370.590	769.237.484
Gıda, İçki ve Tütün	2015	382.623.328	593.598.523	976.221.851
Gıda, İçki ve Tütün	2016	431.599.831	754.746.763	1.186.346.594
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	2011	108.857.363	214.686.958	323.544.321
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	2012	130.110.229	242.848.175	372.958.404
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	2013	109.748.472	190.477.905	300.226.377
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	2014	97.927.874	201.672.361	299.600.235
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	2015	128.591.273	233.165.139	361.756.412
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	2016	236.764.932	276.387.627	513.152.559
Diğer İmalat Sanayi	2011	1.125.118	956.938	2.082.056
Diğer İmalat Sanayi	2012	1.378.300	1.075.524	2.453.824
Diğer İmalat Sanayi	2013	3.371.853	1.573.780	4.945.633
Diğer İmalat Sanayi	2014	3.252.445	1.824.700	5.077.145
Diğer İmalat Sanayi	2015	3.698.724	1.278.238	4.976.962
Diğer İmalat Sanayi	2016	2.659.630	1.697.425	4.357.055
Toplam		**25.118.799.696**	**24.388.514.561**	**49.507.314.257**

Çalışmada elde edilen bağımsız denetim raporlarından ulaşılan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarlarına, hem yıl hem de İmalat Ana Sanayi'nin alt sektörleri bazında Tablo 8'de, Tablo 9'da ve Grafik 1'de yer verilmiştir.



	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Ert. Vergi Varlığı	1,831,337,804	2,382,618,526	4,162,243,904	6,085,412,493	4,517,838,331	6,139,348,638
Ert. Vergi Yükümlülüğü	2,547,239,332	2,835,526,698	3,340,179,542	3,827,507,298	5,141,364,147	6,696,697,544

Grafik 1: İmalat Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü Tutarlarının Yıllara Göre Dağılımı

Çalışmada elde edilen veriler, ilerleyen bölümlerde, ayrıntılı tablolarla desteklenmiş grafik sunumlarıyla analiz edilecek ve analizlerde hangi hesap kalemlerinin ve hangi standartların ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarına fiilen ne derecede etki ettiği gösterilecektir.

Ayrıntılı tablolarla desteklenmiş grafik sunumlarıyla gerçekleştirilen ön analizlerde, bazı standartların ve hesap kalemlerin ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarları üzerinde daha güçlü bir etkiye sahip olduğu görülmüştür. Bu nedenle grafiksel analizlerle ortaya konulan bulguların istatistiksel analizlerle desteklenmesi yoluna gidilecek ve çalışma amacı doğrultusunda belirlenen bazı hipotezler test edilecektir. İstatistiksel analizlerle test edilecek olan hipotezlerin neler olduğuna, çalışmanın ilgili kısımlarında yer verilmiştir.

Çalışma hipotezleri, SPSS 16 (Statistical Package for the Social Sciences) programı yardımıyla çalıştırılan Mann-Whitney U testi ile Kruskal-Wallis H testi ile test edilmiştir.

Gruplar arasında ortalamalara ve varyanslara göre farklılık olup olmadığını belirlemek için parametrik testlerden "t-testi" ve "Anova" kullanılması uygundur. Fakat bu iki test gözlem sayısının 30'dan fazla olduğu ve normallik varsayımının geçerli olduğu durumlarda kullanılmaktadır. Normallik varsayımının geçersizliği, değişkenin yapay nicelik taşıması ve verilerin bilinen dağılım tiplerine uyumsuz gözükmesi parametrik olmayan yöntemlerin seçilmesini gerektirir. Çalışmada kullanılan veriler normal dağılmadığından dolayı "t-testi" yerine alternatifi "Mann-Whitney U testi", "Anova" yerine de alternatifi "Kruskal-Wallis H testi" uygulanmıştır.

Mann-Whitney U testi, aralıksız ölçülen iki bağımsız grup arasındaki farklılıkların testi için kullanılır. Bu test bağımsız örnekler için uygulanan t-testlerinin parametrik olmayan alternatifidir. T-testinde olduğu gibi, iki grubun ortalamalarının karşılaştırılması yerine, Mann-Whitney U testi grupların medyanlarını karşılaştırır. Sürekli değişkenlerin, iki grup içerisinde, değerlerini sıralı hale dönüştürür. Böylece, iki grup arasındaki sıralamanın farklı olup olmadığını değerlendirir (Sheskin, 2007: 569).

Kruskal-Wallis H Testi parametrik olmayan, tek yönlü varyans değerlendirmesidir. Puanlar, skorlar gibi sürekli olmayan yapay nicel değişkenlerin ikiden fazla bağımsız değişkenle kıyaslanması için kullanılır. Anova'nın nonparametrik karşılığıdır. Kruskal-Wallis H testi, bir değişkene ilişkin iki ya da daha fazla grubun karşılaştırılması amacı ile kullanılır.

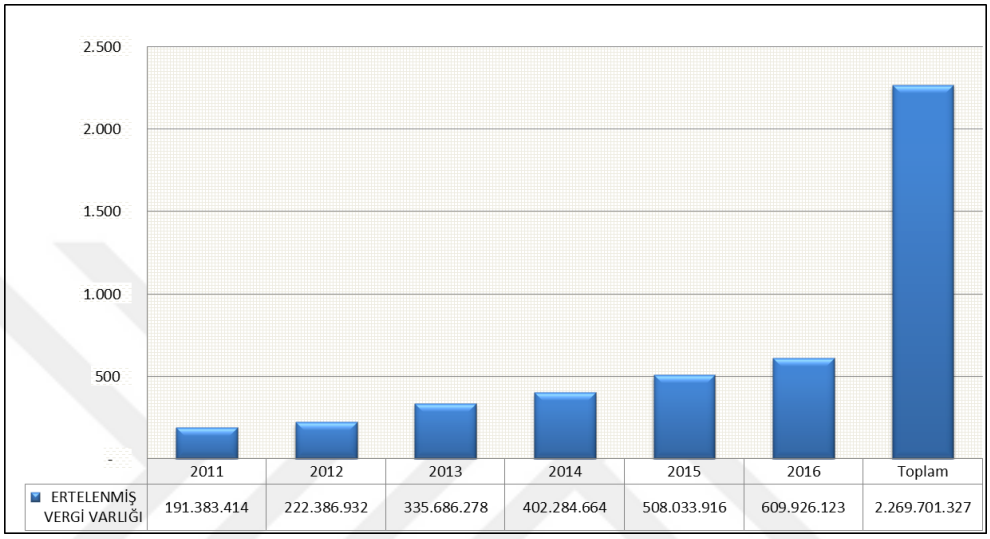
3.4 AYRINTILI TABLOLARLA DESTEKLENMİŞ GRAFİK ANALİZLERİ

3.4.1 Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü

Araştırma kapsamındaki İmalat Sanayi sektörünün alt sektörlerinden olan Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'nde toplam 28 firma faaliyet göstermektedir. Bu firmalardan 3'nün verisine ulaşılamadığından, analizler 25 firma verisi kullanılarak yapılmıştır. Analizler, ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları açısından ayrı ayrı ele alınarak gerçekleştirilmiştir.

3.4.1.1 Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi

Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'nde faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 25 firmanın ertelenmiş vergi varlığı tutarları yıllar itibariyle grafik 2'de yer almaktadır.



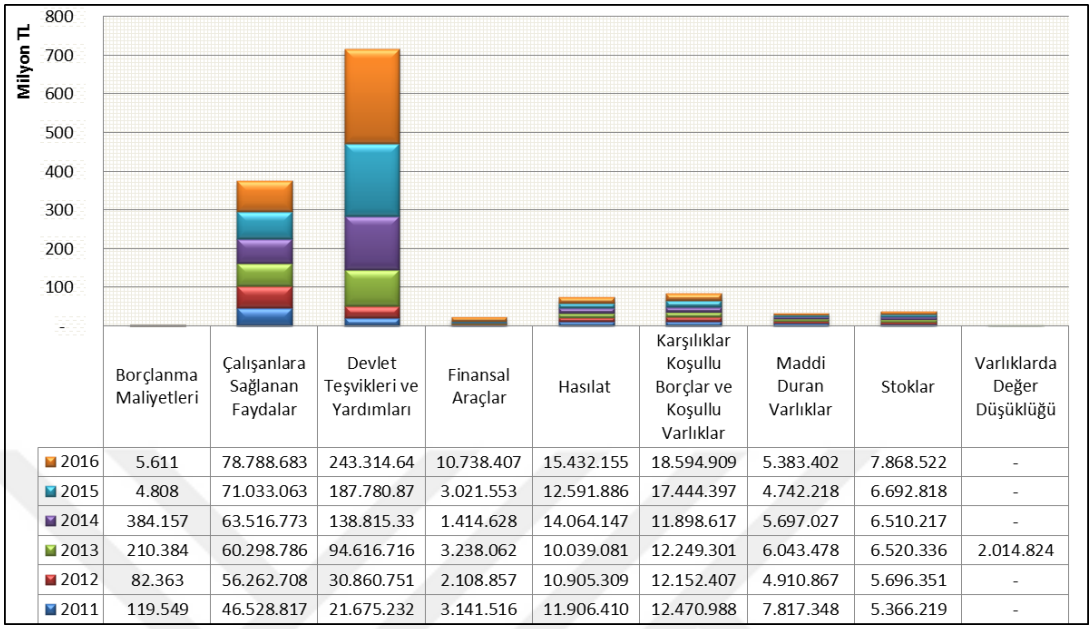
Grafik 2: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları

Grafik 2'ye göre; ilgili sektörde faaliyet gösteren firmalara ait ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının toplamı, yıllar itibariyle sürekli olarak artmaktadır. 2011 yılında yaklaşık 191.000.000 TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının, 2016 yılında üç katının üzerine çıkarak 609.000.000 TL düzeyine ulaşmış olduğu görülmektedir. Bu sektörde faaliyet gösteren firmalarda ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin neler olduğuna ve bu faktörlerin ertelenmiş vergi varlığı tutarlarına yıllar itibariyle ne derece katkı sağladığına ise aşağıdaki başlıklar altında yer verilmektedir.

3.4.1.1.1 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Standartlar

Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli

standart uygulamaları ve ilgili standartların ertelenmiş vergi varlığı tutarı üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, grafik 3'te gösterilmektedir.



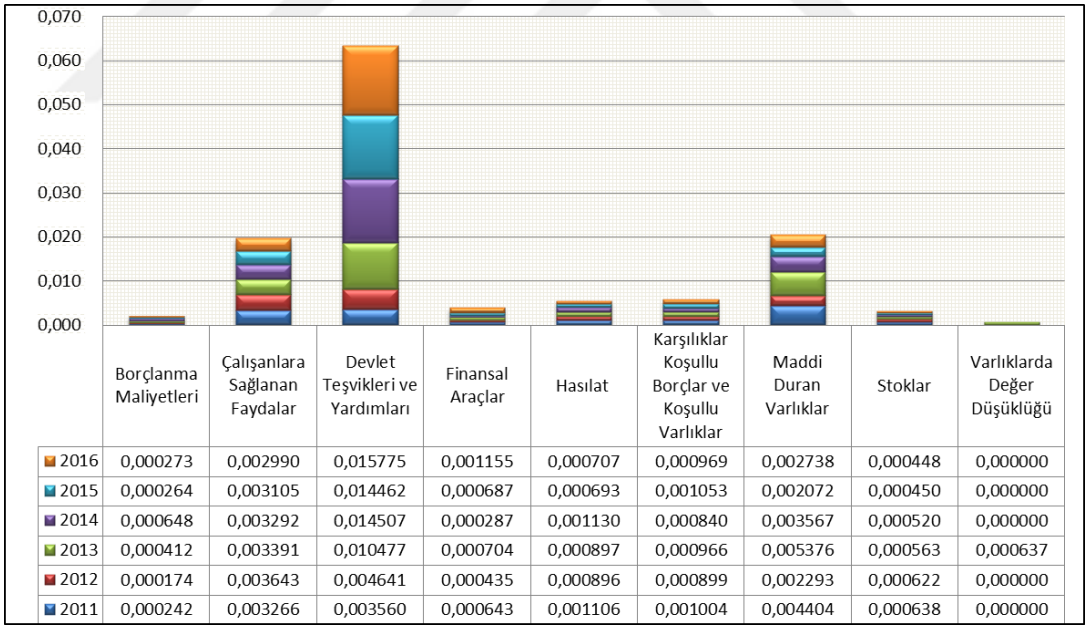
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
2016	5.611	78.788.683	243.314.64	10.738.407	15.432.155	18.594.909	5.383.402	7.868.522	-
2015	4.808	71.033.063	187.780.87	3.021.553	12.591.886	17.444.397	4.742.218	6.692.818	-
2014	384.157	63.516.773	138.815.33	1.414.628	14.064.147	11.898.617	5.697.027	6.510.217	-
2013	210.384	60.298.786	94.616.716	3.238.062	10.039.081	12.249.301	6.043.478	6.520.336	2.014.824
2012	82.363	56.262.708	30.860.751	2.108.857	10.905.309	12.152.407	4.910.867	5.696.351	-
2011	119.549	46.528.817	21.675.232	3.141.516	11.906.410	12.470.988	7.817.348	5.366.219	-

Grafik 3: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 3 incelendiğinde; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standartların, sırasıyla, Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı ile Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı olduğu görülmektedir. Sözü edilen standartların, bu sektördeki firma bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte, sırasıyla, yaklaşık olarak 710 Milyon TL ve 380 Milyon TL'dir. Bu iki standardın neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 1.090 Milyon TL), Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (2.269 Milyon TL'nin) %48'ine denk gelmektedir. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ile Hasılat Standardının da bu sektörde faaliyet gösteren firma bilançolarında az da olsa ertelenmiş vergi varlığı tutarına etki ettiği görülmektedir. Geriye kalan standartların etkisi ise nisbi olarak daha azdır.

Grafik 3'te, standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının büyüklükleri TL cinsinden ifade edilirken; EK-1'de ise ilgili standartların neden

olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir. EK-1 incelendiğinde Taş ve Toprağa Dayalı İmalat sektöründe faaliyet gösteren firmaların aktif toplamı içerisinde Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ile Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi standartlarının neden olduğu ertelenmiş varlığı tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Bu sonuç, Grafik 3 ile tutarlıdır. Grafik 4, yorumların daha doğru yapılabilmesi için düzenlenmiştir. İlgili şekil, standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının bu sektörde faaliyet gösteren tüm firmalar yerine baz firmaların aktif toplamına oranını göstermektedir. **Baz firmalar ile ifade edilmek istenen; analizi yapılan alt sektörde, sadece ilgili standart nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı yaratan firmalardır**. Çalışmada böyle bir yaklaşımın benimsenmesi, muhasebe standartlarının uygulanması nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ölçünleştirilmesini (standardize edilmesini) sağlayarak daha doğru yorumların yapılmasını mümkün kılmaktadır.



	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
2016	0,000273	0,002990	0,015775	0,001155	0,000707	0,000969	0,002738	0,000448	0,000000
2015	0,000264	0,003105	0,014462	0,000687	0,000693	0,001053	0,002072	0,000450	0,000000
2014	0,000648	0,003292	0,014507	0,000287	0,001130	0,000840	0,003567	0,000520	0,000000
2013	0,000412	0,003391	0,010477	0,000704	0,000897	0,000966	0,005376	0,000563	0,000637
2012	0,000174	0,003643	0,004641	0,000435	0,000896	0,000899	0,002293	0,000622	0,000000
2011	0,000242	0,003266	0,003560	0,000643	0,001106	0,001004	0,004404	0,000638	0,000000

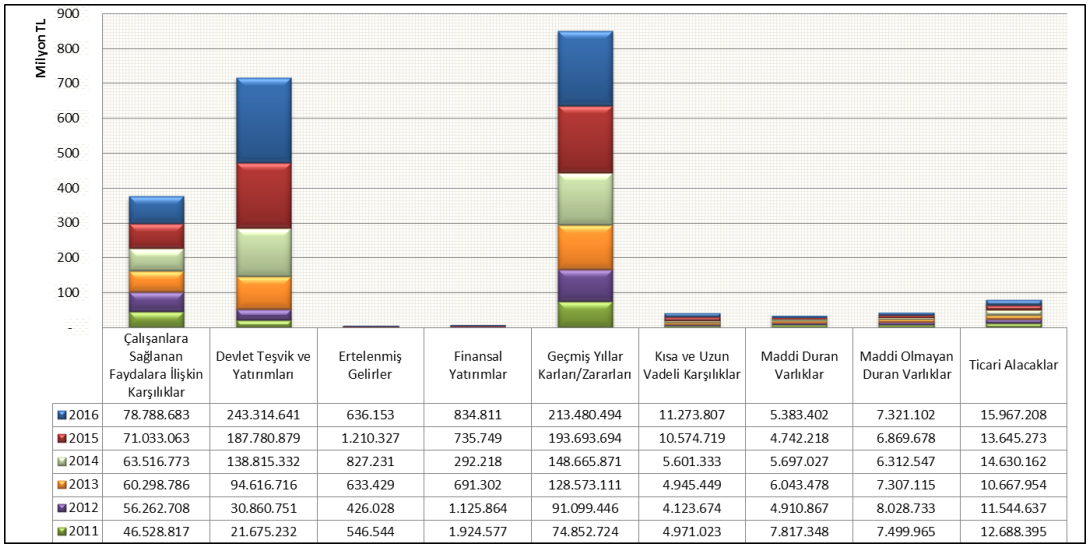
Grafik 4: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 4'e göre Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının

Muhasebeleştirilmesi Standardının, Maddi Duran Varlıklar Standardının ve Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarlarının içindeki payı, yaklaşık olarak %6.3, %2.1 ve %2'dir. Sözü edilen aynı standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %1, %0.4 ve %0.3'tür.

3.4.1.1.2 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Taş ve Toprağa Dayalı İmalat sektörüne ait firma bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan, firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan en önemli ana hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi varlığı tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, grafik 5'te göstermektedir.

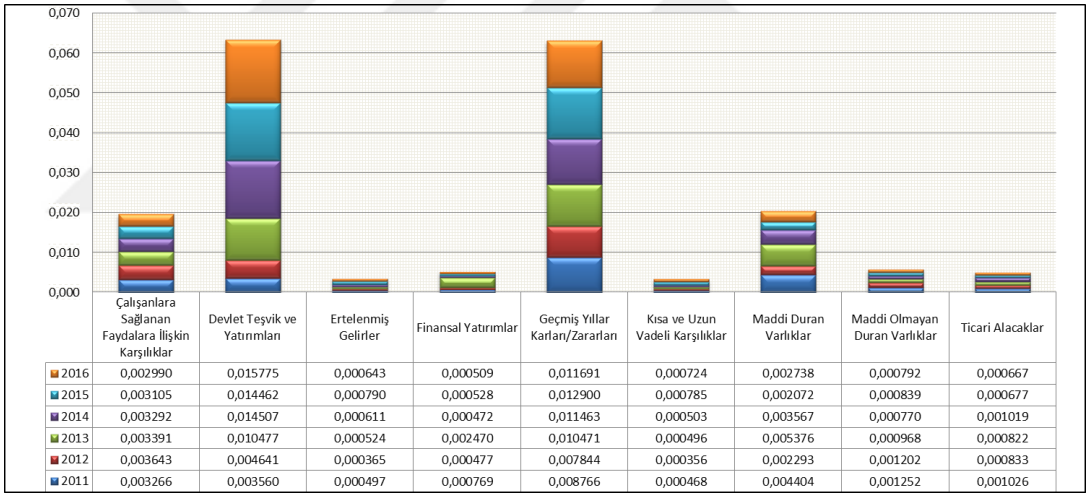


	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Ertelenmiş Gelirler	Finansal Yatırımlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Ticari Alacaklar
2016	78.788.683	243.314.641	636.153	834.811	213.480.494	11.273.807	5.383.402	7.321.102	15.967.208
2015	71.033.063	187.780.879	1.210.327	735.749	193.693.694	10.574.719	4.742.218	6.869.678	13.645.273
2014	63.516.773	138.815.332	827.231	292.218	148.665.871	5.601.333	5.697.027	6.312.547	14.630.162
2013	60.298.786	94.616.716	633.429	691.302	128.573.111	4.945.449	6.043.478	7.307.115	10.667.954
2012	56.262.708	30.860.751	426.028	1.125.864	91.099.446	4.123.674	4.910.867	8.028.733	11.544.637
2011	46.528.817	21.675.232	546.544	1.924.577	74.852.724	4.971.023	7.817.348	7.499.965	12.688.395

Grafik 5: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde Taş ve Toprağa Dayalı İmalat sektöründe faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş varlığına neden olan en

önemli ana hesap kalemlerinin, sırasıyla; Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları hesabı, Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabı ile Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar hesabı olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi varlığı tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak, sırasıyla, 850 Milyon TL, 710 Milyon TL ve 380 Milyon TL'dir. 6 yıllık süreçte, bu üç hesap kaleminin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 1.940 Milyon TL), Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (2.269 Milyon TL'nin) %85'ine denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise göreceli olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-2'de gösterilmektedir. EK-2, Grafik 5 ile tutarlı bulgulara sahiptir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Ertelenmiş Gelirler	Finansal Yatırımlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Ticari Alacaklar
2016	0,002990	0,015775	0,000643	0,000509	0,011691	0,000724	0,002738	0,000792	0,000667
2015	0,003105	0,014462	0,000790	0,000528	0,012900	0,000785	0,002072	0,000839	0,000677
2014	0,003292	0,014507	0,000611	0,000472	0,011463	0,000503	0,003567	0,000770	0,001019
2013	0,003391	0,010477	0,000524	0,002470	0,010471	0,000496	0,005376	0,000968	0,000822
2012	0,003643	0,004641	0,000365	0,000477	0,007844	0,000356	0,002293	0,001202	0,000833
2011	0,003266	0,003560	0,000497	0,000769	0,008766	0,000468	0,004404	0,001252	0,001026

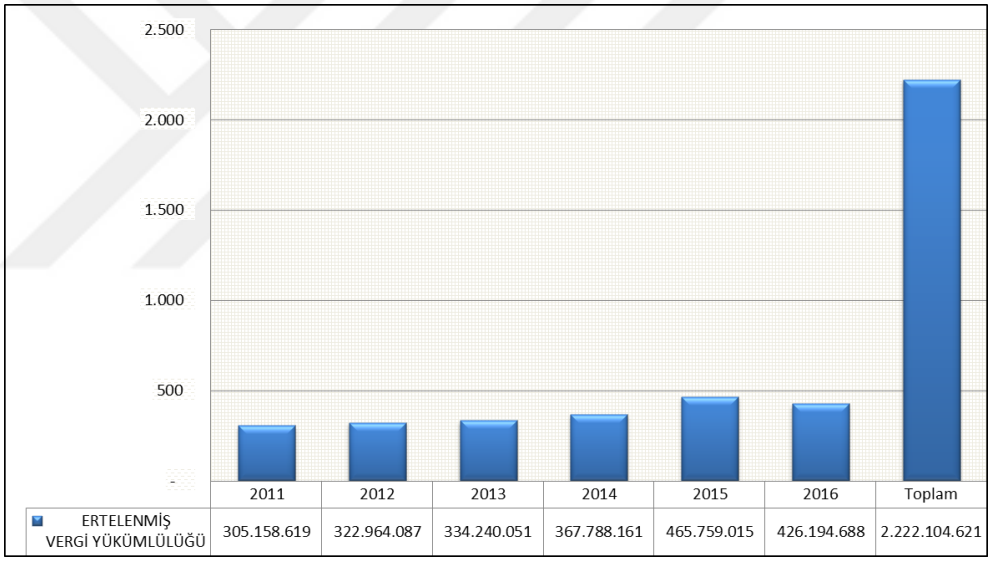
Grafik 6: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

Grafik 6'ya göre Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları hesabının, Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabının, Maddi Duran Varlıklar hesabının ve Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar hesabının neden olduğu ertelenmiş varlığı tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir.

Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içindeki payı, yaklaşık olarak %6.2, %6.1, %2 ve %1.9'dur. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %1,1, %1, %0.4 ve %0.3'tür.

3.4.1.2 Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi

Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'nde faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 25 firmanın ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları yıllar itibariyle grafik 7'de yer almaktadır.

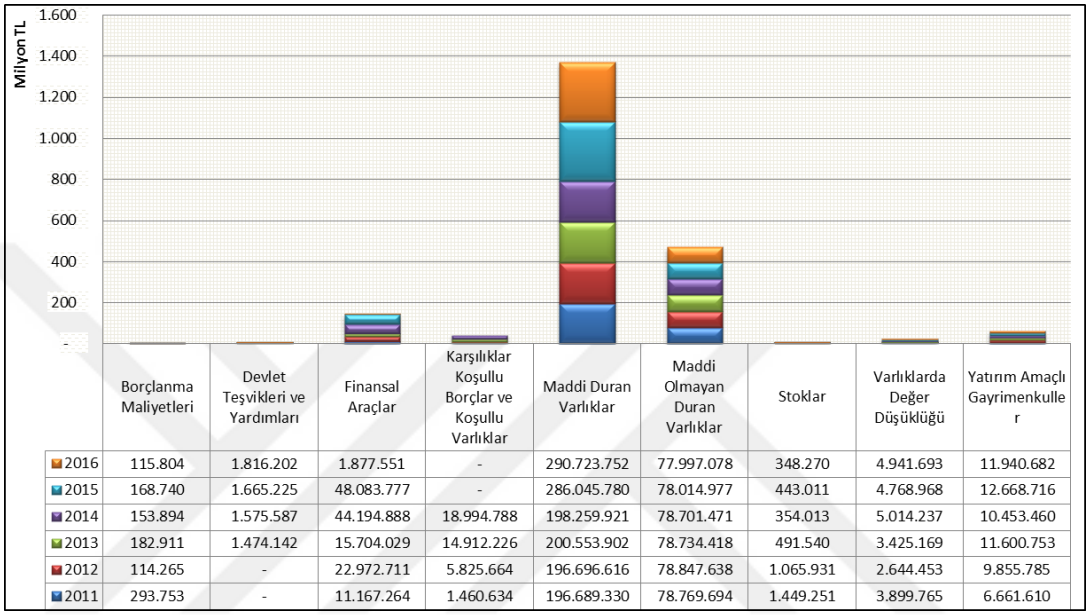


Grafik 7: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları

Grafik 7'ye göre; ilgili sektördeki firmalara ait ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının toplamı, yıllar itibariyle hafif artış eğilimi göstermektedir. Şöyle ki 2011 yılında yaklaşık 305 Milyon TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının, 2016 yılında 426 Milyon TL düzeyine ulaşmış olduğu görülmektedir.

3.4.1.2.1 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan standart uygulamaları ve ilgili standartların ertelenmiş vergi yükümlülüğü üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 8'de gösterilmektedir.



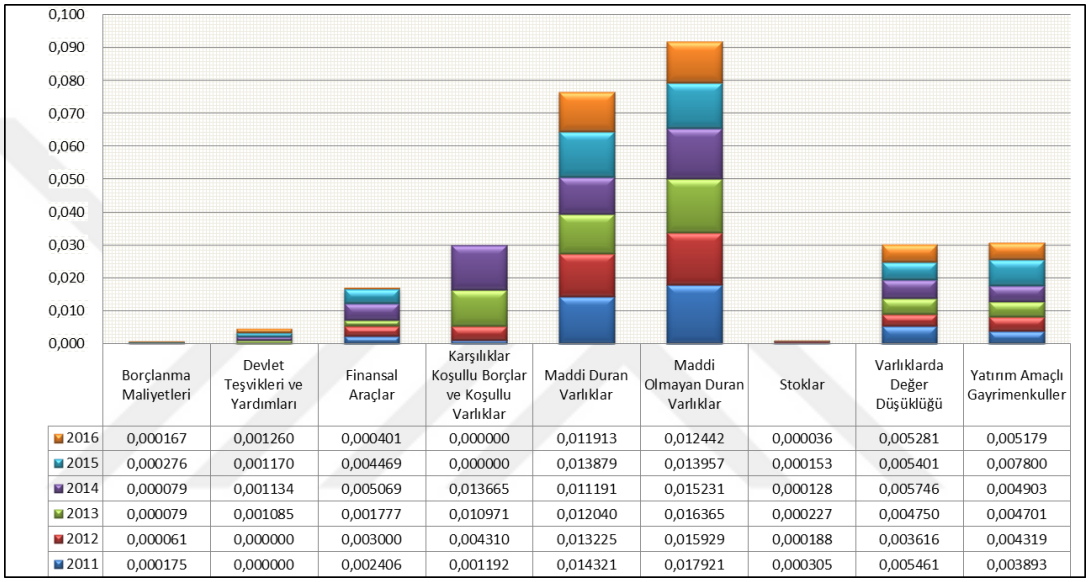
	Borçlanma Maliyetleri	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	115.804	1.816.202	1.877.551	-	290.723.752	77.997.078	348.270	4.941.693	11.940.682
2015	168.740	1.665.225	48.083.777	-	286.045.780	78.014.977	443.011	4.768.968	12.668.716
2014	153.894	1.575.587	44.194.888	18.994.788	198.259.921	78.701.471	354.013	5.014.237	10.453.460
2013	182.911	1.474.142	15.704.029	14.912.226	200.553.902	78.734.418	491.540	3.425.169	11.600.753
2012	114.265	-	22.972.711	5.825.664	196.696.616	78.847.638	1.065.931	2.644.453	9.855.785
2011	293.753	-	11.167.264	1.460.634	196.689.330	78.769.694	1.449.251	3.899.765	6.661.610

Grafik 8: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 8'e göre; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standartların, sırasıyla, Maddi Duran Varlıklar Standardı ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı olduğu görülmektedir. Bu iki standardın, Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'ndeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan toplam katkısı 6 yıllık süreçte, sırasıyla, yaklaşık olarak 1.300 Milyon TL ve 450 Milyon TL'dir. Sözü edilen iki standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları toplamı, sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (2.222 Milyon TL'nin) %78'ine denk gelmektedir. Finansal Araçlar Standardı ile Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının da bu sektörde faaliyet gösteren firma bilançolarında az da olsa

ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına etki ettiği görülmektedir. Geriye kalan standartların etkisi ise nisbi olarak daha azdır.

Grafik 8, standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarını TL cinsinden ifade ederken; EK-3'de ise ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir. EK-3'ün ortaya koyduğu bilgiler, Grafik 8 ile tutarlıdır.



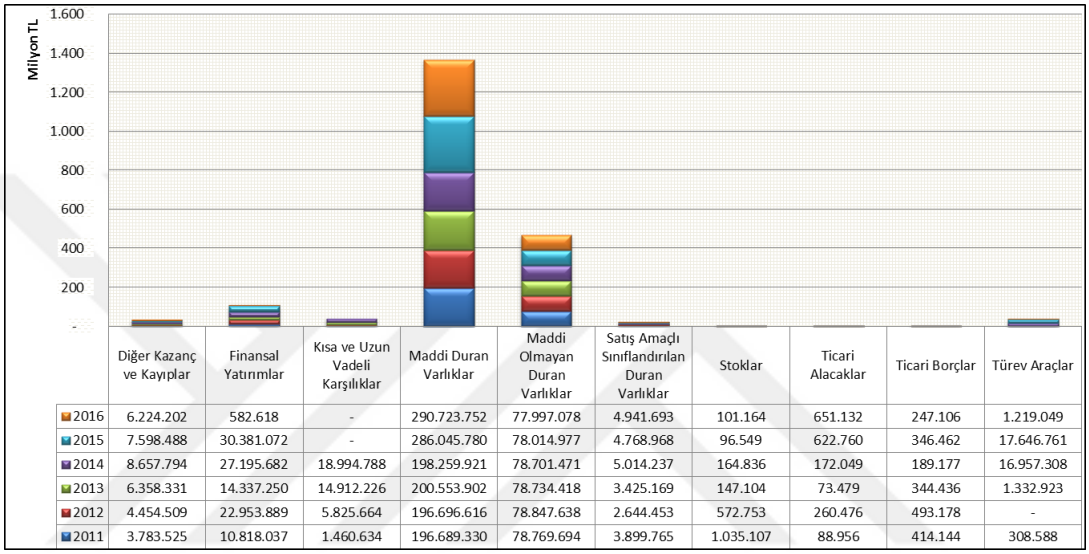
	Borçlanma Maliyetleri	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,000167	0,001260	0,000401	0,000000	0,011913	0,012442	0,000036	0,005281	0,005179
2015	0,000276	0,001170	0,004469	0,000000	0,013879	0,013957	0,000153	0,005401	0,007800
2014	0,000079	0,001134	0,005069	0,013665	0,011191	0,015231	0,000128	0,005746	0,004903
2013	0,000079	0,001085	0,001777	0,010971	0,012040	0,016365	0,000227	0,004750	0,004701
2012	0,000061	0,000000	0,003000	0,004310	0,013225	0,015929	0,000188	0,003616	0,004319
2011	0,000175	0,000000	0,002406	0,001192	0,014321	0,017921	0,000305	0,005461	0,003893

Grafik 9: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 9'a göre Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar ile Varlıklarda Değer Düşüklüğü standartlarının neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Bu dört standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %9.1, %7.8, %3.1 ve %3'tür. Sözü edilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %1.5, %1.3, %0.6 ve %0.5'tir.

3.4.1.2.2 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Taş ve Toprağa Dayalı İmalat sektörüne ait Firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve bu firmaların bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan, ana hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 10'da gösterilmektedir.

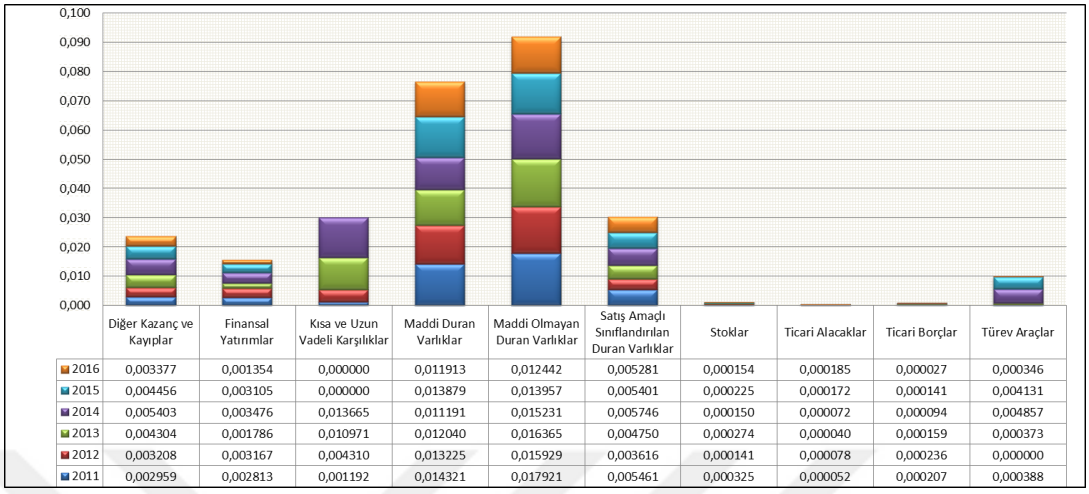


	Diğer Kazanç ve Kayıplar	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Ticari Borçlar	Türev Araçlar
2016	6.224.202	582.618	-	290.723.752	77.997.078	4.941.693	101.164	651.132	247.106	1.219.049
2015	7.598.488	30.381.072	-	286.045.780	78.014.977	4.768.968	96.549	622.760	346.462	17.646.761
2014	8.657.794	27.195.682	18.994.788	198.259.921	78.701.471	5.014.237	164.836	172.049	189.177	16.957.308
2013	6.358.331	14.337.250	14.912.226	200.553.902	78.734.418	3.425.169	147.104	73.479	344.436	1.332.923
2012	4.454.509	22.953.889	5.825.664	196.696.616	78.847.638	2.644.453	572.753	260.476	493.178	-
2011	3.783.525	10.818.037	1.460.634	196.689.330	78.769.694	3.899.765	1.035.107	88.956	414.144	308.588

Grafik 10: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde; Taş ve Toprağa Dayalı İmalat sektöründe faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin, sırasıyla, Maddi Duran Varlıklar ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesaplarının kullanılması nedeniyle ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Sözü edilen iki hesap kaleminin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak, sırasıyla, 1.350 Milyon TL ve 450 Milyon TL'dir. 6 yıllık süreçte, bu iki hesap kaleminin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları toplamı (yaklaşık 1.800 Milyon TL), Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (2.222 Milyon TL'nin) %81'ine denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise nisbi olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının Taş ve Toprağa Dayalı İmalat

Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-4'te gösterilmektedir. EK-4, Grafik 10 ile tutarlı bulgulara sahiptir.



	Diğer Kazanç ve Kayıplar	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Ticari Borçlar	Türev Araçlar
2016	0,003377	0,001354	0,000000	0,011913	0,012442	0,005281	0,000154	0,000185	0,000027	0,000346
2015	0,004456	0,003105	0,000000	0,013879	0,013957	0,005401	0,000225	0,000172	0,000141	0,004131
2014	0,005403	0,003476	0,013665	0,011191	0,015231	0,005746	0,000150	0,000072	0,000094	0,004857
2013	0,004304	0,001786	0,010971	0,012040	0,016365	0,004750	0,000274	0,000040	0,000159	0,000373
2012	0,003208	0,003167	0,004310	0,013225	0,015929	0,003616	0,000141	0,000078	0,000236	0,000000
2011	0,002959	0,002813	0,001192	0,014321	0,017921	0,005461	0,000325	0,000052	0,000207	0,000388

Grafik 11: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

Grafik 11'e göre; Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar ile Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar hesaplarının kullanılması nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir.

Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %9.2, %7.7, %3.1 ve %3'dir. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %1.5, %1.3, %0.5 ve %0.5'tir.

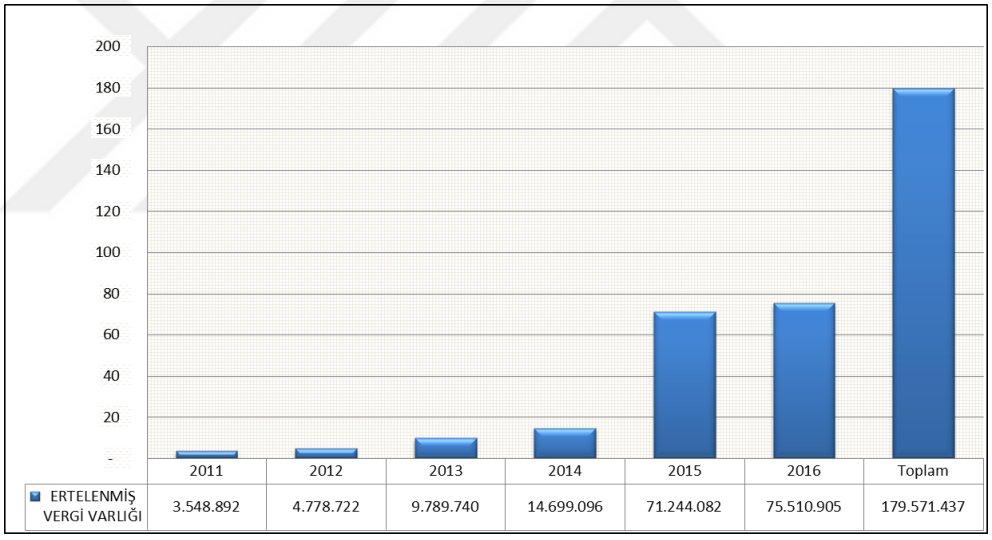
3.4.2 Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü

Hisseleri Borsa İstanbul Pay Piyasasında alınıp satılan ve İmalat Sanayi sektörünün alt sektörlerinden olan Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde toplam 4 firma faaliyet göstermektedir. Söz konusu firmaların tamamının verisine ulaşılmıştır.

Analizler, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri açısından ayrı ayrı ele alınarak gerçekleştirilmektedir.

3.4.2.1 Orman Ürünleri ve Mobilya Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi

Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 4 firmanın ertelenmiş vergi varlığı tutarları yıllar itibariyle şekil 12'de yer almaktadır. Grafik 12'ye göre; ilgili sektörde faaliyet gösteren firmalara ait ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının toplamı, yıllar itibariyle sürekli olarak artmaktadır. 2011 yılında yaklaşık 3.500.000 TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının, 2016 yılında yaklaşık yirmibir katına çıkarak 75.500.000 TL düzeyine ulaşmış olduğu görülmektedir.

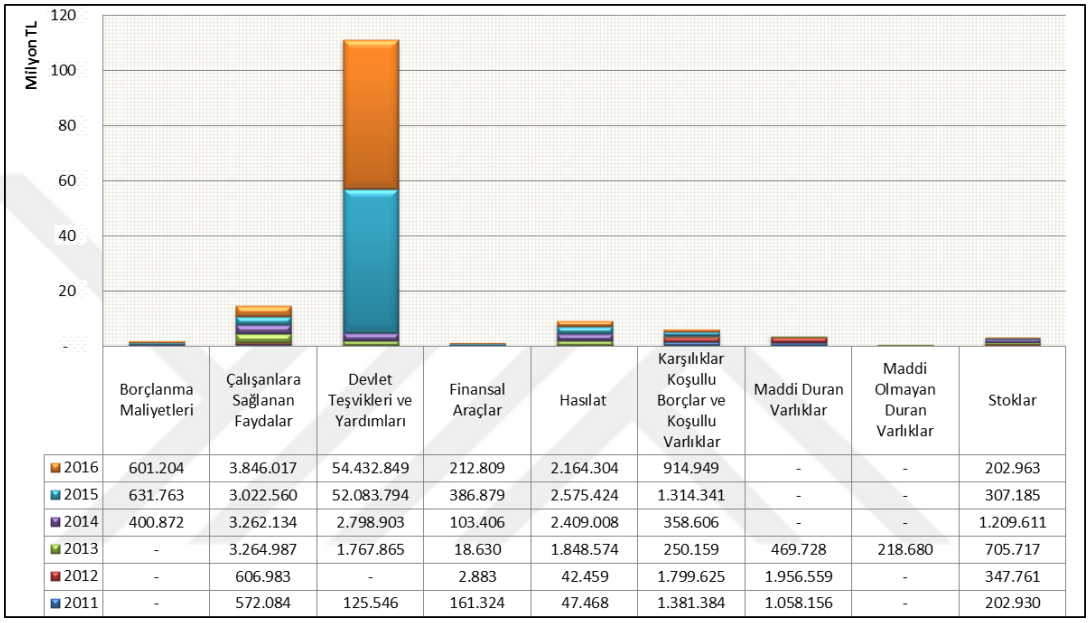


Grafik 12: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları

İlgili alt sektörde faaliyet gösteren firmalarda ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin neler olduğuna ve bu faktörlerin ertelenmiş vergi varlığı tutarlarına yıllar itibariyle ne derece katkı sağladığına ise aşağıdaki başlıklar altında yer verilmektedir.

3.4.2.1.1 Ertelenmiş vergi varlığının oluşumuna neden olan standart uygulamaları

Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamaları ve ilgili standartların ertelenmiş vergi varlığı tutarı üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 13'te gösterilmektedir.

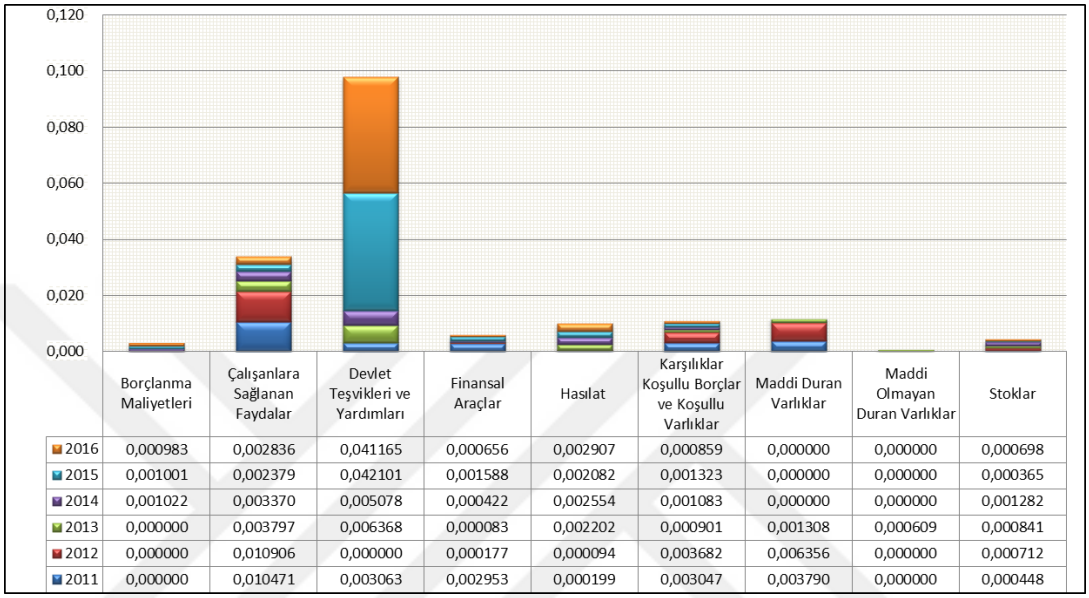


	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	601.204	3.846.017	54.432.849	212.809	2.164.304	914.949	-	-	202.963
2015	631.763	3.022.560	52.083.794	386.879	2.575.424	1.314.341	-	-	307.185
2014	400.872	3.262.134	2.798.903	103.406	2.409.008	358.606	-	-	1.209.611
2013	-	3.264.987	1.767.865	18.630	1.848.574	250.159	469.728	218.680	705.717
2012	-	606.983	-	2.883	42.459	1.799.625	1.956.559	-	347.761
2011	-	572.084	125.546	161.324	47.468	1.381.384	1.058.156	-	202.930

Grafik 13: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 13 incelendiğinde; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standartların; Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Hasılat Standartları olduğu görülmektedir. Sözü edilen standartların, bu sektördeki firma bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarına 6 yıllık süreçteki toplam katkısı, sırasıyla, yaklaşık olarak 110 Milyon TL, 16 Milyon TL, 10 Milyon TL'dir. Bu üç standardın neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 136 Milyon TL), Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (179 Milyon TL'nin) %76'sına denk gelmektedir. Geriye kalan standartların etkisi ise nisbi olarak daha azdır.

Grafik 13'te, standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının büyüklükleri TL cinsinden ifade edilirken; EK-5'de ise ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.



	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,000983	0,002836	0,041165	0,000656	0,002907	0,000859	0,000000	0,000000	0,000698
2015	0,001001	0,002379	0,042101	0,001588	0,002082	0,001323	0,000000	0,000000	0,000365
2014	0,001022	0,003370	0,005078	0,000422	0,002554	0,001083	0,000000	0,000000	0,001282
2013	0,000000	0,003797	0,006368	0,000083	0,002202	0,000901	0,001308	0,000609	0,000841
2012	0,000000	0,010906	0,000000	0,000177	0,000094	0,003682	0,006356	0,000000	0,000712
2011	0,000000	0,010471	0,003063	0,002953	0,000199	0,003047	0,003790	0,000000	0,000448

Grafik 14: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 14 incelendiğinde; Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'ndeki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının, bu sektörde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde daha yüksek paya sahip olmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının, sırasıyla, Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standartları, Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve Hasılat olduğu görülmektedir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarlarının içindeki payı, yaklaşık olarak %9,9, %3.8 ve %1.4'tür. Sözü edilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplam tutarlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %1.65, %0.6 ve %0.2'dir.

Yapılan analizler sonucunda; Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde faaliyet gösteren firma bilançolarındaki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının var olmasına, şu 5 önemli standart uygulamasının temel teşkil ettiği söylenebilir:

(i) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı

(ii) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı

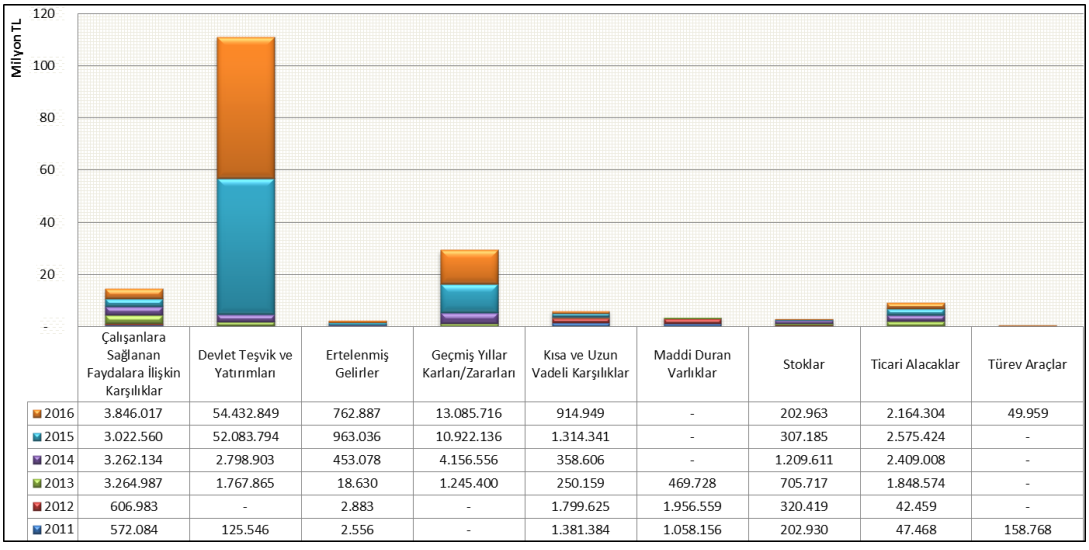
(iii) Hasılat Standardı

(iv) Maddi Duran Varlıklar Standardı ve

(v) Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı.

3.4.2.1.2 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Orman Ürünleri ve Mobilya sektörüne ait firma bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan ve firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan en önemli ana hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi varlığı tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 15'te göstermektedir.

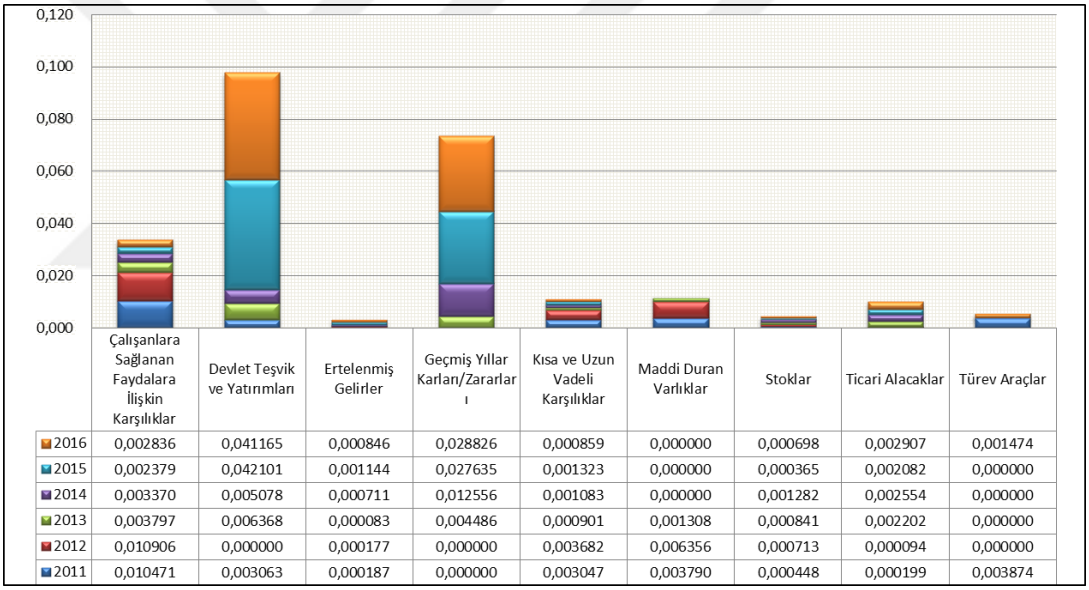


	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Ertelenmiş Gelirler	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Türev Araçlar
2016	3.846.017	54.432.849	762.887	13.085.716	914.949	-	202.963	2.164.304	49.959
2015	3.022.560	52.083.794	963.036	10.922.136	1.314.341	-	307.185	2.575.424	-
2014	3.262.134	2.798.903	453.078	4.156.556	358.606	-	1.209.611	2.409.008	-
2013	3.264.987	1.767.865	18.630	1.245.400	250.159	469.728	705.717	1.848.574	-
2012	606.983	-	2.883	-	1.799.625	1.956.559	320.419	42.459	-
2011	572.084	125.546	2.556	-	1.381.384	1.058.156	202.930	47.468	158.768

Grafik 15: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde, Orman Ürünleri ve Mobilya sektöründe faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş varlığına neden olan en

önemli ana hesap kalemlerinin, sırasıyla; Devlet Teşvik ve Yardımları, Geçmiş Yıllar Karları/Zararları, Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar ile Ticari Alacaklar hesaplarının olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi varlığı tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak, sırasıyla, 110 Milyon TL, 30 Milyon TL, 14 Milyon TL ve 9 Milyon TL'dir. 6 yıllık süreçte, bu üç hesap kaleminin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 163 Milyon TL), Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (179 Milyon TL'nin) %91'ine denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise nisbi olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-6'da gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Ertelenmiş Gelirler	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Türev Araçlar
2016	0,002836	0,041165	0,000846	0,028826	0,000859	0,000000	0,000698	0,002907	0,001474
2015	0,002379	0,042101	0,001144	0,027635	0,001323	0,000000	0,000365	0,002082	0,000000
2014	0,003370	0,005078	0,000711	0,012556	0,001083	0,000000	0,001282	0,002554	0,000000
2013	0,003797	0,006368	0,000083	0,004486	0,000901	0,001308	0,000841	0,002202	0,000000
2012	0,010906	0,000000	0,000177	0,000000	0,003682	0,006356	0,000713	0,000094	0,000000
2011	0,010471	0,003063	0,000187	0,000000	0,003047	0,003790	0,000448	0,000199	0,003874

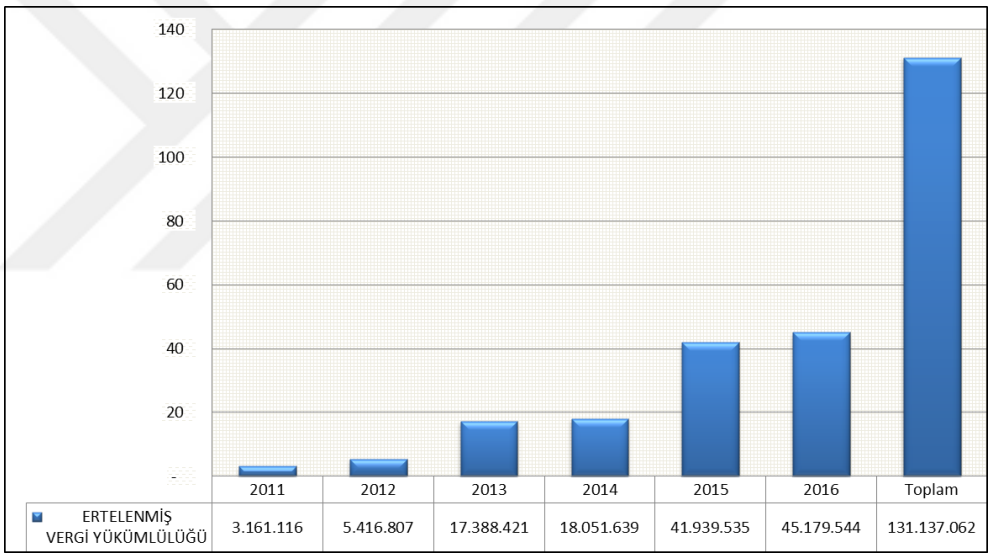
Grafik 16: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

Grafik 16'ya göre Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabının, Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları hesabının, Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar hesabının ve Maddi Duran Varlıklar hesabının neden olduğu ertelenmiş varlığı tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir.

Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içindeki payı, yaklaşık olarak %9, %7.7, %3.8 ve %1.5'tir. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %1.5, %1.3, %0.6 ve %0.3'tür.

3.4.2.2 Orman Ürünleri ve Mobilya Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi

Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 4 firmanın ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları yıllar itibariyle Grafik 17'de yer almaktadır.



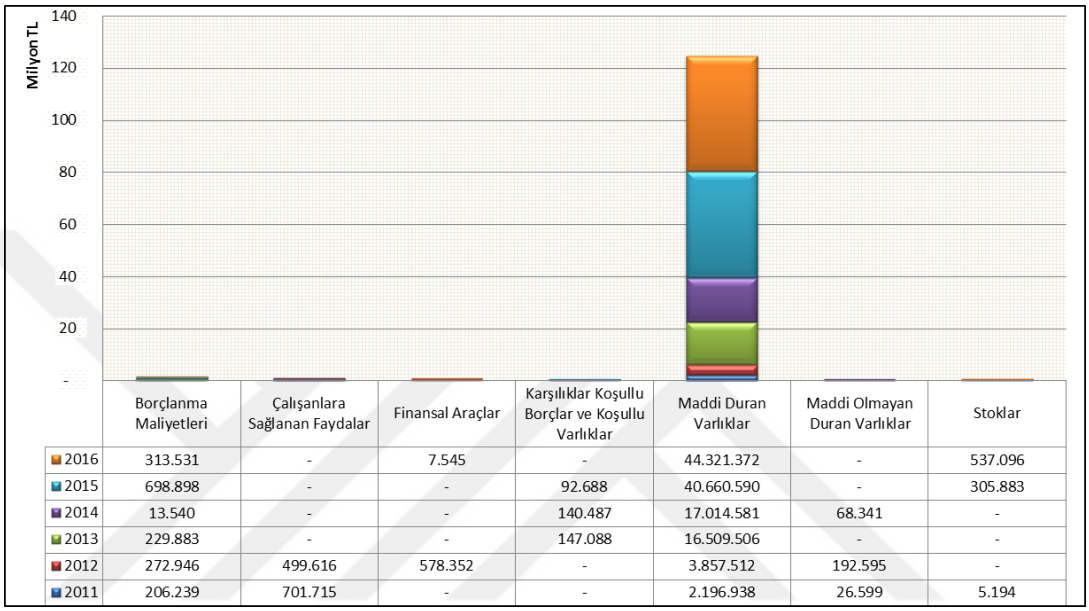
Grafik 17: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları

Grafik 17'ye göre; ilgili sektördeki firmalara ait ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının toplamı, yıllar itibariyle artış göstermektedir. 2011 yılında yaklaşık 3 Milyon TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının, 2016 yılında 45 Milyon TL düzeyine ulaşmış olduğu görülmektedir.

Aşağıdaki başlıklar altında; bu sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğüne etki eden standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin ayrıntılı analizine yer verilmektedir.

3.4.2.2.1 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

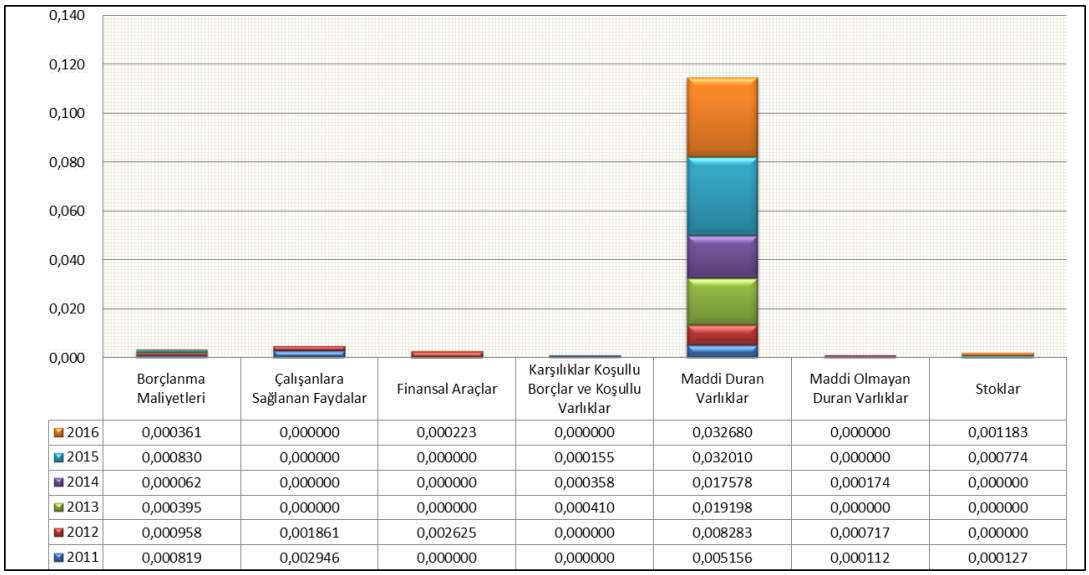
Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan standart uygulamaları ve ilgili standartların ertelenmiş vergi yükümlülüğü üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 18'de gösterilmektedir.



	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Finansal Araçlar	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	313.531	-	7.545	-	44.321.372	-	537.096
2015	698.898	-	-	92.688	40.660.590	-	305.883
2014	13.540	-	-	140.487	17.014.581	68.341	-
2013	229.883	-	-	147.088	16.509.506	-	-
2012	272.946	499.616	578.352	-	3.857.512	192.595	-
2011	206.239	701.715	-	-	2.196.938	26.599	5.194

Grafik 18: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 18'e göre; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standardın, Maddi Duran Varlıklar Standardı olduğu görülmektedir. Bu standardın, Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'ndeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan toplam katkısı 6 yıllık süreçte, yaklaşık olarak 123 Milyon TL'dir. Sözü edilen standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (131 Milyon TL'nin) %94'üne denk gelmektedir. Şekil 18, standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarını TL cinsinden ifade ederken; EK-7'de ise ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.



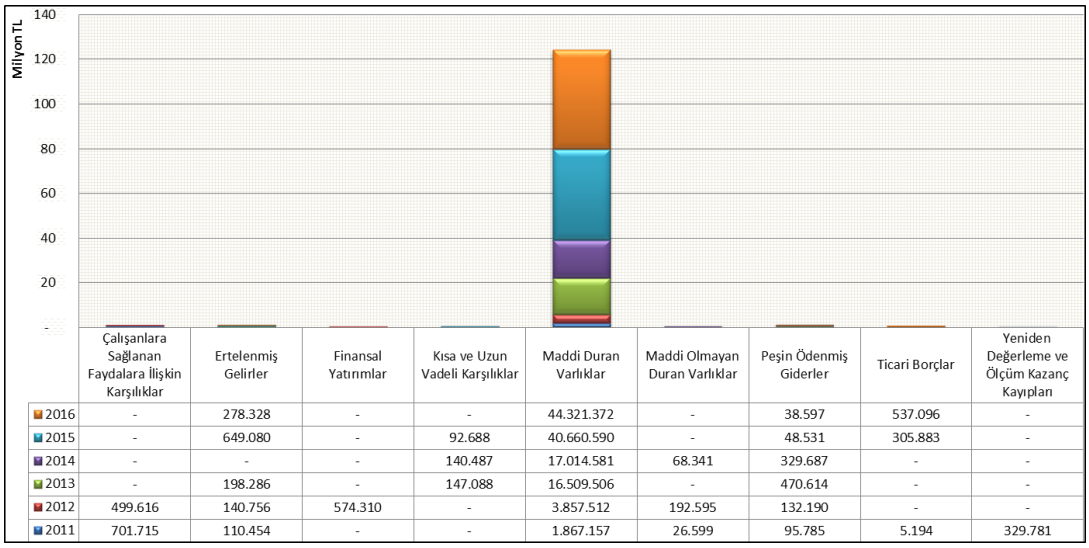
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Finansal Araçlar	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,000361	0,000000	0,000223	0,000000	0,032680	0,000000	0,001183
2015	0,000830	0,000000	0,000000	0,000155	0,032010	0,000000	0,000774
2014	0,000062	0,000000	0,000000	0,000358	0,017578	0,000174	0,000000
2013	0,000395	0,000000	0,000000	0,000410	0,019198	0,000000	0,000000
2012	0,000958	0,001861	0,002625	0,000000	0,008283	0,000717	0,000000
2011	0,000819	0,002946	0,000000	0,000000	0,005156	0,000112	0,000127

Grafik 19: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 19'a göre Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, Maddi Duran Varlıklar Standardının neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Bu standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %11.5'tir. Sözü edilen standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %1.9'dur.

3.4.2.2.2 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

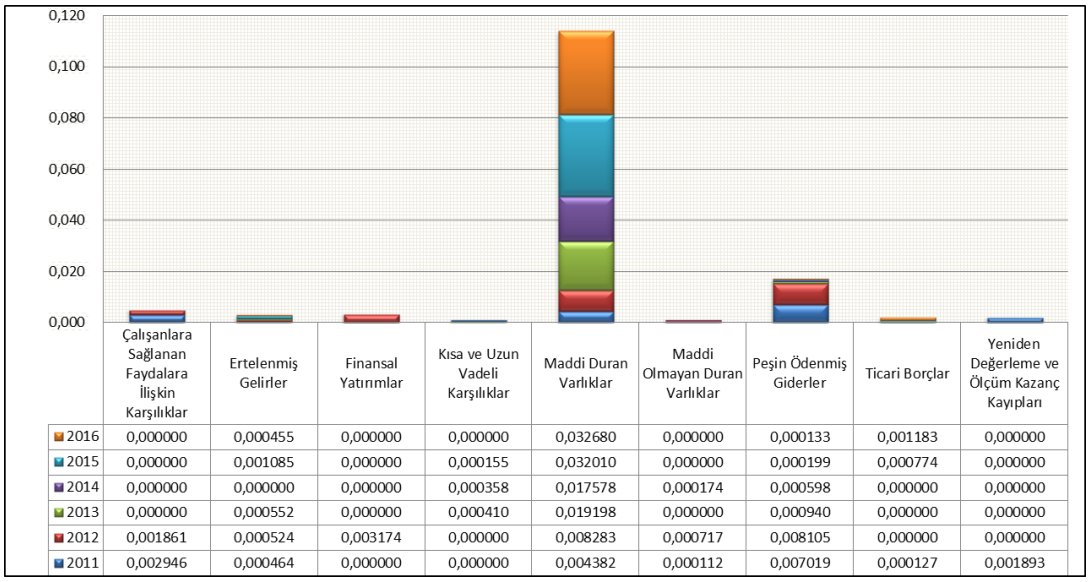
Orman Ürünleri ve Mobilya sektörüne ait firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve bu firmaların bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan, ana hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, şekil 20'de gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Ertelenmiş Gelirler	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Peşin Ödenmiş Giderler	Ticari Borçlar	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	-	278.328	-	-	44.321.372	-	38.597	537.096	-
2015	-	649.080	-	92.688	40.660.590	-	48.531	305.883	-
2014	-	-	-	140.487	17.014.581	68.341	329.687	-	-
2013	-	198.286	-	147.088	16.509.506	-	470.614	-	-
2012	499.616	140.756	574.310	-	3.857.512	192.595	132.190	-	-
2011	701.715	110.454	-	-	1.867.157	26.599	95.785	5.194	329.781

Grafik 20: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde; Orman Ürünleri ve Mobilya sektöründe faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin, ağırlıklı olarak Maddi Duran Varlıklar hesabından ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Sözü edilen hesap kaleminin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına toplam etkisi 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak 123 Milyon TL'dir. Bu hesap kaleminin neden olduğu 6 yıllık toplam ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (131 Milyon TL'nin) %94'üne denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise göreceli olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-8'de gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Ertelenmiş Gelirler	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Peşin Ödenmiş Giderler	Ticari Borçlar	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	0,000000	0,000455	0,000000	0,000000	0,032680	0,000000	0,000133	0,001183	0,000000
2015	0,000000	0,001085	0,000000	0,000155	0,032010	0,000000	0,000199	0,000774	0,000000
2014	0,000000	0,000000	0,000000	0,000358	0,017578	0,000174	0,000598	0,000000	0,000000
2013	0,000000	0,000552	0,000000	0,000410	0,019198	0,000000	0,000940	0,000000	0,000000
2012	0,001861	0,000524	0,003174	0,000000	0,008283	0,000717	0,008105	0,000000	0,000000
2011	0,002946	0,000464	0,000000	0,000000	0,004382	0,000112	0,007019	0,000127	0,001893

Grafik 21: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

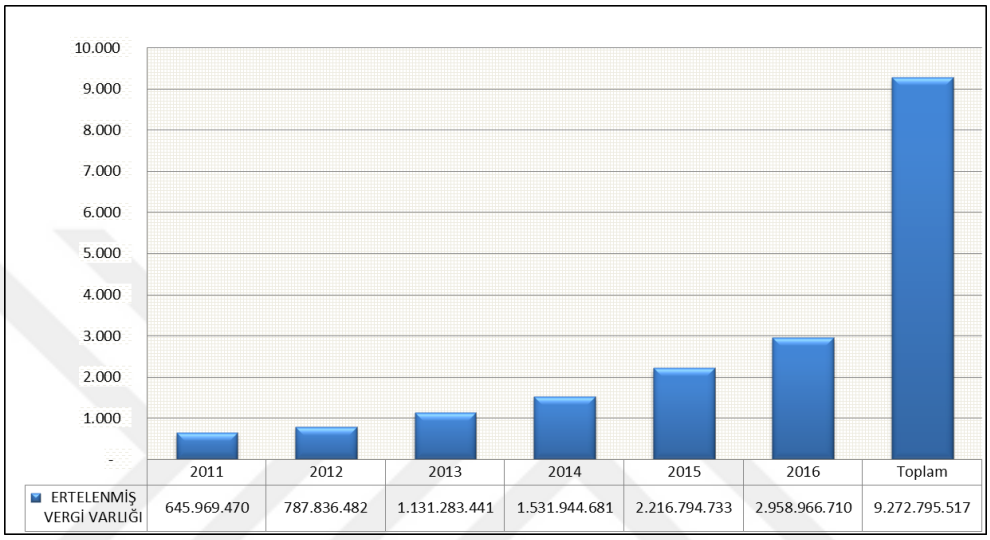
Grafik 21'e göre; Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Maddi Duran Varlıklar ile Peşin Ödenmiş Giderler hesapları nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %11,5 ve %1.8'dir. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %1.9 ve %0.3'tür.

3.4.3 Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü

Hisseleri Borsa İstanbul Pay Piyasasında alınıp satılan ve İmalat Sanayi sektörünün alt sektörlerinden olan Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü'nde toplam 30 firma faaliyet göstermektedir. Bu firmalardan 5'inin verisine ulaşılamadığından ötürü analizler 25 firma verisi kullanılarak yapılmıştır. Analizler, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri açısından ayrı ayrı ele alınarak gerçekleştirilmektedir.

3.4.3.1 Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi

Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü'nde faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 25 firmanın ertelenmiş vergi varlığı tutarları yıllar itibariyle Grafik 22'de yer almaktadır.



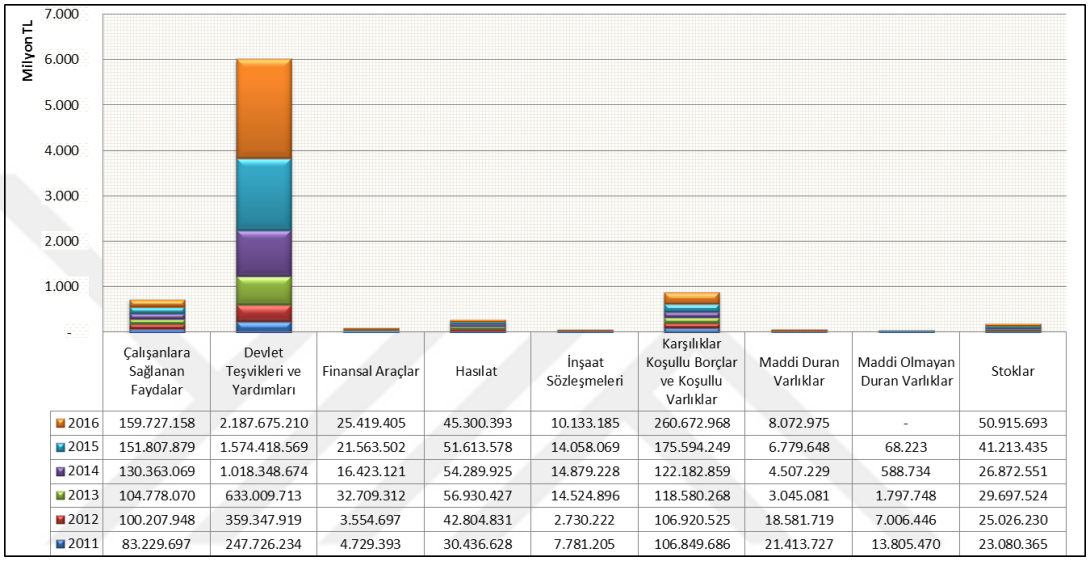
Grafik 22: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları

Grafik 22'ye göre; ilgili sektörde faaliyet gösteren firmalara ait ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının toplamı, yıllar itibariyle sürekli olarak artmaktadır. 2011 yılında yaklaşık 645 Milyon TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının, 2016 yılında yaklaşık beş katına çıkarak 2.958 Milyon TL düzeyine ulaşmış olduğu görülmektedir.

İlgili alt sektörde faaliyet gösteren firmalarda ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin neler olduğuna ve bu faktörlerin ertelenmiş vergi varlığı tutarlarına yıllar itibariyle ne derece katkı sağladığına ise aşağıdaki başlıklar altında yer verilmektedir.

3.4.3.1.1 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Standart Uygulamaları

Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamaları ve ilgili standartların ertelenmiş vergi varlığı tutarı üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 23'te gösterilmektedir.



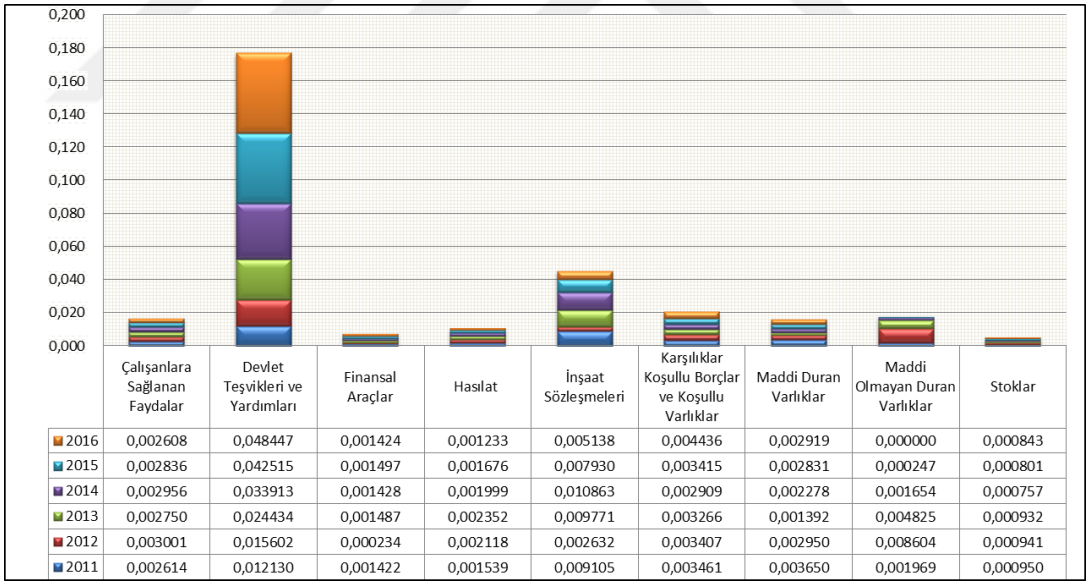
	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	İnşaat Sözleşmeleri	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	159.727.158	2.187.675.210	25.419.405	45.300.393	10.133.185	260.672.968	8.072.975	-	50.915.693
2015	151.807.879	1.574.418.569	21.563.502	51.613.578	14.058.069	175.594.249	6.779.648	68.223	41.213.435
2014	130.363.069	1.018.348.674	16.423.121	54.289.925	14.879.228	122.182.859	4.507.229	588.734	26.872.551
2013	104.778.070	633.009.713	32.709.312	56.930.427	14.524.896	118.580.268	3.045.081	1.797.748	29.697.524
2012	100.207.948	359.347.919	3.554.697	42.804.831	2.730.222	106.920.525	18.581.719	7.006.446	25.026.230
2011	83.229.697	247.726.234	4.729.393	30.436.628	7.781.205	106.849.686	21.413.727	13.805.470	23.080.365

Grafik 23: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 23 incelendiğinde; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standartların; Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı, Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ile Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı olduğu görülmektedir. Sözü edilen standartların, bu sektördeki firma bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarına 6 yıllık süreçteki toplam katkısı, sırasıyla, yaklaşık olarak 6 Milyar TL, 900 Milyon TL ve 700 Milyon TL'dir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 7.600 Milyon TL), Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (9.272 Milyon TL'nin) %82'sine denk gelmektedir. Geriye kalan standartların etkisi ise göreceli olarak daha azdır.

Grafik 23'te, standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının büyüklükleri TL cinsinden ifade edilirken; EK-9'da ise ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.

Grafik 24 incelendiğinde; Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü'ndeki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının, bu sektörde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde daha yüksek paya sahip olmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının, sırasıyla, Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi, İnşaat Sözleşmeleri ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarının olduğu görülmektedir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarlarının içindeki payı, yaklaşık olarak %17.8, %4.2 ve %1.8'dir. Sözü edilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplam tutarlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %3, %0.7 ve %0.3'tür.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	İnşaat Sözleşmeleri	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,002608	0,048447	0,001424	0,001233	0,005138	0,004436	0,002919	0,000000	0,000843
2015	0,002836	0,042515	0,001497	0,001676	0,007930	0,003415	0,002831	0,000247	0,000801
2014	0,002956	0,033913	0,001428	0,001999	0,010863	0,002909	0,002278	0,001654	0,000757
2013	0,002750	0,024434	0,001487	0,002352	0,009771	0,003266	0,001392	0,004825	0,000932
2012	0,003001	0,015602	0,000234	0,002118	0,002632	0,003407	0,002950	0,008604	0,000941
2011	0,002614	0,012130	0,001422	0,001539	0,009105	0,003461	0,003650	0,001969	0,000950

Grafik 24: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Ayrıntılı tablolarla desteklenmiş grafik sunumlarıyla yapılan analizler sonucunda; Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü'nde faaliyet gösteren firma

bilançolarındaki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının var olmasına, şu önemli standart uygulamalarının temel teşkil ettiği görülmektedir:

(i) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi,

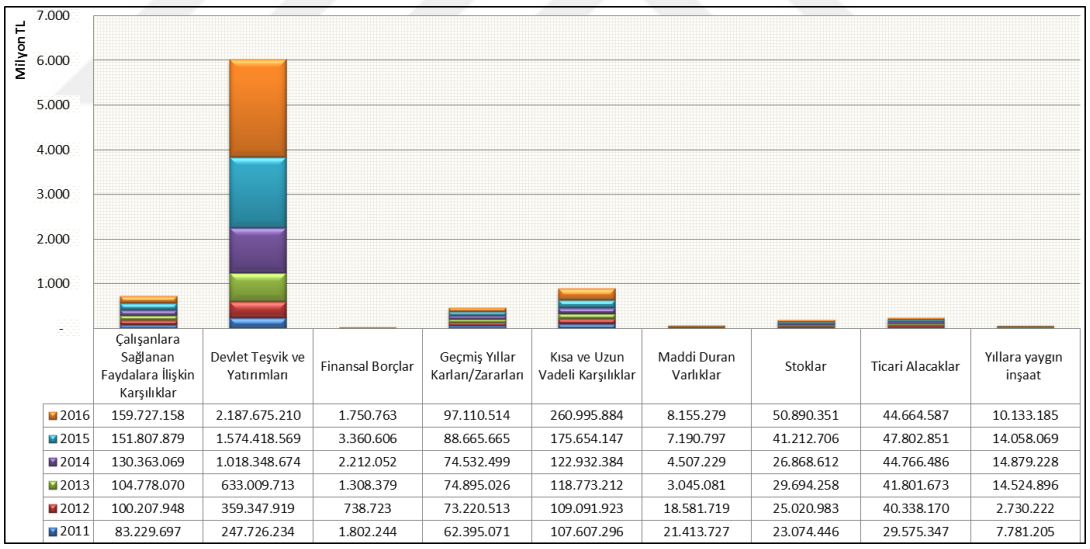
(ii) İnşaat Sözleşmeleri,

(iii) Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve

(iv) Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı.

3.4.3.1.2 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım sektörüne ait firma bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan ve firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan en önemli ana hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi varlığı tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 25'te göstermektedir.

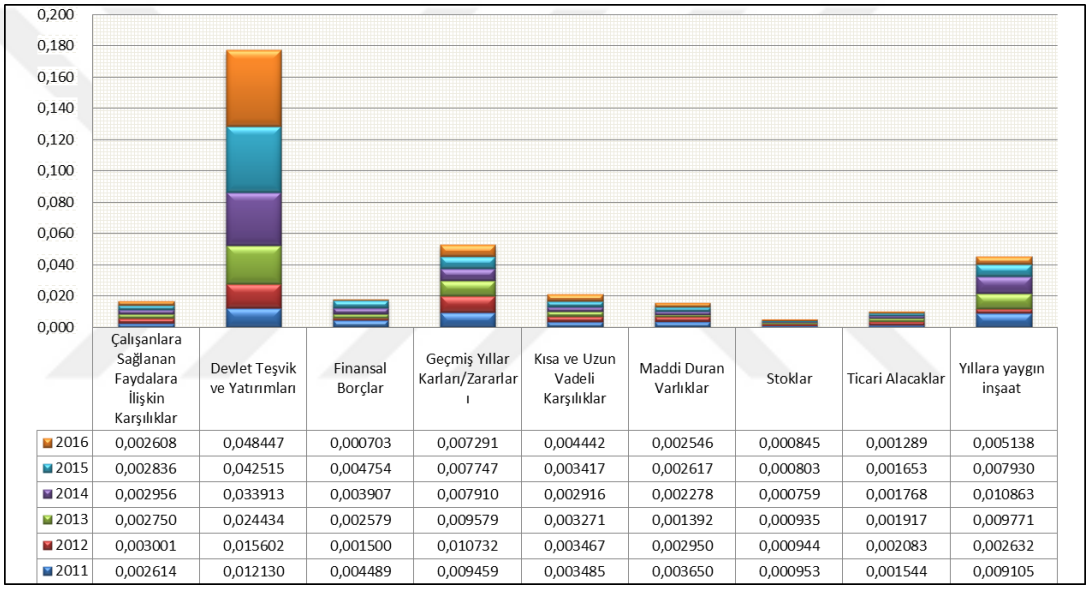


	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Borçlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Yıllara yaygın inşaat
2016	159.727.158	2.187.675.210	1.750.763	97.110.514	260.995.884	8.155.279	50.890.351	44.664.587	10.133.185
2015	151.807.879	1.574.418.569	3.360.606	88.665.665	175.654.147	7.190.797	41.212.706	47.802.851	14.058.069
2014	130.363.069	1.018.348.674	2.212.052	74.532.499	122.932.384	4.507.229	26.868.612	44.766.486	14.879.228
2013	104.778.070	633.009.713	1.308.379	74.895.026	118.773.212	3.045.081	29.694.258	41.801.673	14.524.896
2012	100.207.948	359.347.919	738.723	73.220.513	109.091.923	18.581.719	25.020.983	40.338.170	2.730.222
2011	83.229.697	247.726.234	1.802.244	62.395.071	107.607.296	21.413.727	23.074.446	29.575.347	7.781.205

Grafik 25: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde, Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım sektöründe faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş varlığına neden olan en önemli ana hesap kalemlerinin, sırasıyla; Devlet Teşvik ve Yardımları, Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar ile Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar

hesaplarının olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi varlığı tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak, sırasıyla, 6 Milyar TL, 900 Milyon TL ve 700 Milyon TL'dir.6 yıllık süreçte, bu üç hesap kaleminin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 7.600 Milyon TL), Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (9.272 Milyon TL'nin) %82'sine denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise nisbi olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-10'da gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Borçlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Yıllara yaygın inşaat
2016	0,002608	0,048447	0,000703	0,007291	0,004442	0,002546	0,000845	0,001289	0,005138
2015	0,002836	0,042515	0,004754	0,007747	0,003417	0,002617	0,000803	0,001653	0,007930
2014	0,002956	0,033913	0,003907	0,007910	0,002916	0,002278	0,000759	0,001768	0,010863
2013	0,002750	0,024434	0,002579	0,009579	0,003271	0,001392	0,000935	0,001917	0,009771
2012	0,003001	0,015602	0,001500	0,010732	0,003467	0,002950	0,000944	0,002083	0,002632
2011	0,002614	0,012130	0,004489	0,009459	0,003485	0,003650	0,000953	0,001544	0,009105

Grafik 26: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

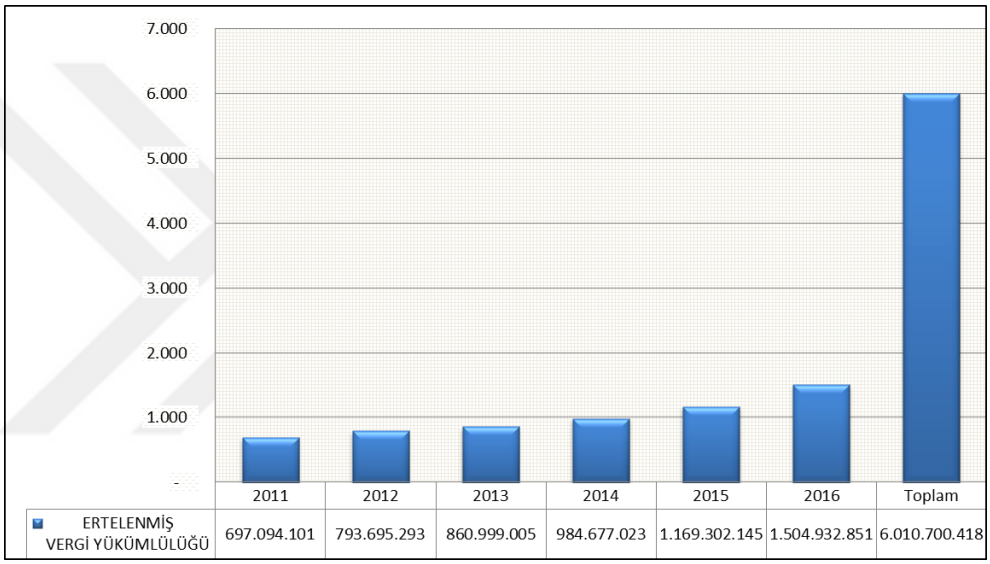
Grafik 26'ya göre Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabının, Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları hesabının ve Yıllara Yaygın İnşaat Giderleri hesabının, neden olduğu ertelenmiş varlığı tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir.

Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içindeki payı, yaklaşık

olarak %17.8, %5.5 ve %4.2'dir. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %3, %0.9 ve %0.7'dir.

3.4.3.2 Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi

Sektörde faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 25 firmanın ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları yıllar itibariyle Grafik 27'de yer almaktadır.



	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Toplam
ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	697.094.101	793.695.293	860.999.005	984.677.023	1.169.302.145	1.504.932.851	6.010.700.418

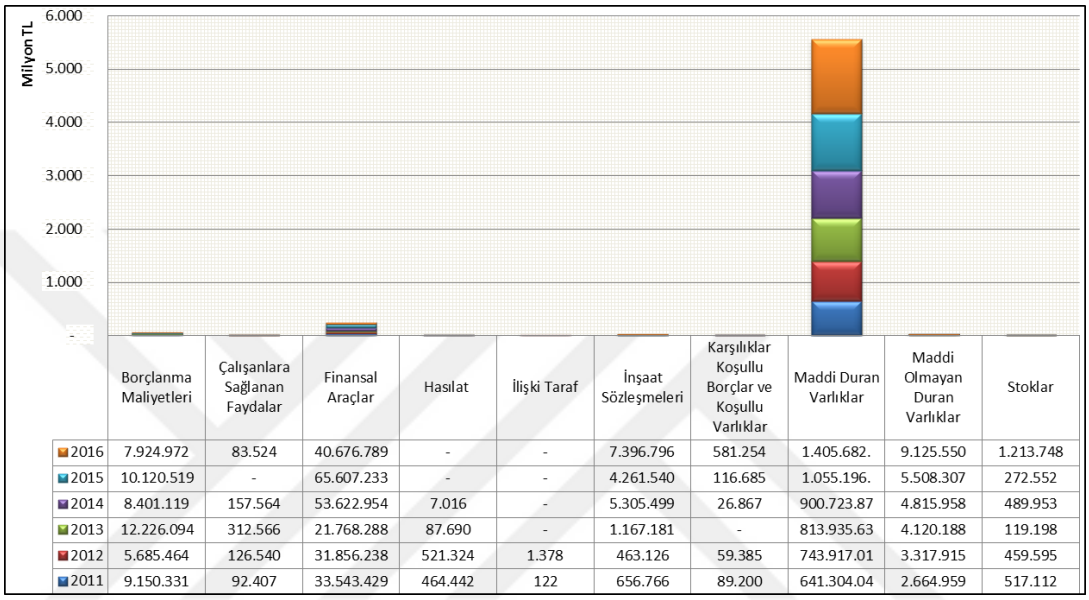
Grafik 27: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları

Grafik 27'ye göre; sektördeki firmalara ait ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının toplamı, yıllar itibariyle artış göstermektedir. 2011 yılında yaklaşık 697 Milyon TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının, 2016 yılında 1.504 Milyon TL düzeyine ulaşmış olduğu görülmektedir.

Aşağıda bu sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğüne etki eden standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin ayrıntılı analizine yer verilmektedir.

3.4.3.2.1 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

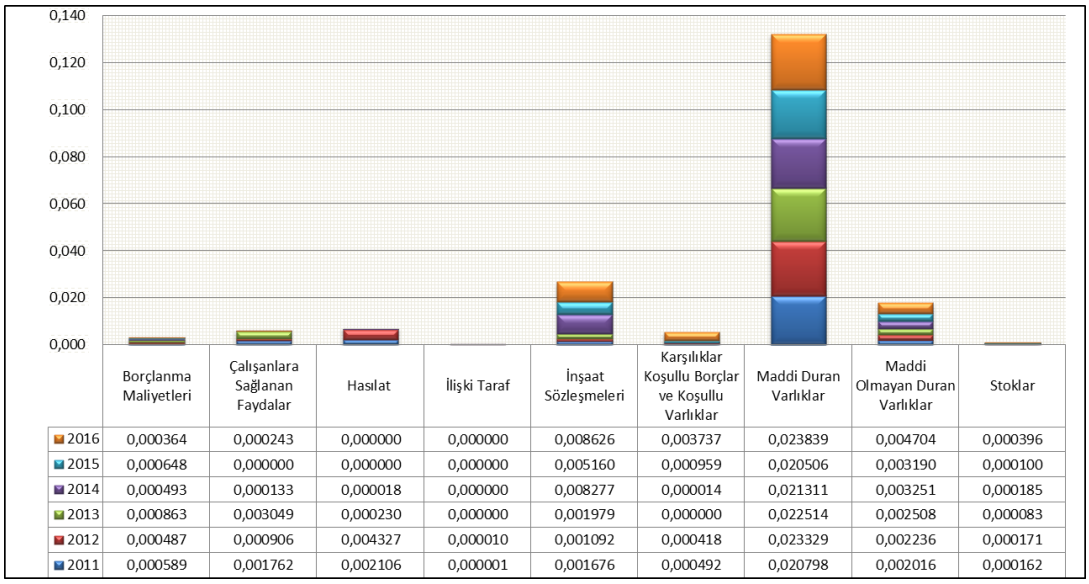
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan standart uygulamaları ve ilgili standartların ertelenmiş vergi yükümlülüğü üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 28'de gösterilmektedir.



	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Finansal Araçlar	Hasılat	İlişki Taraf	İnşaat Sözleşmeleri	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	7.924.972	83.524	40.676.789	-	-	7.396.796	581.254	1.405.682.	9.125.550	1.213.748
2015	10.120.519	-	65.607.233	-	-	4.261.540	116.685	1.055.196.	5.508.307	272.552
2014	8.401.119	157.564	53.622.954	7.016	-	5.305.499	26.867	900.723.87	4.815.958	489.953
2013	12.226.094	312.566	21.768.288	87.690	-	1.167.181	-	813.935.63	4.120.188	119.198
2012	5.685.464	126.540	31.856.238	521.324	1.378	463.126	59.385	743.917.01	3.317.915	459.595
2011	9.150.331	92.407	33.543.429	464.442	122	656.766	89.200	641.304.04	2.664.959	517.112

Grafik 28: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 28'e göre; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standardın, Maddi Duran Varlıklar Standardı olduğu görülmektedir. Bu standardın, Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü'ndeki firma bilançolarında görünen ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan toplam katkısı 6 yıllık süreçte, yaklaşık olarak 5.500 Milyon TL'dir. Bu standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (6.010 Milyon TL'nin) %91'ine denk gelmektedir. Grafik 28, standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarını TL cinsinden ifade ederken; EK-11'de ise ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.



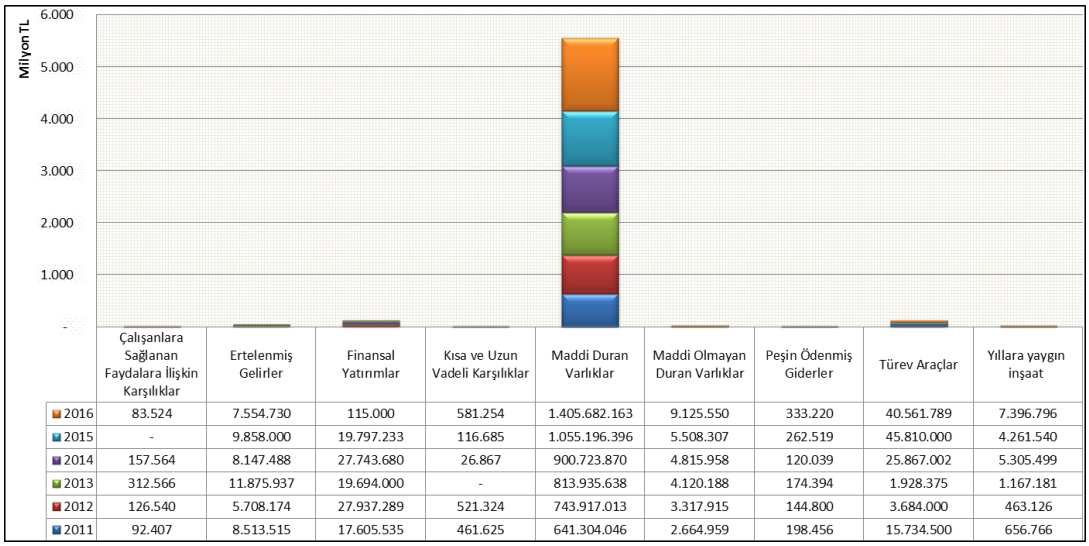
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Hasılat	İlişki Taraf	İnşaat Sözleşmeleri	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,000364	0,000243	0,000000	0,000000	0,008626	0,003737	0,023839	0,004704	0,000396
2015	0,000648	0,000000	0,000000	0,000000	0,005160	0,000959	0,020506	0,003190	0,000100
2014	0,000493	0,000133	0,000018	0,000000	0,008277	0,000014	0,021311	0,003251	0,000185
2013	0,000863	0,003049	0,000230	0,000000	0,001979	0,000000	0,022514	0,002508	0,000083
2012	0,000487	0,000906	0,004327	0,000010	0,001092	0,000418	0,023329	0,002236	0,000171
2011	0,000589	0,001762	0,002106	0,000001	0,001676	0,000492	0,020798	0,002016	0,000162

Grafik 29: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 29'a göre Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Maddi Duran Varlıklar Standardının, İnşaat Sözleşmeleri Standardının ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %13,2, %2.2 ve %1.9'dur. Sözü edilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %2.2, %0.4 ve %0,3'tür.

3.4.3.2.2 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

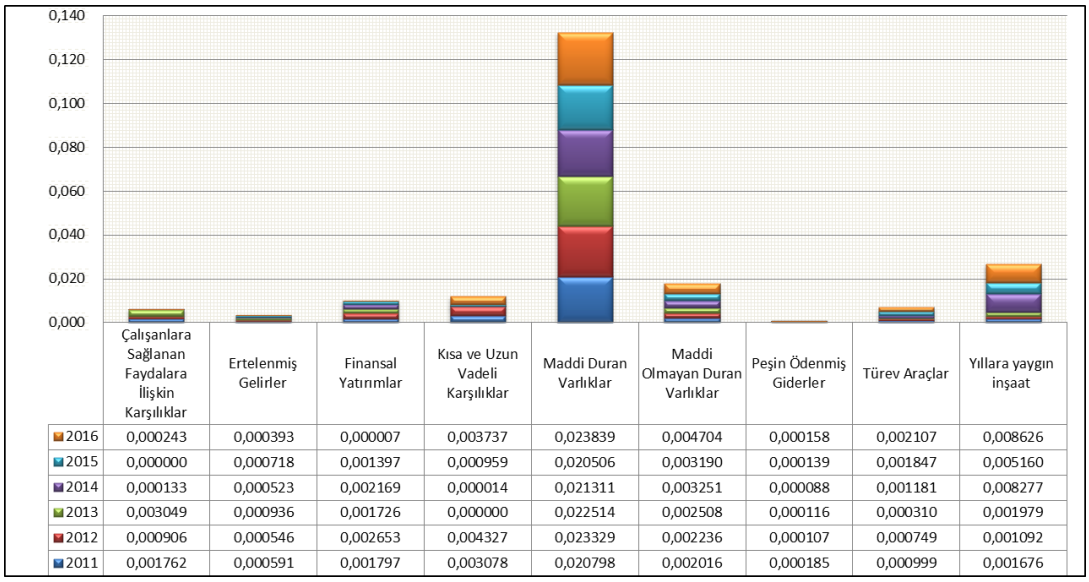
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım sektörüne ait firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve bu firmaların bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan, ana hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 30'da gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Ertelenmiş Gelirler	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Peşin Ödenmiş Giderler	Türev Araçlar	Yıllara yaygın inşaat
2016	83.524	7.554.730	115.000	581.254	1.405.682.163	9.125.550	333.220	40.561.789	7.396.796
2015	-	9.858.000	19.797.233	116.685	1.055.196.396	5.508.307	262.519	45.810.000	4.261.540
2014	157.564	8.147.488	27.743.680	26.867	900.723.870	4.815.958	120.039	25.867.002	5.305.499
2013	312.566	11.875.937	19.694.000	-	813.935.638	4.120.188	174.394	1.928.375	1.167.181
2012	126.540	5.708.174	27.937.289	521.324	743.917.013	3.317.915	144.800	3.684.000	463.126
2011	92.407	8.513.515	17.605.535	461.625	641.304.046	2.664.959	198.456	15.734.500	656.766

Grafik 30: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde; Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım sektöründe faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin, ağırlıklı olarak Maddi Duran Varlıklar hesabının kullanılması nedeniyle ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Sözü edilen hesap kaleminin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak 5.500 Milyon TL'dir. Bu hesap kaleminin neden olduğu 6 yıllık toplam ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (6.010 Milyon TL'nin) %91'ine denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise göreceli olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-12'de gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Ertelenmiş Gelirler	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Peşin Ödenmiş Giderler	Türev Araçlar	Yıllara yaygın inşaat
2016	0,000243	0,000393	0,000007	0,003737	0,023839	0,004704	0,000158	0,002107	0,008626
2015	0,000000	0,000718	0,001397	0,000959	0,020506	0,003190	0,000139	0,001847	0,005160
2014	0,000133	0,000523	0,002169	0,000014	0,021311	0,003251	0,000088	0,001181	0,008277
2013	0,003049	0,000936	0,001726	0,000000	0,022514	0,002508	0,000116	0,000310	0,001979
2012	0,000906	0,000546	0,002653	0,004327	0,023329	0,002236	0,000107	0,000749	0,001092
2011	0,001762	0,000591	0,001797	0,003078	0,020798	0,002016	0,000185	0,000999	0,001676

Grafik 31: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

Grafik 31'e göre; sektörde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Maddi Duran Varlıklar, Yıllara Yaygın İnşaat Giderleri ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesaplarının kullanılması nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %13.1, %2.4 ve %1.9'dur. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %2.2, %0.4 ve %0,3'tür.

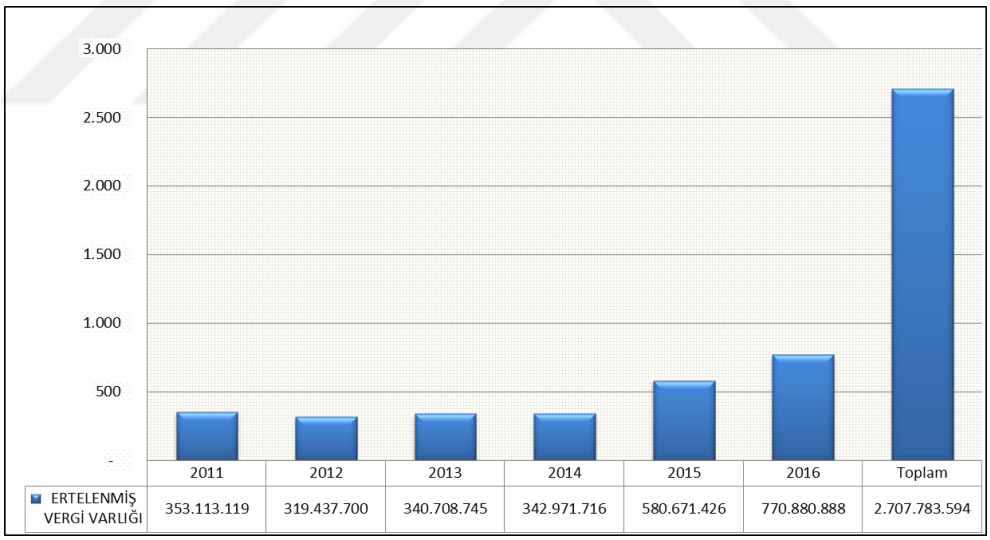
3.4.4 Metal Ana Sanayi Sektörü

Hisseleri Borsa İstanbul Pay Piyasasında alınıp satılan ve İmalat Sanayi sektörünün alt sektörlerinden olan Metal Ana Sanayi Sektörü'nde toplam 18 firma faaliyet göstermektedir. Bu firmalardan 3'nün verisine ulaşılamadığından ötürü analizler 15 firma verisi kullanılarak yapılmıştır. Analizler, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri açısından ayrı ayrı ele alınarak gerçekleştirilmiştir.

3.4.4.1 Metal Ana Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi

Metal Ana Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 15 firmanın ertelenmiş vergi varlığı tutarları yıllar itibariyle Grafik 32'de yer almaktadır.

Grafik 32'ye göre; ilgili sektörde faaliyet gösteren firmalara ait ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının toplamı, yıllar itibariyle durağan bir seyir izlemektedir. 2011 yılında yaklaşık 353 Milyon TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının, 2014 yılında da yaklaşık 770 Milyon TL düzeyinde olduğu görülmektedir. İlgili alt sektörde faaliyet gösteren firmalarda ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin neler olduğuna ve bu faktörlerin ertelenmiş vergi varlığı tutarlarına yıllar itibariyle ne derece katkı sağladığına ise aşağıdaki başlıklar altında yer verilmektedir.

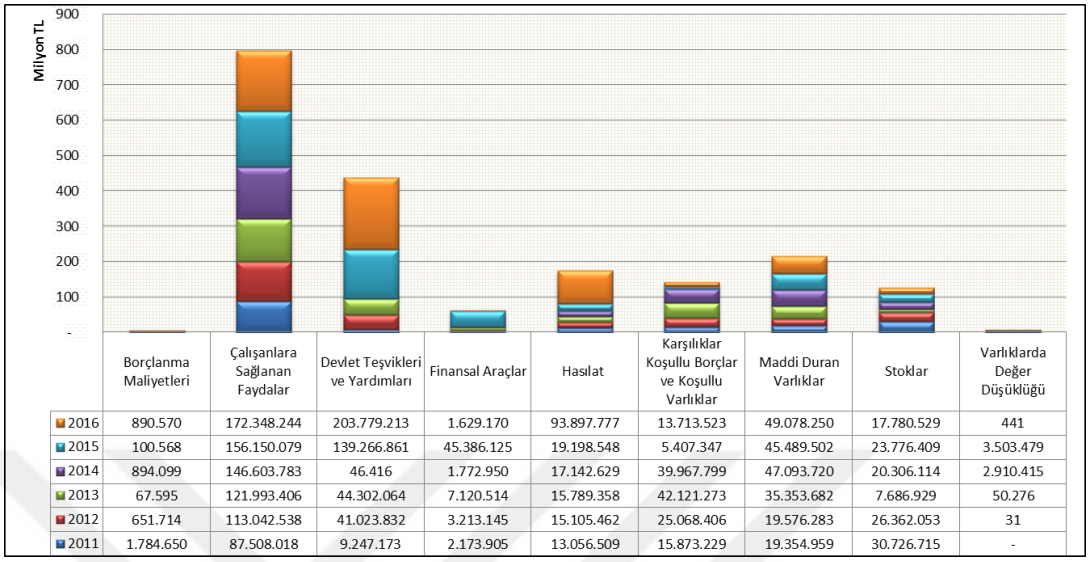


Grafik 32: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları

3.4.4.1.1 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Standart Uygulamaları

Metal Ana Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart

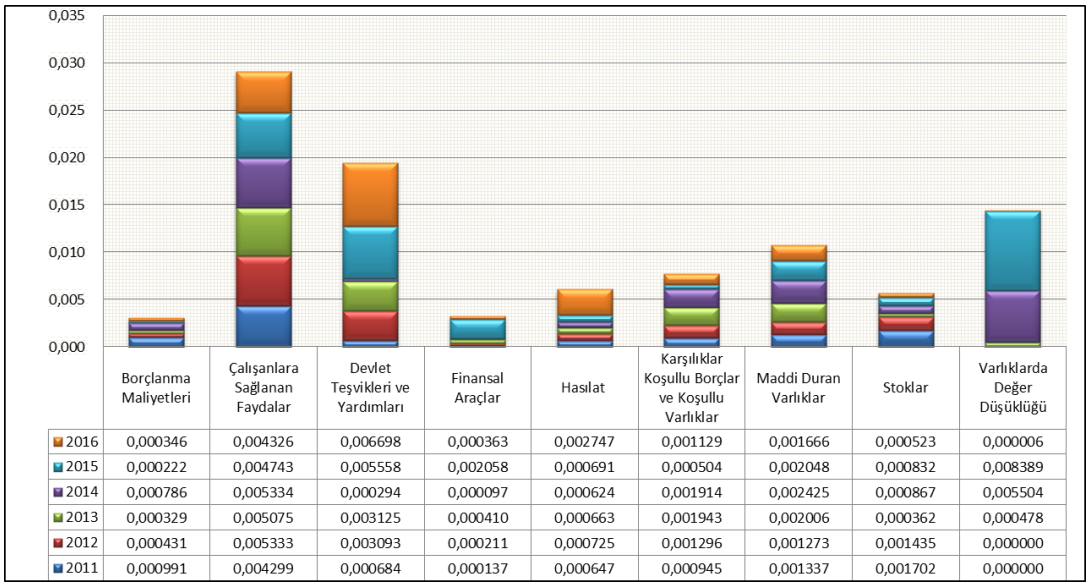
uygulamaları ve ilgili standartların ertelenmiş vergi varlığı tutarı üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 33'te gösterilmektedir.



	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
2016	890.570	172.348.244	203.779.213	1.629.170	93.897.777	13.713.523	49.078.250	17.780.529	441
2015	100.568	156.150.079	139.266.861	45.386.125	19.198.548	5.407.347	45.489.502	23.776.409	3.503.479
2014	894.099	146.603.783	46.416	1.772.950	17.142.629	39.967.799	47.093.720	20.306.114	2.910.415
2013	67.595	121.993.406	44.302.064	7.120.514	15.789.358	42.121.273	35.353.682	7.686.929	50.276
2012	651.714	113.042.538	41.023.832	3.213.145	15.105.462	25.068.406	19.576.283	26.362.053	31
2011	1.784.650	87.508.018	9.247.173	2.173.905	13.056.509	15.873.229	19.354.959	30.726.715	-

Grafik 33: Metal Ana Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 33 incelendiğinde; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standartların; Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklar ile Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standartlarının olduğu görülmektedir. Sözü edilen standartların, bu sektördeki firma bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarına 6 yıllık süreçteki toplam katkısı, sırasıyla, yaklaşık olarak 800 Milyon TL, 420 Milyon TL, 210 Milyon TL ve 130 Milyon TL'dir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 1.560 Milyon TL), Metal Ana Sanayi Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (2.707 Milyon TL'nin) %58'ine denk gelmektedir. Geriye kalan standartların etkisi ise nisbi olarak daha azdır. EK-13'de, standart uygulamalarının neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.



	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
2016	0,000346	0,004326	0,006698	0,000363	0,002747	0,001129	0,001666	0,000523	0,000006
2015	0,000222	0,004743	0,005558	0,002058	0,000691	0,000504	0,002048	0,000832	0,008389
2014	0,000786	0,005334	0,000294	0,000097	0,000624	0,001914	0,002425	0,000867	0,005504
2013	0,000329	0,005075	0,003125	0,000410	0,000663	0,001943	0,002006	0,000362	0,000478
2012	0,000431	0,005333	0,003093	0,000211	0,000725	0,001296	0,001273	0,001435	0,000000
2011	0,000991	0,004299	0,000684	0,000137	0,000647	0,000945	0,001337	0,001702	0,000000

Grafik 34: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 34 incelendiğinde; Metal Ana Sanayi Sektörü'ndeki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının, bu sektörde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde daha yüksek paya sahip olmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının, sırasıyla, Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi, Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı ve Maddi Duran Varlıklar standartlarının olduğu görülmektedir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarlarının içindeki payı, yaklaşık olarak %2.9, %1.9, %1.4 ve %1.1'dir. Sözü edilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplam tutarlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %0.5, %0.31, %0.23 ve %0.18'dir.

3.4.4.1.2 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

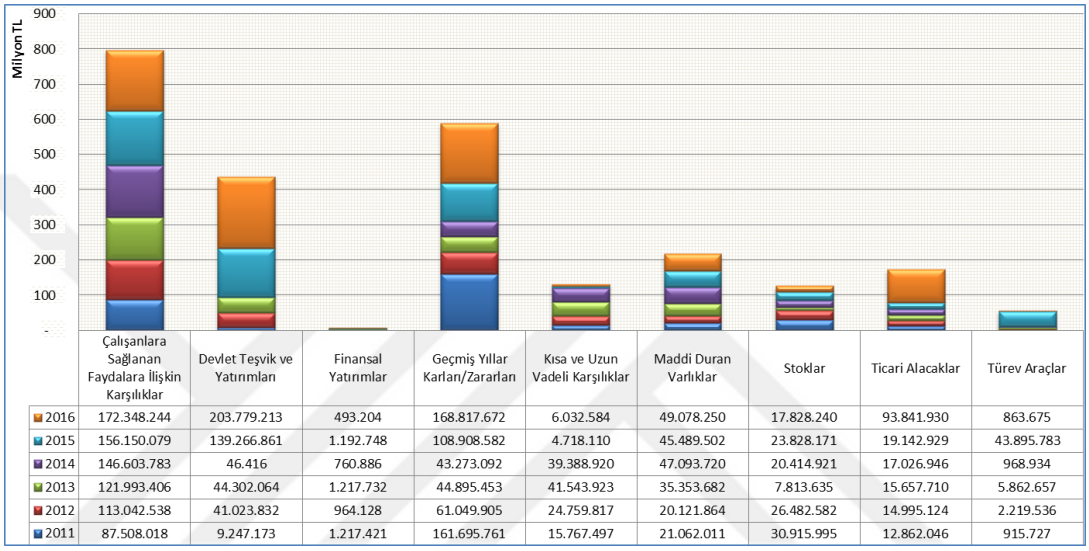
Metal Ana Sanayi Sektörüne ait firma bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan ve firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan en önemli ana hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi varlığı tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle,

Grafik 35'te, EK-14'te ve Grafik 36'da göstermektedir. Ek ve şekiller incelendiğinde, Metal Ana Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarındaki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli hesap kalemlerinin;

(i) Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar,

(ii) Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları ile

(iii) Devlet Teşvikleri ve Yardımları hesaplarının olduğu görülmektedir.

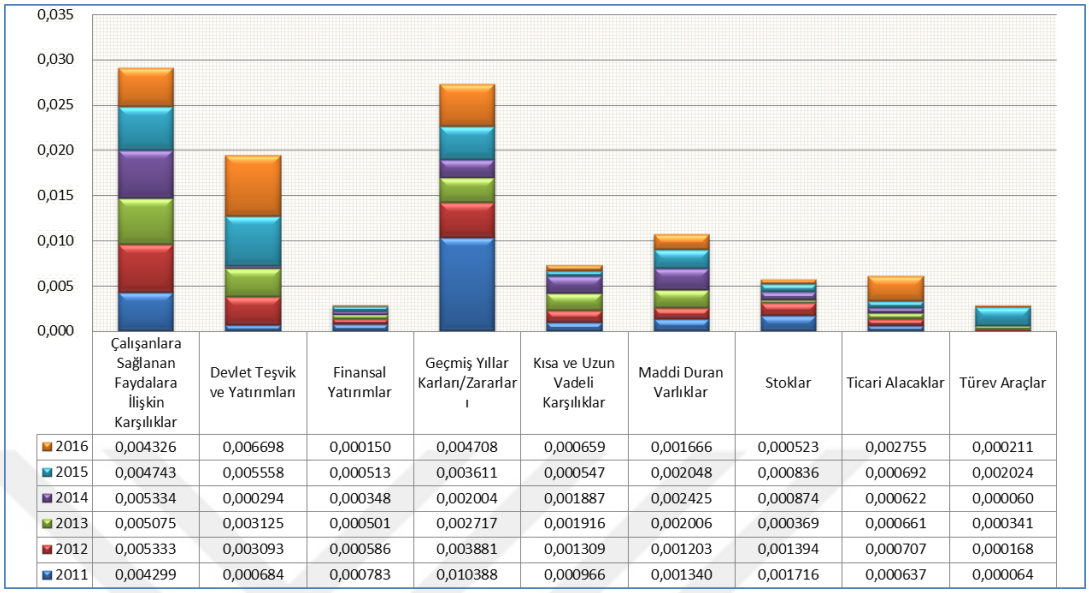


	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Yatırımlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Türev Araçlar
2016	172.348.244	203.779.213	493.204	168.817.672	6.032.584	49.078.250	17.828.240	93.841.930	863.675
2015	156.150.079	139.266.861	1.192.748	108.908.582	4.718.110	45.489.502	23.828.171	19.142.929	43.895.783
2014	146.603.783	46.416	760.886	43.273.092	39.388.920	47.093.720	20.414.921	17.026.946	968.934
2013	121.993.406	44.302.064	1.217.732	44.895.453	41.543.923	35.353.682	7.813.635	15.657.710	5.862.657
2012	113.042.538	41.023.832	964.128	61.049.905	24.759.817	20.121.864	26.482.582	14.995.124	2.219.536
2011	87.508.018	9.247.173	1.217.421	161.695.761	15.767.497	21.062.011	30.915.995	12.862.046	915.727

Grafik 35: Metal Ana Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik 35 incelendiğinde, sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş varlığına neden olan en önemli ana hesap kalemlerinin, sırasıyla; Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar, Geçmiş Yıllar Karları / Zararları, Devlet Teşvik ve Yardımları ile Maddi Duran Varlıklar hesaplarının olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi varlığı tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak, sırasıyla, 800 Milyon TL, 590 Milyon TL, 420 Milyon TL, 210 Milyon TL'dir. 6 yıllık süreçte, bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının toplam tutarları (yaklaşık 2.020 Milyon TL), Metal Ana Sanayi Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (2.707 Milyon TL'nin) %75'ine denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise göreceli olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş

vergi varlığı tutarlarının Metal Ana Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-14'te gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Yatırımlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Türev Araçlar
2016	0,004326	0,006698	0,000150	0,004708	0,000659	0,001666	0,000523	0,002755	0,000211
2015	0,004743	0,005558	0,000513	0,003611	0,000547	0,002048	0,000836	0,000692	0,002024
2014	0,005334	0,000294	0,000348	0,002004	0,001887	0,002425	0,000874	0,000622	0,000060
2013	0,005075	0,003125	0,000501	0,002717	0,001916	0,002006	0,000369	0,000661	0,000341
2012	0,005333	0,003093	0,000586	0,003881	0,001309	0,001203	0,001394	0,000707	0,000168
2011	0,004299	0,000684	0,000783	0,010388	0,000966	0,001340	0,001716	0,000637	0,000064

Grafik 36: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

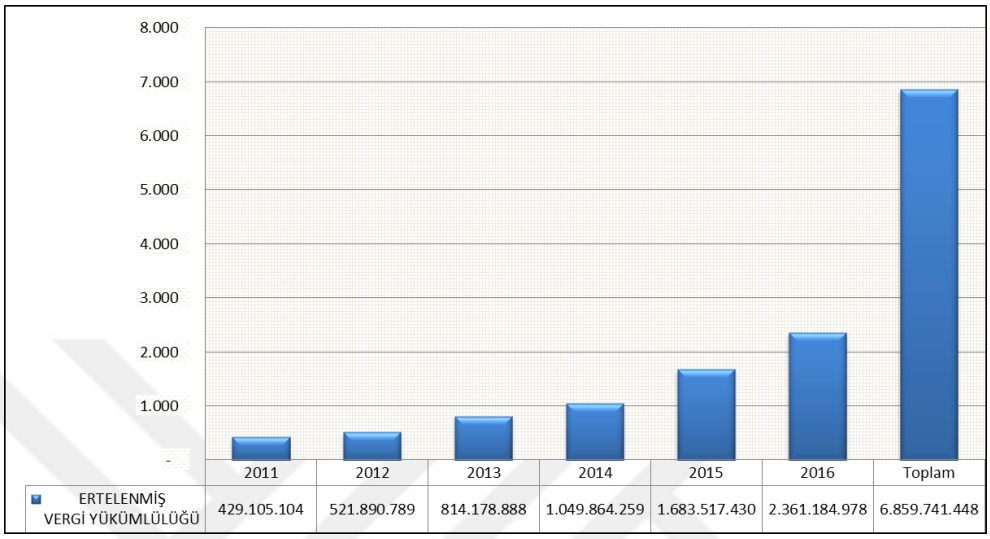
Grafik 36'ya göre, Metal Ana Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar, Geçmiş Yıllar Karları / Zararları ve Devlet Teşvikleri ve Yardımları hesaplarının neden olduğu ertelenmiş varlığı tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir.

Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %2.9, %2.8 ve %1.9'dur. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %0.5, %0.5 ve %0.3'tür.

3.4.4.2 Metal Ana Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi

Metal Ana Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 15 firmanın ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları yıllar itibariyle Grafik 37'de yer

almaktadır. Grafik 37'ye göre; ilgili sektördeki firmalara ait ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının toplamı, yıllar itibariyle artış göstermektedir. Şöyle ki 2011 yılında yaklaşık 429 Milyon TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarları, 2016 yılında 2.361 Milyon TL düzeyine ulaşmıştır.

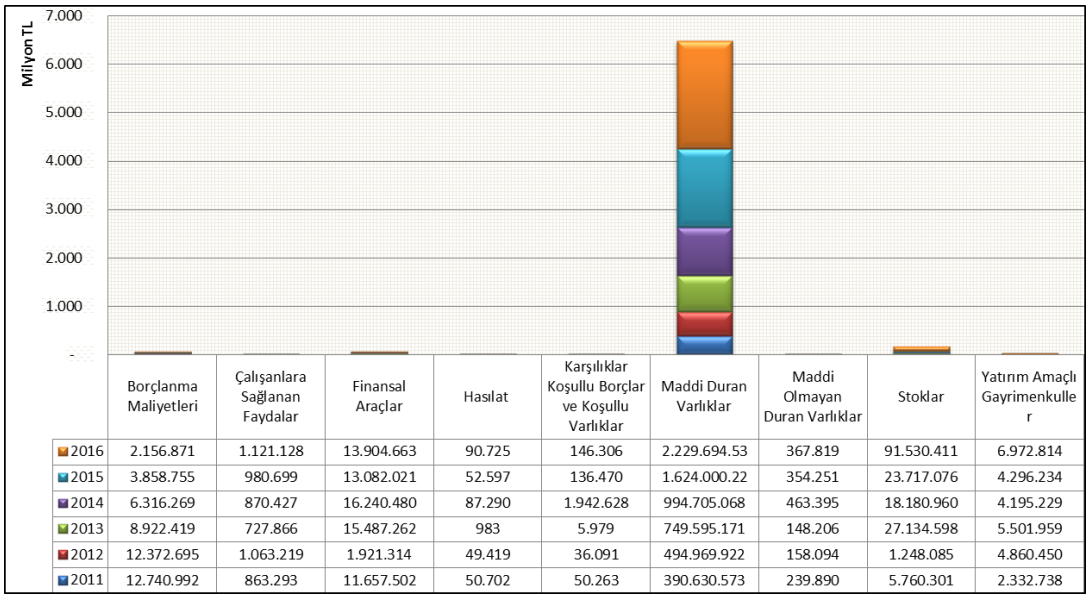


Grafik 37: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları

Aşağıdaki başlıklar altında; bu sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğüne etki eden en önemli standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin ayrıntılı analizine yer verilmektedir.

3.4.4.2.1 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

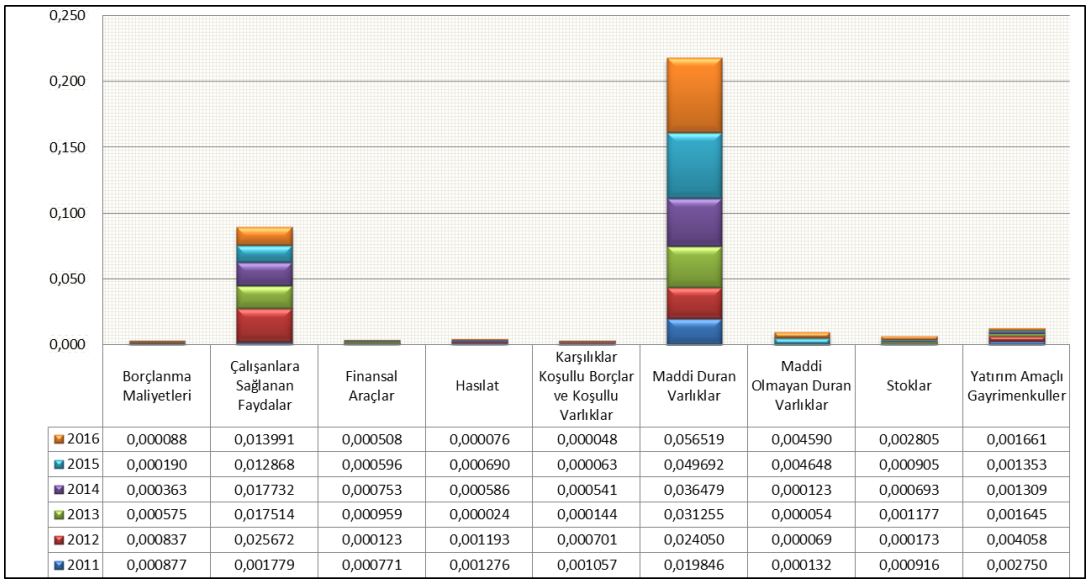
Metal Ana Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamaları ve ilgili standartların ertelenmiş vergi yükümlülüğü üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 38'de, EK-15'te ve Grafik 39'da gösterilmektedir.



	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	2.156.871	1.121.128	13.904.663	90.725	146.306	2.229.694.53	367.819	91.530.411	6.972.814
2015	3.858.755	980.699	13.082.021	52.597	136.470	1.624.000.22	354.251	23.717.076	4.296.234
2014	6.316.269	870.427	16.240.480	87.290	1.942.628	994.705.068	463.395	18.180.960	4.195.229
2013	8.922.419	727.866	15.487.262	983	5.979	749.595.171	148.206	27.134.598	5.501.959
2012	12.372.695	1.063.219	1.921.314	49.419	36.091	494.969.922	158.094	1.248.085	4.860.450
2011	12.740.992	863.293	11.657.502	50.702	50.263	390.630.573	239.890	5.760.301	2.332.738

Grafik 38: Metal Ana Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 38'e göre; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standardın, Maddi Duran Varlıklar Standardı olduğu görülmektedir. Bu standardın, Metal Ana Sanayi Sektörü'ndeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan toplam katkısı 6 yıllık süreçte, yaklaşık olarak 6.300 Milyon TL'dir. Sözü edilen standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (6.859 Milyon TL'nin) %91'ine denk gelmektedir. EK-11'de ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.



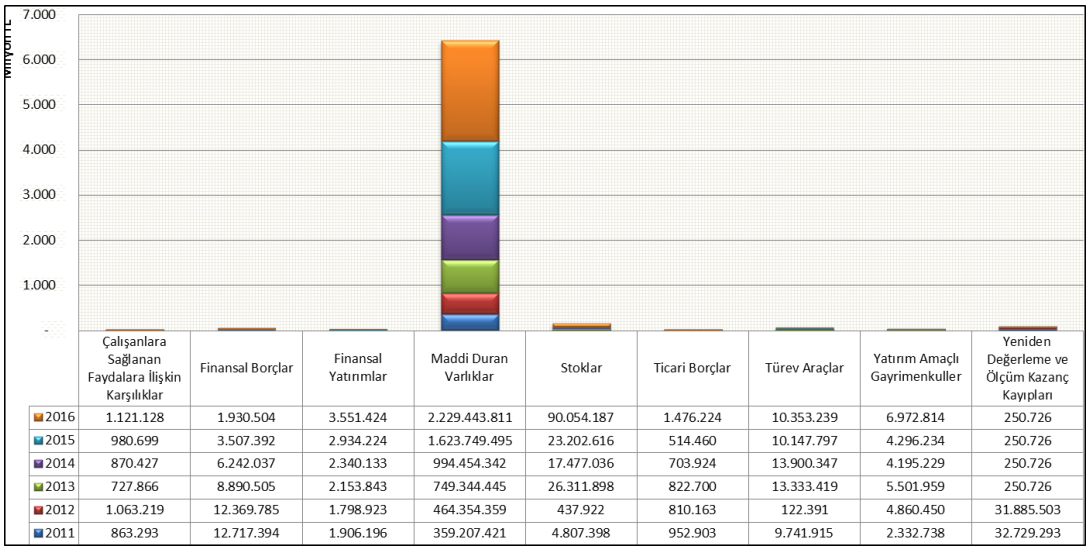
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,000088	0,013991	0,000508	0,000076	0,000048	0,056519	0,004590	0,002805	0,001661
2015	0,000190	0,012868	0,000596	0,000690	0,000063	0,049692	0,004648	0,000905	0,001353
2014	0,000363	0,017732	0,000753	0,000586	0,000541	0,036479	0,000123	0,000693	0,001309
2013	0,000575	0,017514	0,000959	0,000024	0,000144	0,031255	0,000054	0,001177	0,001645
2012	0,000837	0,025672	0,000123	0,001193	0,000701	0,024050	0,000069	0,000173	0,004058
2011	0,000877	0,001779	0,000771	0,001276	0,001057	0,019846	0,000132	0,000916	0,002750

Grafik 39: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 39'a göre; Metal Ana Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, Maddi Duran Varlıklar Standardının neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Bu standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarının 6 yıllık toplamının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %22'dir. Sözü edilen standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %3.6'dır.

3.4.4.2.2 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

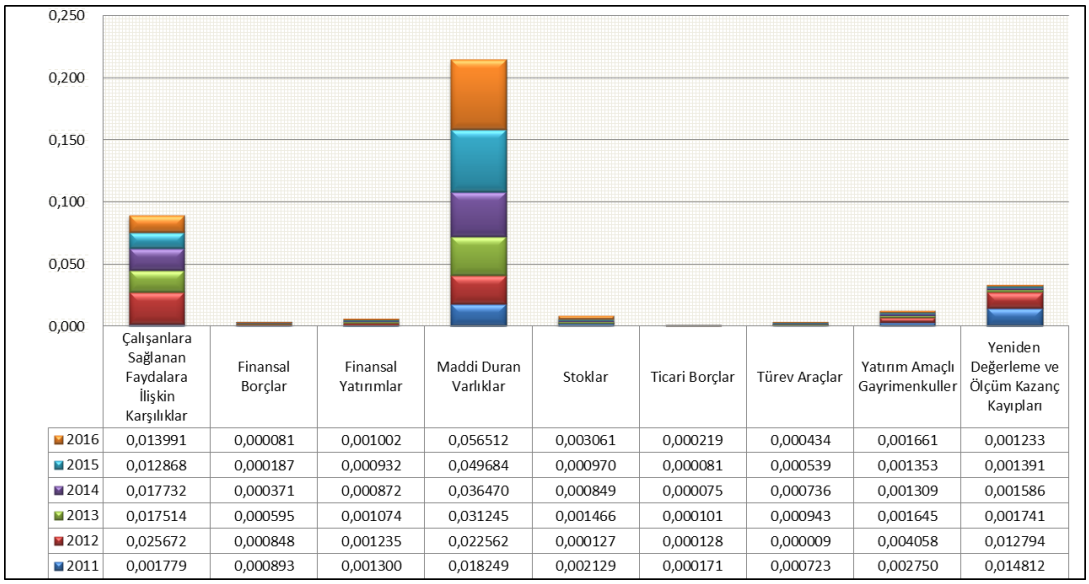
Metal Ana Sanayi Sektörüne ait firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve bu firmaların bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan, en önemli ana hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 40'da gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Finansal Borçlar	Finansal Yatırımlar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Borçlar	Türev Araçlar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	1.121.128	1.930.504	3.551.424	2.229.443.811	90.054.187	1.476.224	10.353.239	6.972.814	250.726
2015	980.699	3.507.392	2.934.224	1.623.749.495	23.202.616	514.460	10.147.797	4.296.234	250.726
2014	870.427	6.242.037	2.340.133	994.454.342	17.477.036	703.924	13.900.347	4.195.229	250.726
2013	727.866	8.890.505	2.153.843	749.344.445	26.311.898	822.700	13.333.419	5.501.959	250.726
2012	1.063.219	12.369.785	1.798.923	464.354.359	437.922	810.163	122.391	4.860.450	31.885.503
2011	863.293	12.717.394	1.906.196	359.207.421	4.807.398	952.903	9.741.915	2.332.738	32.729.293

Grafik 40: Metal Ana Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde; Metal Ana Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin, ağırlıklı olarak Maddi Duran Varlıklar hesabının kullanılması nedeniyle ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Sözü edilen hesap kaleminin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak 6.300 Milyon TL'dir. Bu hesap kaleminin neden olduğu 6 yıllık toplam ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, Metal Ana Sanayi Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (6.859 Milyon TL'nin) %91'ine denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise göreceli olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının Metal Ana Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-16'da gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Finansal Borçlar	Finansal Yatırımlar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Borçlar	Türev Araçlar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	0,013991	0,000081	0,001002	0,056512	0,003061	0,000219	0,000434	0,001661	0,001233
2015	0,012868	0,000187	0,000932	0,049684	0,000970	0,000081	0,000539	0,001353	0,001391
2014	0,017732	0,000371	0,000872	0,036470	0,000849	0,000075	0,000736	0,001309	0,001586
2013	0,017514	0,000595	0,001074	0,031245	0,001466	0,000101	0,000943	0,001645	0,001741
2012	0,025672	0,000848	0,001235	0,022562	0,000127	0,000128	0,000009	0,004058	0,012794
2011	0,001779	0,000893	0,001300	0,018249	0,002129	0,000171	0,000723	0,002750	0,014812

Grafik 41: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

Grafik 41'e göre; Metal Ana Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Maddi Duran Varlıklar, Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıkları ile Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları hesaplarının kullanılması nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %22, %9 ve %3'tür. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %3.6, %1.5 ve %0,5'tir.

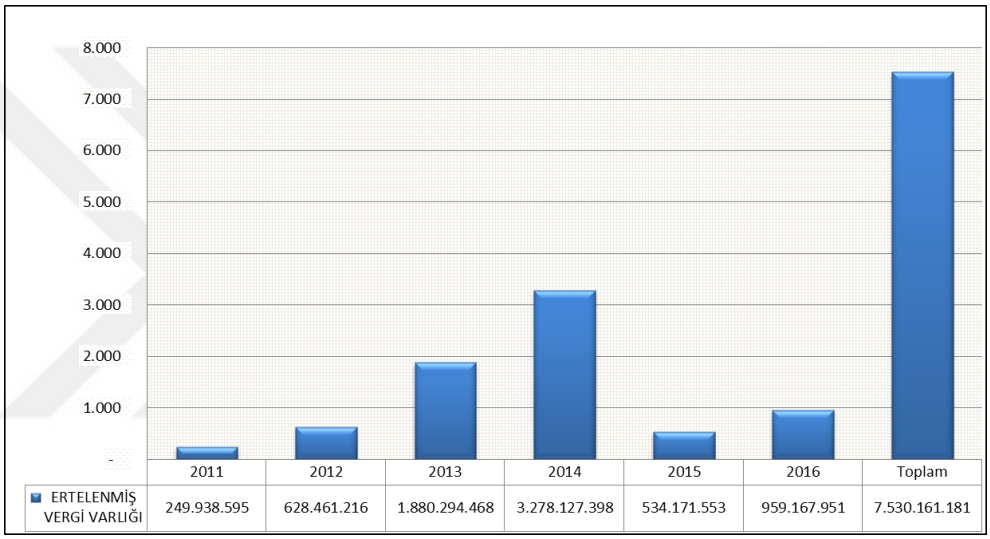
3.4.5 Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü

Hisseleri Borsa İstanbul Pay Piyasasında alınıp satılan ve İmalat Sanayi sektörünün alt sektörlerinden olan Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü'nde toplam 35 firma faaliyet göstermektedir. Bu firmalardan 10'unun verisine ulaşılamadığından ötürü analizler 25 firma verisi kullanılarak yapılmıştır. Analizler, ertelenmiş vergi

varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri açısından ayrı ayrı ele alınarak gerçekleştirilmiştir.

3.4.5.1 Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi

Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü'nde faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 25 firmanın ertelenmiş vergi varlığı tutarları yıllar itibariyle Grafik 42'de yer almaktadır.



Grafik 42: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları

Grafik 42'ye göre; ilgili sektörde faaliyet gösteren firmalara ait ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının toplamı, yıllar itibariyle değişkenlik göstermektedir. 2011 yılında yaklaşık 249 Milyon TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının, 2016 yılında 959 Milyon TL düzeyine ulaşmış olduğu görülmektedir.

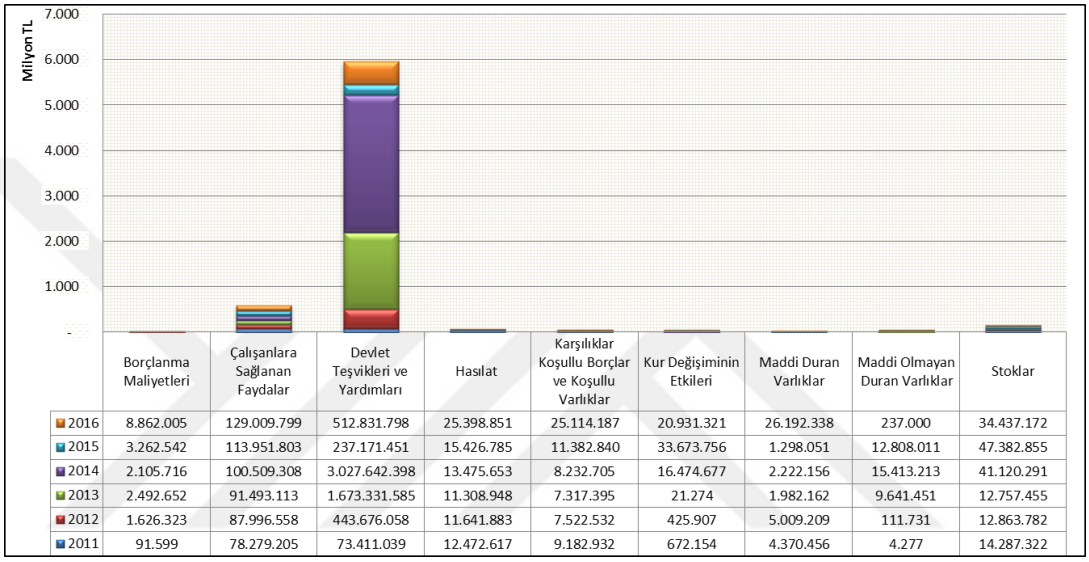
3.4.5.1.1 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Standart Uygulamaları

Sektörde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamaları ve ilgili

standartların ertelenmiş vergi varlığı tutarı üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 43'te, EK-17'de ve Grafik 44'te gösterilmektedir. Sözü edilen ek ve grafikler incelendiğinde; sektörde faaliyet gösteren firma bilançolarındaki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarına, şu önemli standart uygulamalarının temel teşkil ettiği görülmektedir:

(i) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ve

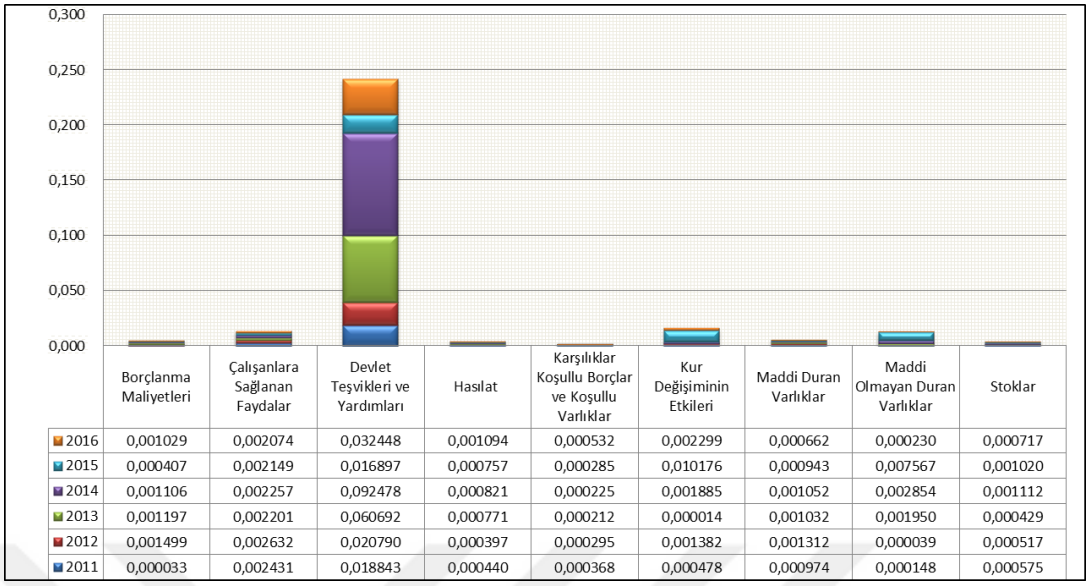
(ii) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı.



	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Kur Değişiminin Etkileri	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	8.862.005	129.009.799	512.831.798	25.398.851	25.114.187	20.931.321	26.192.338	237.000	34.437.172
2015	3.262.542	113.951.803	237.171.451	15.426.785	11.382.840	33.673.756	1.298.051	12.808.011	47.382.855
2014	2.105.716	100.509.308	3.027.642.398	13.475.653	8.232.705	16.474.677	2.222.156	15.413.213	41.120.291
2013	2.492.652	91.493.113	1.673.331.585	11.308.948	7.317.395	21.274	1.982.162	9.641.451	12.757.455
2012	1.626.323	87.996.558	443.676.058	11.641.883	7.522.532	425.907	5.009.209	111.731	12.863.782
2011	91.599	78.279.205	73.411.039	12.472.617	9.182.932	672.154	4.370.456	4.277	14.287.322

Grafik 43: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 43 incelendiğinde; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standartların; Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı ile Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı olduğu görülmektedir. Sözü edilen standartların, bu sektördeki firma bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarına 6 yıllık süreçteki toplam katkısı, sırasıyla, yaklaşık olarak 6.000 Milyon TL ve 600 Milyon TL'dir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 6.600 Milyon TL), sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (7.530 Milyon TL'nin) %87'sine denk gelmektedir. Geriye kalan standartların etkisi ise nisbi olarak daha azdır. EK-17'da ise ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.



	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Kur Değişiminin Etkileri	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,001029	0,002074	0,032448	0,001094	0,000532	0,002299	0,000662	0,000230	0,000717
2015	0,000407	0,002149	0,016897	0,000757	0,000285	0,010176	0,000943	0,007567	0,001020
2014	0,001106	0,002257	0,092478	0,000821	0,000225	0,001885	0,001052	0,002854	0,001112
2013	0,001197	0,002201	0,060692	0,000771	0,000212	0,000014	0,001032	0,001950	0,000429
2012	0,001499	0,002632	0,020790	0,000397	0,000295	0,001382	0,001312	0,000039	0,000517
2011	0,000033	0,002431	0,018843	0,000440	0,000368	0,000478	0,000974	0,000148	0,000575

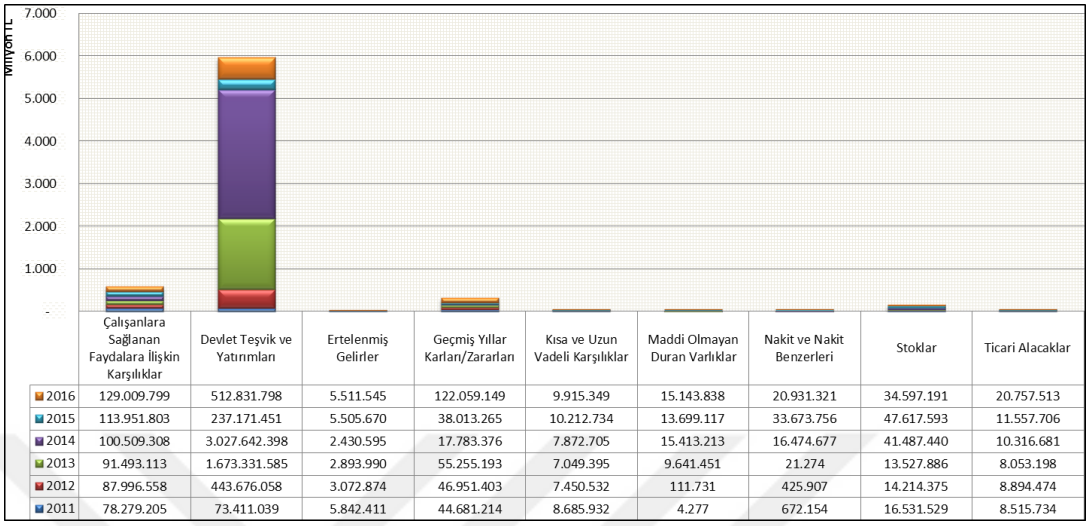
Grafik 44: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 44 incelendiğinde ise; Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü'ndeki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının, bu sektörde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde daha yüksek paya sahip olmasına neden olan en önemli standart uygulamasının, Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı olduğu görülmektedir. Bu standardın neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarlarının içindeki payı, yaklaşık olarak %24'tür. Sözü edilen standardın neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplam tutarlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki ortalama payı ise yaklaşık olarak %4'tür.

3.4.5.1.2 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler sektörüne ait firma bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan ve firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan en önemli ana hesap kalemlerinin

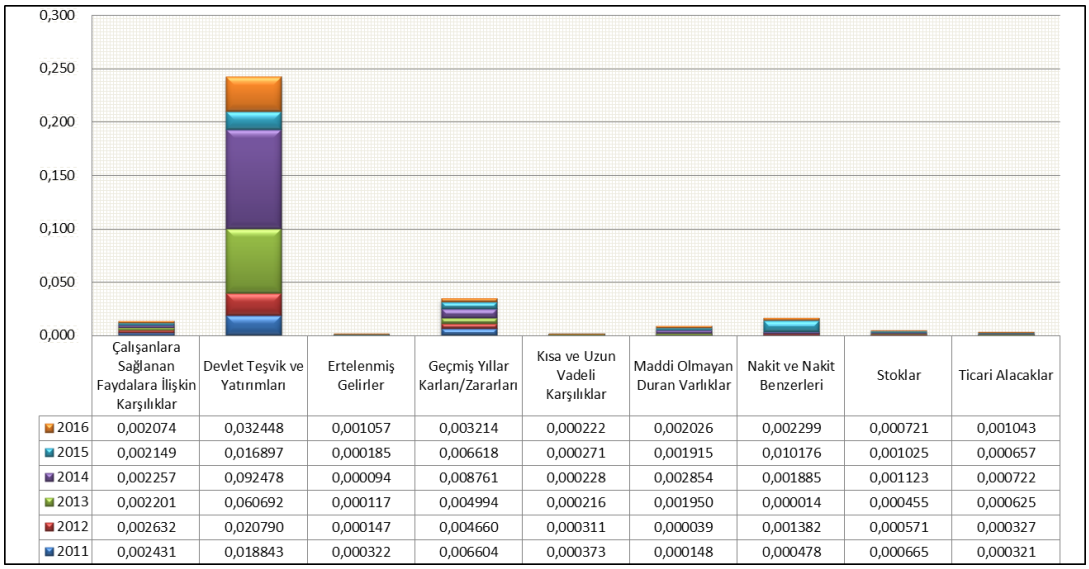
neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi varlığı tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Şekil 45'te göstermektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Ertelenmiş Gelirler	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Nakit ve Nakit Benzerleri	Stoklar	Ticari Alacaklar
2016	129.009.799	512.831.798	5.511.545	122.059.149	9.915.349	15.143.838	20.931.321	34.597.191	20.757.513
2015	113.951.803	237.171.451	5.505.670	38.013.265	10.212.734	13.699.117	33.673.756	47.617.593	11.557.706
2014	100.509.308	3.027.642.398	2.430.595	17.783.376	7.872.705	15.413.213	16.474.677	41.487.440	10.316.681
2013	91.493.113	1.673.331.585	2.893.990	55.255.193	7.049.395	9.641.451	21.274	13.527.886	8.053.198
2012	87.996.558	443.676.058	3.072.874	46.951.403	7.450.532	111.731	425.907	14.214.375	8.894.474
2011	78.279.205	73.411.039	5.842.411	44.681.214	8.685.932	4.277	672.154	16.531.529	8.515.734

Grafik 45: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde, Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler sektöründe faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş varlığına neden olan en önemli ana hesap kalemlerinin, sırasıyla; Devlet Teşvik ve Yardımları ile Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar hesaplarının olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi varlığı tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak, sırasıyla, 6.000 Milyon TL ve 600 Milyon TL'dir. 6 yıllık süreçte, bu iki hesap kaleminin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 6.600 Milyon TL), Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (7.530 Milyon TL'nin) %87'sine denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise nisbi olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-18'de gösterilmektedir.



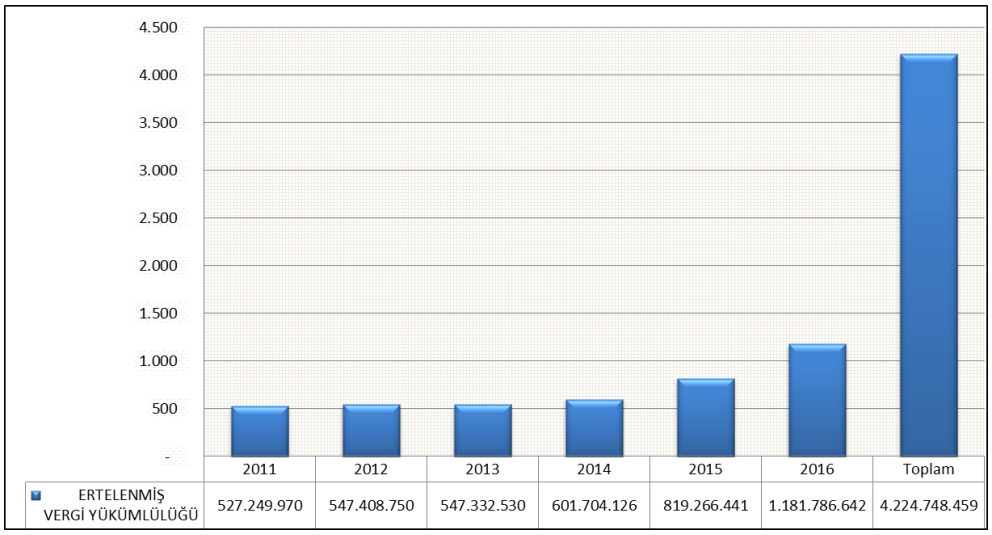
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Ertelenmiş Gelirler	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Nakit ve Nakit Benzerleri	Stoklar	Ticari Alacaklar
2016	0,002074	0,032448	0,001057	0,003214	0,000222	0,002026	0,002299	0,000721	0,001043
2015	0,002149	0,016897	0,000185	0,006618	0,000271	0,001915	0,010176	0,001025	0,000657
2014	0,002257	0,092478	0,000094	0,008761	0,000228	0,002854	0,001885	0,001123	0,000722
2013	0,002201	0,060692	0,000117	0,004994	0,000216	0,001950	0,000014	0,000455	0,000625
2012	0,002632	0,020790	0,000147	0,004660	0,000311	0,000039	0,001382	0,000571	0,000327
2011	0,002431	0,018843	0,000322	0,006604	0,000373	0,000148	0,000478	0,000665	0,000321

Grafik 46: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

Grafik 46'ya göre Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabı ile Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları hesabının neden olduğu ertelenmiş varlığı tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içindeki payı, yaklaşık olarak %24 ve %3.5'tir. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %4 ve %0.6'dır.

3.4.5.2 Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi

Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü'nde faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 25 firmanın ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları yıllar itibariyle Grafik 47'de yer almaktadır.

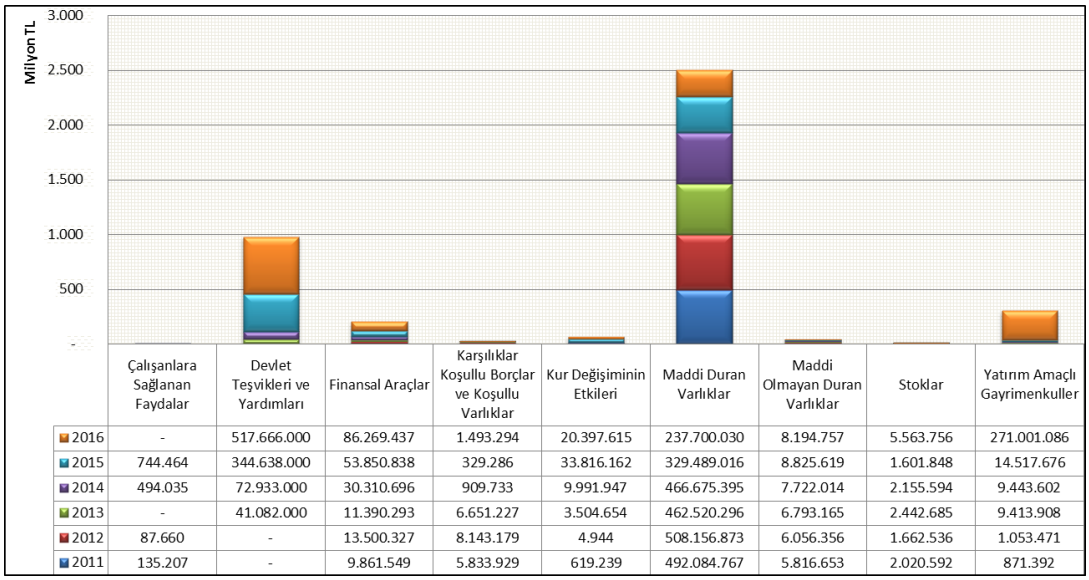


Grafik 47: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları

Grafik 47'ye göre; ilgili sektördeki firmalara ait ertelenmiş vergi yükümlülükleri, yıllar itibariyle artış göstermektedir. Şöyle ki 2011 yılında yaklaşık 527 Milyon TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının, 2016 yılında da 1.181 Milyon TL düzeyinde olduğu görülmektedir. Aşağıdaki başlıklar altında; bu sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğüne etki eden standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin ayrıntılı analizine yer verilmektedir.

3.4.5.2.1 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

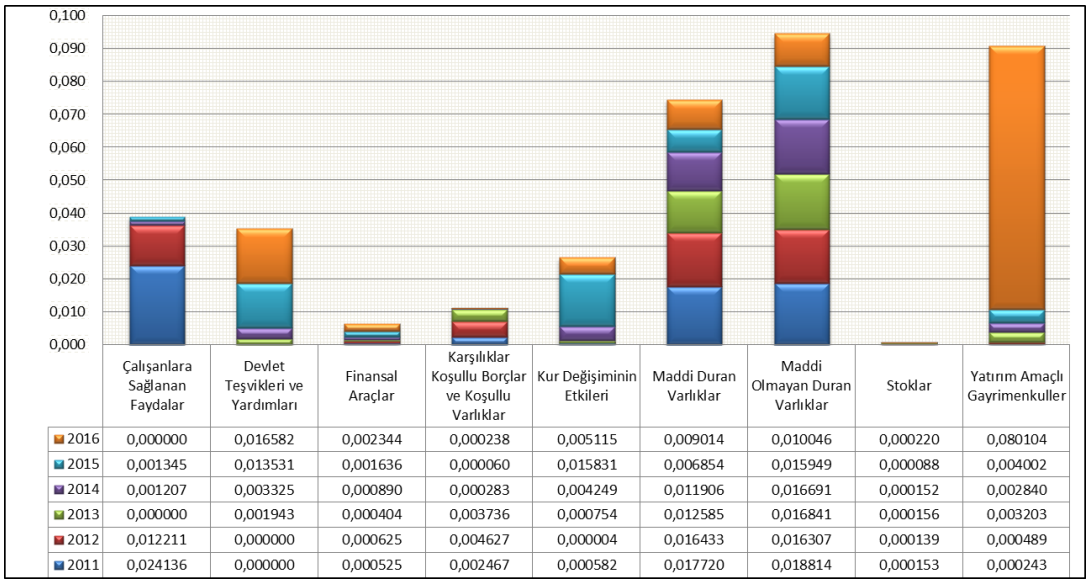
Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan standart uygulamaları ve ilgili standartların ertelenmiş vergi yükümlülüğü üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 48'de gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Kur Değişiminin Etkileri	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	-	517.666.000	86.269.437	1.493.294	20.397.615	237.700.030	8.194.757	5.563.756	271.001.086
2015	744.464	344.638.000	53.850.838	329.286	33.816.162	329.489.016	8.825.619	1.601.848	14.517.676
2014	494.035	72.933.000	30.310.696	909.733	9.991.947	466.675.395	7.722.014	2.155.594	9.443.602
2013	-	41.082.000	11.390.293	6.651.227	3.504.654	462.520.296	6.793.165	2.442.685	9.413.908
2012	87.660	-	13.500.327	8.143.179	4.944	508.156.873	6.056.356	1.662.536	1.053.471
2011	135.207	-	9.861.549	5.833.929	619.239	492.084.767	5.816.653	2.020.592	871.392

Grafik 48: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 48'e göre; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standardın, Maddi Duran Varlıklar Standardı olduğu görülmektedir. Bu standardın, Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü'ndeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan toplam katkısı 6 yıllık süreçte, yaklaşık olarak 2.500 Milyon TL'dir. Sözü edilen standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (4.224 Milyon TL'nin) %60'ına denk gelmektedir. Grafik 48, standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarını TL cinsinden ifade ederken; EK-11'de ise ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.



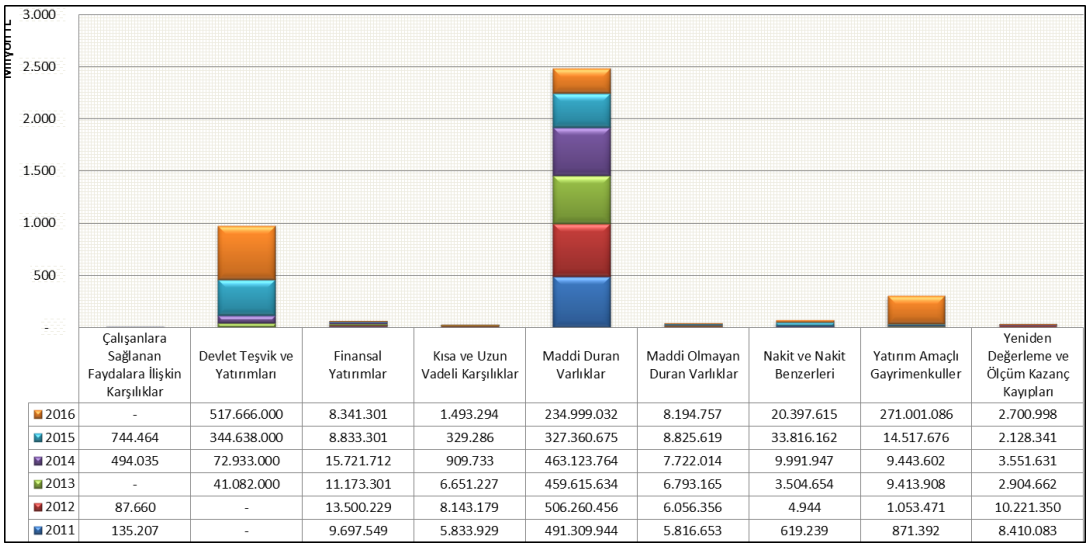
	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Kur Değişiminin Etkileri	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,000000	0,016582	0,002344	0,000238	0,005115	0,009014	0,010046	0,000220	0,080104
2015	0,001345	0,013531	0,001636	0,000060	0,015831	0,006854	0,015949	0,000088	0,004002
2014	0,001207	0,003325	0,000890	0,000283	0,004249	0,011906	0,016691	0,000152	0,002840
2013	0,000000	0,001943	0,000404	0,003736	0,000754	0,012585	0,016841	0,000156	0,003203
2012	0,012211	0,000000	0,000625	0,004627	0,000004	0,016433	0,016307	0,000139	0,000489
2011	0,024136	0,000000	0,000525	0,002467	0,000582	0,017720	0,018814	0,000153	0,000243

Grafik 49: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 49'a göre Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile Maddi Duran Varlıklar Standardının neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %9.3, %9 ve %7.3'tür. Sözü edilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %1.6 %1.5 ve %1.2'dir.

3.4.5.2.2 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

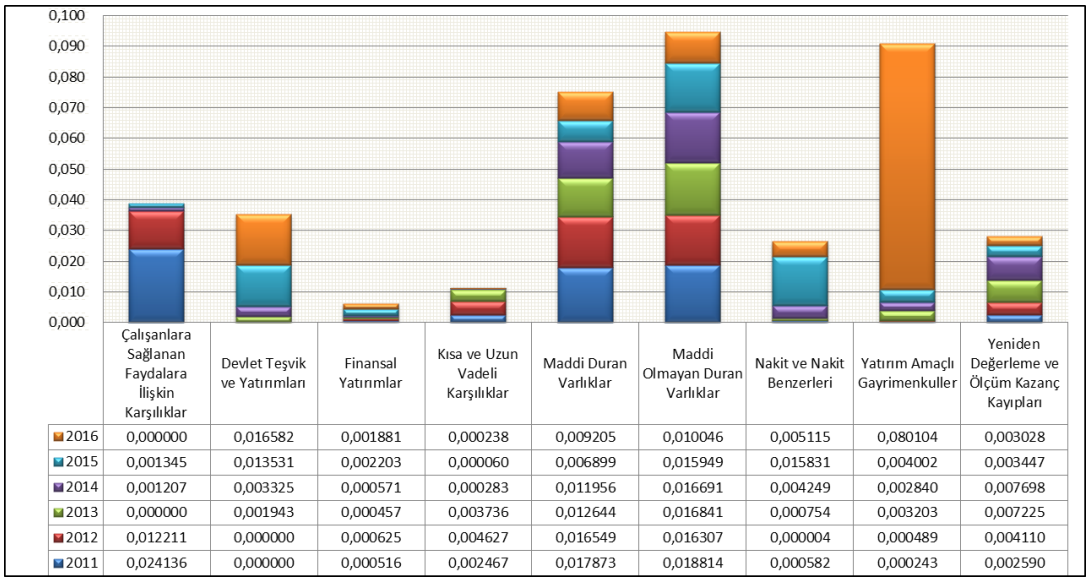
Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler sektörüne ait Firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve bu firmaların bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan, ana hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 50'de gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Nakit ve Nakit Benzerleri	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	-	517.666.000	8.341.301	1.493.294	234.999.032	8.194.757	20.397.615	271.001.086	2.700.998
2015	744.464	344.638.000	8.833.301	329.286	327.360.675	8.825.619	33.816.162	14.517.676	2.128.341
2014	494.035	72.933.000	15.721.712	909.733	463.123.764	7.722.014	9.991.947	9.443.602	3.551.631
2013	-	41.082.000	11.173.301	6.651.227	459.615.634	6.793.165	3.504.654	9.413.908	2.904.662
2012	87.660	-	13.500.229	8.143.179	506.260.456	6.056.356	4.944	1.053.471	10.221.350
2011	135.207	-	9.697.549	5.833.929	491.309.944	5.816.653	619.239	871.392	8.410.083

Grafik 50: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde; Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler sektöründe faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin, ağırlıklı olarak Maddi Duran Varlıklar hesabının kullanılması nedeniyle ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Sözü edilen hesap kaleminin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak 2.500 Milyon TL'dir. Bu hesap kaleminin neden olduğu 6 yıllık toplam ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (4.224 Milyon TL'nin) %60'ına denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise göreceli olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-20'de gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Nakit ve Nakit Benzerleri	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	0,000000	0,016582	0,001881	0,000238	0,009205	0,010046	0,005115	0,080104	0,003028
2015	0,001345	0,013531	0,002203	0,000060	0,006899	0,015949	0,015831	0,004002	0,003447
2014	0,001207	0,003325	0,000571	0,000283	0,011956	0,016691	0,004249	0,002840	0,007698
2013	0,000000	0,001943	0,000457	0,003736	0,012644	0,016841	0,000754	0,003203	0,007225
2012	0,012211	0,000000	0,000625	0,004627	0,016549	0,016307	0,000004	0,000489	0,004110
2011	0,024136	0,000000	0,000516	0,002467	0,017873	0,018814	0,000582	0,000243	0,002590

Grafik 51: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

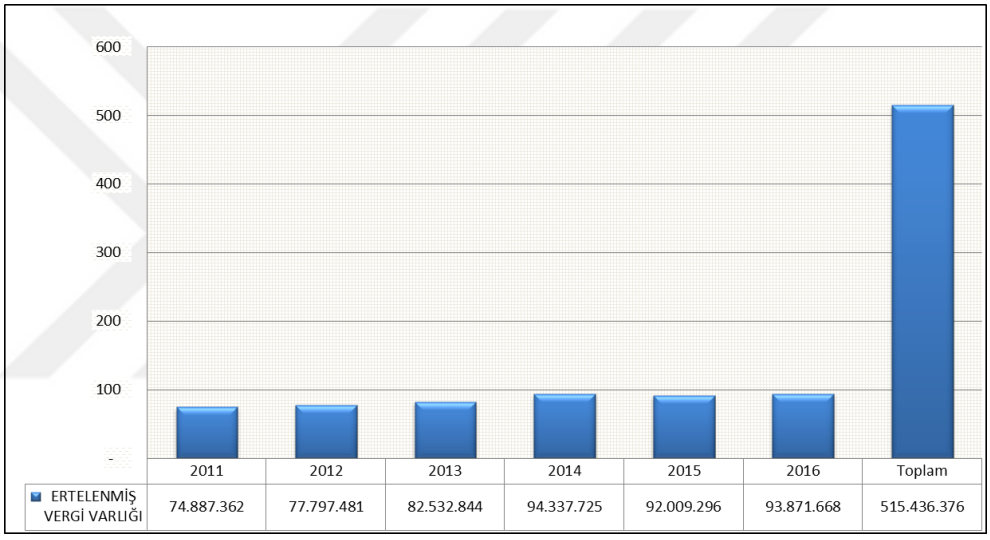
Grafik 51'e göre; Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile Maddi Duran Varlıklar hesaplarının kullanılması nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %9.3, %9 ve %7.3'tür. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %1.6, %1.5 ve %1.2'dir.

3.4.6 Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü

Hisseleri Borsa İstanbul Pay Piyasasında alınıp satılan ve İmalat Sanayi sektörünün alt sektörlerinden olan Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'nde toplam 17 firma faaliyet göstermektedir. Bu firmalardan 3'nün verisine ulaşılamadığından analizler 14 firma verisi kullanılarak yapılmıştır. Analizler, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri açısından ayrı ayrı ele alınarak gerçekleştirilmektedir.

3.4.6.1 Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi

Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'nde faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 14 firmanın ertelenmiş vergi varlığı tutarları yıllar itibariyle Grafik 52'de yer almaktadır. Grafik 52'ye göre; ilgili sektörde faaliyet gösteren firmalara ait ertelenmiş vergi varlığı tutarlarında, yıllar itibariyle, az da olsa artış olduğu görülmektedir. 2011 yılında yaklaşık 74 Milyon TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarı, 2016 yılında yaklaşık 93 Milyon TL düzeyine ulaşmıştır.



Grafik 52: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları

İlgili alt sektörde faaliyet gösteren firmalarda ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin neler olduğuna ve bu faktörlerin ertelenmiş vergi varlığı tutarlarına yıllar itibariyle ne derece katkı sağladığına ise aşağıdaki başlıklar altında yer verilmektedir.

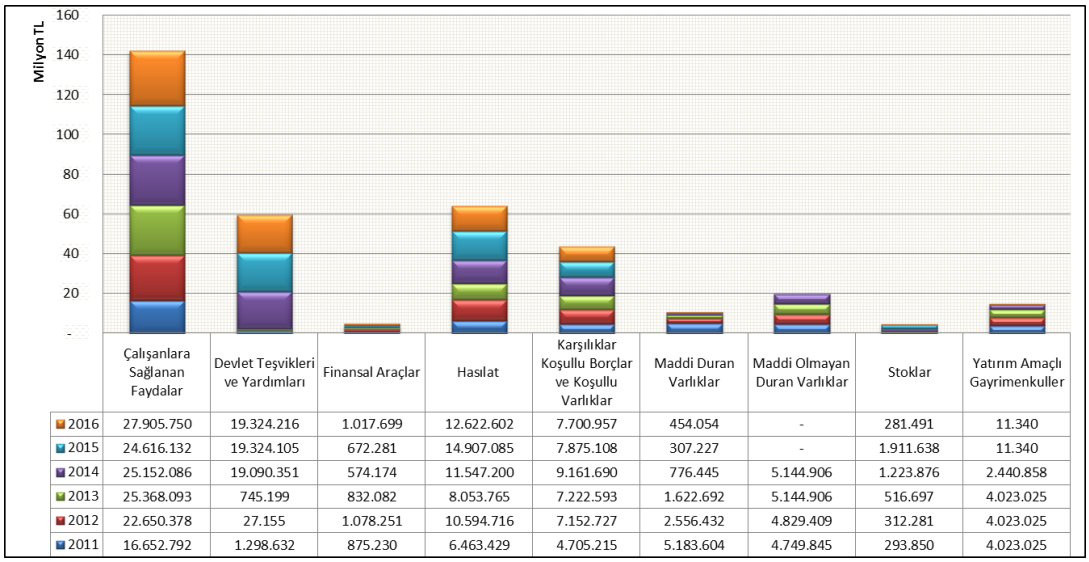
3.4.6.1.1 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Standart Uygulamaları

Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının neler olduğu ve ilgili standartların ertelenmiş vergi varlığı tutarı üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 53'te, EK-21'de ve Grafik 54'te gösterilmektedir. Ek ve grafikler incelendiğinde; Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'nde faaliyet gösteren firma bilançolarındaki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarına, şu önemli standart uygulamalarının etki ettiği görülmektedir:

(i) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı,
(ii) Hasılat Standardı,
(iii) Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar ve
(iv) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı.

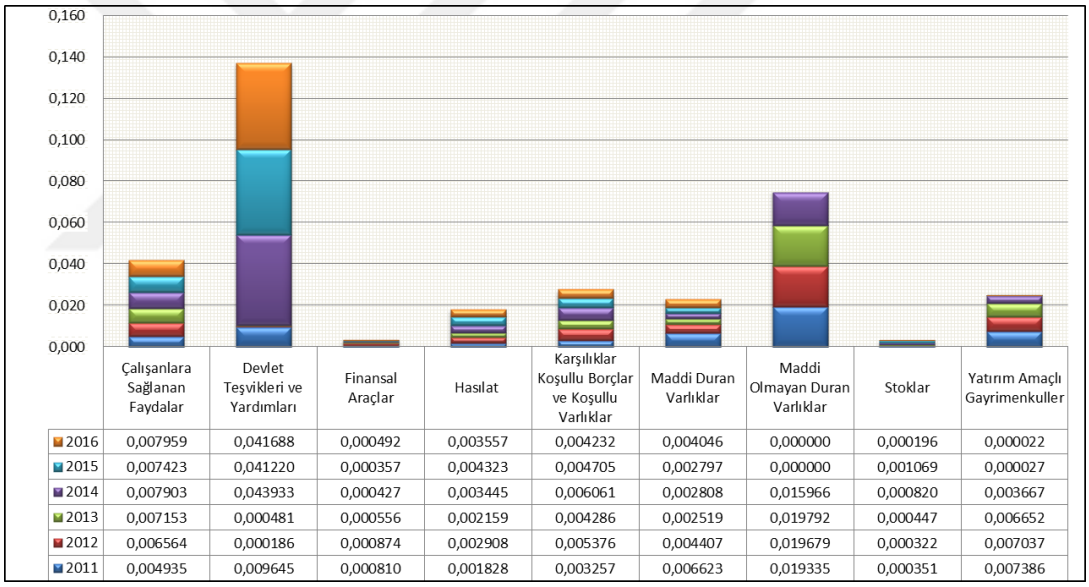
Grafik 53 incelendiğinde; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standartların; Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ile Hasılat Standardı olduğu görülmektedir. Sözü edilen standartların, bu sektördeki firma bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarına 6 yıllık süreçteki toplam katkısı, sırasıyla, yaklaşık olarak 140 Milyon TL ve 62 Milyon TL'dir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 202 Milyon TL), Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (515 Milyon TL'nin) %39'una denk gelmektedir. Geriye kalan standartların etkisi ise göreceli olarak daha azdır.

EK-21'de, ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	27.905.750	19.324.216	1.017.699	12.622.602	7.700.957	454.054	-	281.491	11.340
2015	24.616.132	19.324.105	672.281	14.907.085	7.875.108	307.227	-	1.911.638	11.340
2014	25.152.086	19.090.351	574.174	11.547.200	9.161.690	776.445	5.144.906	1.223.876	2.440.858
2013	25.368.093	745.199	832.082	8.053.765	7.222.593	1.622.692	5.144.906	516.697	4.023.025
2012	22.650.378	27.155	1.078.251	10.594.716	7.152.727	2.556.432	4.829.409	312.281	4.023.025
2011	16.652.792	1.298.632	875.230	6.463.429	4.705.215	5.183.604	4.749.845	293.850	4.023.025

Grafik 53: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları



	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,007959	0,041688	0,000492	0,003557	0,004232	0,004046	0,000000	0,000196	0,000022
2015	0,007423	0,041220	0,000357	0,004323	0,004705	0,002797	0,000000	0,001069	0,000027
2014	0,007903	0,043933	0,000427	0,003445	0,006061	0,002808	0,015966	0,000820	0,003667
2013	0,007153	0,000481	0,000556	0,002159	0,004286	0,002519	0,019792	0,000447	0,006652
2012	0,006564	0,000186	0,000874	0,002908	0,005376	0,004407	0,019679	0,000322	0,007037
2011	0,004935	0,009645	0,000810	0,001828	0,003257	0,006623	0,019335	0,000351	0,007386

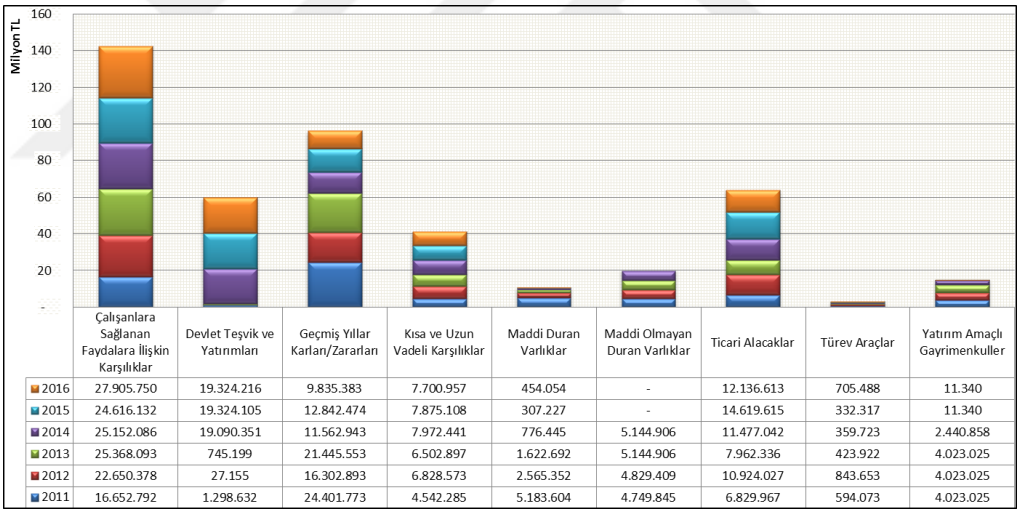
Grafik 54: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 54 incelendiğinde; Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'ndeki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının, bu sektörde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde daha yüksek paya sahip olmasına neden olan en önemli standart uygulamaların, Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı olduğu görülmektedir. Bu

standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarlarının içindeki payı, sırasıyla, yaklaşık olarak %13.8 ve %7.8'dir. Sözü edilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplam tutarlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %2.3 ve %1.3'tür.

3.4.6.1.2 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın sektörüne ait firma bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan ve firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan en önemli ana hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi varlığı tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 55'te göstermektedir.

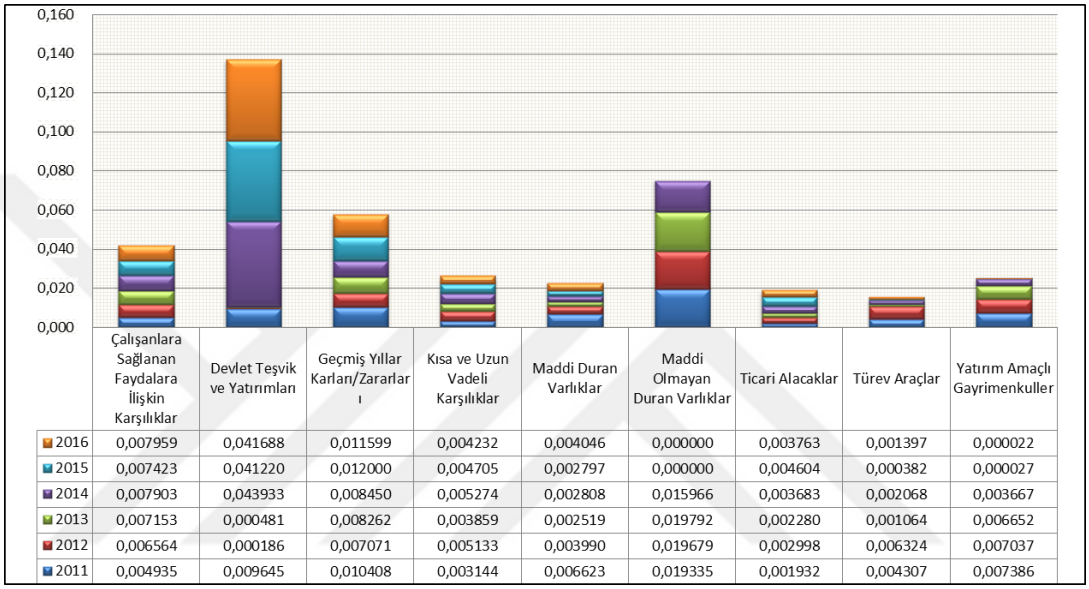


	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Ticari Alacaklar	Türev Araçlar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	27.905.750	19.324.216	9.835.383	7.700.957	454.054	-	12.136.613	705.488	11.340
2015	24.616.132	19.324.105	12.842.474	7.875.108	307.227	-	14.619.615	332.317	11.340
2014	25.152.086	19.090.351	11.562.943	7.972.441	776.445	5.144.906	11.477.042	359.723	2.440.858
2013	25.368.093	745.199	21.445.553	6.502.897	1.622.692	5.144.906	7.962.336	423.922	4.023.025
2012	22.650.378	27.155	16.302.893	6.828.573	2.565.352	4.829.409	10.924.027	843.653	4.023.025
2011	16.652.792	1.298.632	24.401.773	4.542.285	5.183.604	4.749.845	6.829.967	594.073	4.023.025

Grafik 55: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde, sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş varlığına neden olan en önemli ana hesap kalemlerinin, sırasıyla; Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar, Geçmiş Yıllar Karları / Zararları ve Ticari Alacaklar hesaplarının olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi varlığı tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak, sırasıyla, 142 Milyon TL, 98

Milyon TL ve 62 Milyon TL'dir. 6 yıllık süreçte, bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 302 Milyon TL), sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (515 Milyon TL'nin) %58'ine denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise göreceli olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-22'de gösterilmektedir.



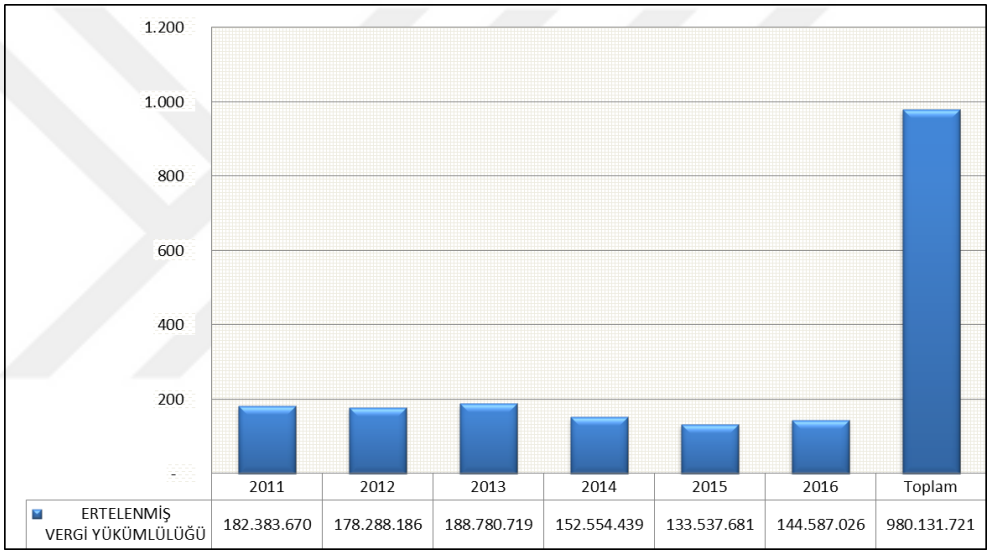
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Ticari Alacaklar	Türev Araçlar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,007959	0,041688	0,011599	0,004232	0,004046	0,000000	0,003763	0,001397	0,000022
2015	0,007423	0,041220	0,012000	0,004705	0,002797	0,000000	0,004604	0,000382	0,000027
2014	0,007903	0,043933	0,008450	0,005274	0,002808	0,015966	0,003683	0,002068	0,003667
2013	0,007153	0,000481	0,008262	0,003859	0,002519	0,019792	0,002280	0,001064	0,006652
2012	0,006564	0,000186	0,007071	0,005133	0,003990	0,019679	0,002998	0,006324	0,007037
2011	0,004935	0,009645	0,010408	0,003144	0,006623	0,019335	0,001932	0,004307	0,007386

Grafik 56: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

Grafik 56'ya göre Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabının, Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesabının ve Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları hesabının neden olduğu ertelenmiş varlığı tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içindeki payı, yaklaşık olarak %13.8, %6.8 ve %5.9'dur. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %2.3, %1.1 ve %1'dir.

3.4.6.2 Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi

Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'nde faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 14 firmanın ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları yıllar itibariyle Grafik 57'de yer almaktadır. Grafik 57'ye göre; ilgili sektördeki firmalara ait ertelenmiş vergi yükümlülükleri, yıllar itibariyle durağanlık göstermektedir. Şöyle ki 2011 yılında yaklaşık 182 Milyon TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının, 2016 yılında da 144 Milyon TL düzeyinde olduğu görülmektedir.



Grafik 57: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları

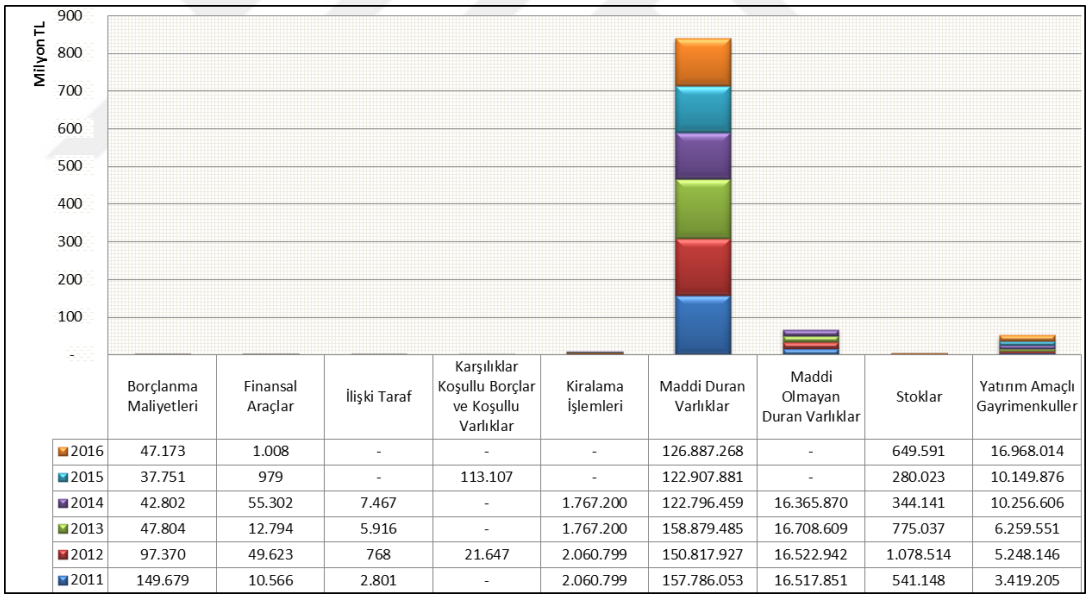
Aşağıdaki başlıklar altında; bu sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğüne etki eden standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin ayrıntılı analizine yer verilmektedir.

3.4.6.2.1 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamaları ve ilgili standartların ertelenmiş vergi yükümlülüğü üzerindeki etkileri, yıllar itibariyle, Grafik 58'de gösterilmektedir.

Grafik 58'e göre; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standardın, Maddi Duran Varlıklar Standardı olduğu görülmektedir. Bu standardın, Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'ndeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan toplam katkısı 6 yıllık süreçte, yaklaşık olarak 820 Milyon TL'dir. Sözü edilen standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (980 Milyon TL'nin) %83'üne denk gelmektedir.

Grafik 58, standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarını TL cinsinden ifade ederken; EK-23'de ise ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.

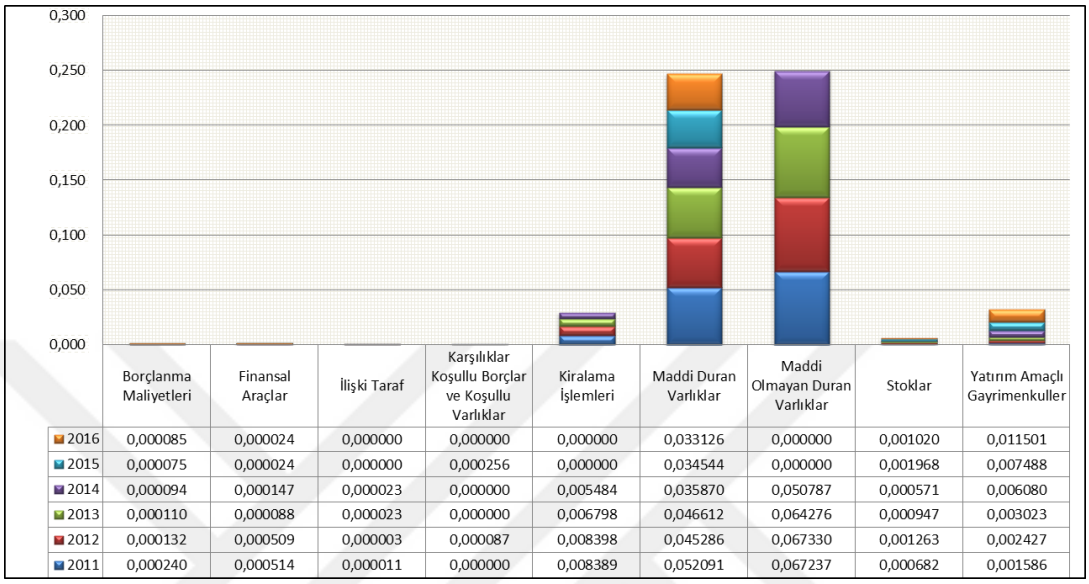


	Borçlanma Maliyetleri	Finansal Araçlar	İlişki Taraf	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Kiralama İşlemleri	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	47.173	1.008	-	-	-	126.887.268	-	649.591	16.968.014
2015	37.751	979	-	113.107	-	122.907.881	-	280.023	10.149.876
2014	42.802	55.302	7.467	-	1.767.200	122.796.459	16.365.870	344.141	10.256.606
2013	47.804	12.794	5.916	-	1.767.200	158.879.485	16.708.609	775.037	6.259.551
2012	97.370	49.623	768	21.647	2.060.799	150.817.927	16.522.942	1.078.514	5.248.146
2011	149.679	10.566	2.801	-	2.060.799	157.786.053	16.517.851	541.148	3.419.205

Grafik 58: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 59'a göre Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ile Maddi Duran Varlıklar Standardının neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının 6 yıllık

toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %25 ve %24'tür. Sözü edilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %4.1 ve %4'tür.



	Borçlanma Maliyetleri	Finansal Araçlar	İlişki Taraf	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Kiralama İşlemleri	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,000085	0,000024	0,000000	0,000000	0,000000	0,033126	0,000000	0,001020	0,011501
2015	0,000075	0,000024	0,000000	0,000256	0,000000	0,034544	0,000000	0,001968	0,007488
2014	0,000094	0,000147	0,000023	0,000000	0,005484	0,035870	0,050787	0,000571	0,006080
2013	0,000110	0,000088	0,000023	0,000000	0,006798	0,046612	0,064276	0,000947	0,003023
2012	0,000132	0,000509	0,000003	0,000087	0,008398	0,045286	0,067330	0,001263	0,002427
2011	0,000240	0,000514	0,000011	0,000000	0,008389	0,052091	0,067237	0,000682	0,001586

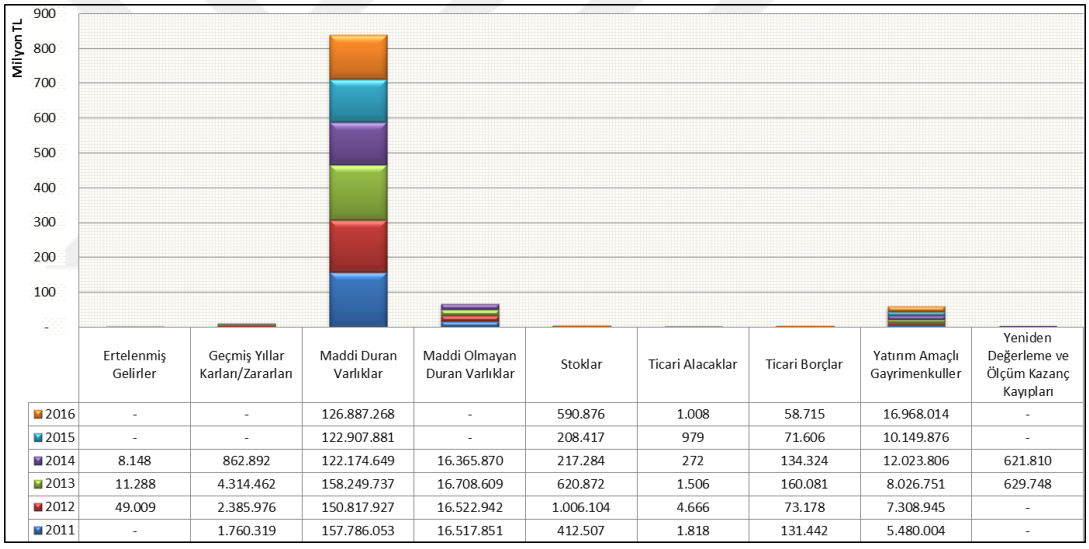
Grafik 59: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Yapılan analizler sonucunda; Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'nde faaliyet gösteren firma bilançolarındaki ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına, şu önemli standart uygulamalarının etki ettiği açığa çıkmıştır:
(i) Maddi Duran Varlıklar Standardı ve
(ii) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı.

3.4.6.2.2 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

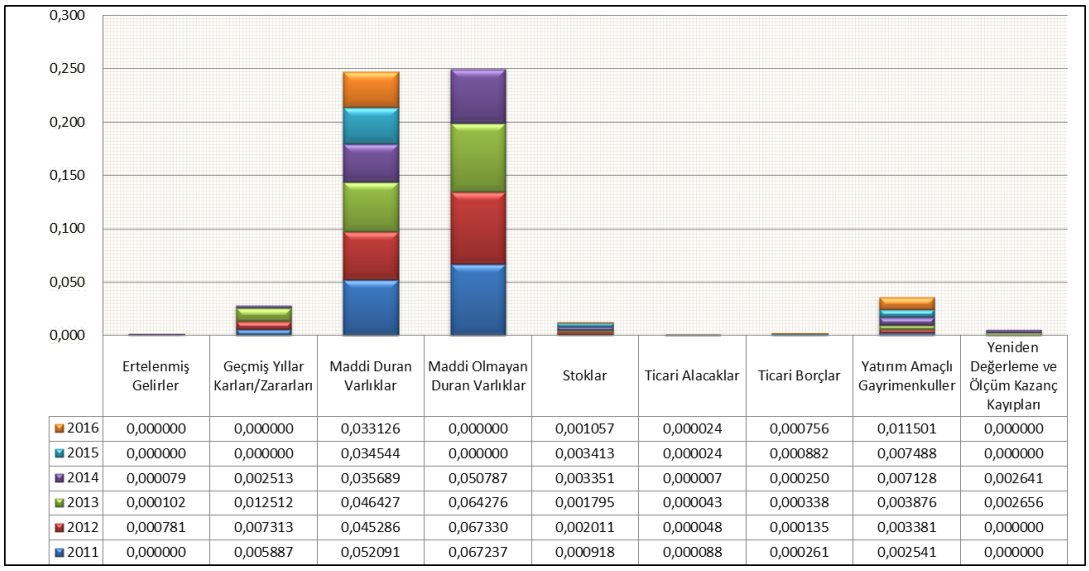
Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın sektörüne ait firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve bu firmaların bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan, en önemli hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 60'da gösterilmektedir.

Grafik incelendiğinde; sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin, ağırlıklı olarak Maddi Duran Varlıklar hesabının kullanılması nedeniyle ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Sözü edilen hesap kaleminin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak 820 Milyon TL'dir. Bu hesap kaleminin neden olduğu 6 yıllık toplam ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (980 Milyon TL'nin) %83'üne denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise göreceli olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-24'de gösterilmektedir.



	Ertelenmiş Gelirler	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Ticari Borçlar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	-	-	126.887.268	-	590.876	1.008	58.715	16.968.014	-
2015	-	-	122.907.881	-	208.417	979	71.606	10.149.876	-
2014	8.148	862.892	122.174.649	16.365.870	217.284	272	134.324	12.023.806	621.810
2013	11.288	4.314.462	158.249.737	16.708.609	620.872	1.506	160.081	8.026.751	629.748
2012	49.009	2.385.976	150.817.927	16.522.942	1.006.104	4.666	73.178	7.308.945	-
2011	-	1.760.319	157.786.053	16.517.851	412.507	1.818	131.442	5.480.004	-

Grafik 60: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri



	Ertelenmiş Gelirler	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Ticari Borçlar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	0,000000	0,000000	0,033126	0,000000	0,001057	0,000024	0,000756	0,011501	0,000000
2015	0,000000	0,000000	0,034544	0,000000	0,003413	0,000024	0,000882	0,007488	0,000000
2014	0,000079	0,002513	0,035689	0,050787	0,003351	0,000007	0,000250	0,007128	0,002641
2013	0,000102	0,012512	0,046427	0,064276	0,001795	0,000043	0,000338	0,003876	0,002656
2012	0,000781	0,007313	0,045286	0,067330	0,002011	0,000048	0,000135	0,003381	0,000000
2011	0,000000	0,005887	0,052091	0,067237	0,000918	0,000088	0,000261	0,002541	0,000000

Grafik 61: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

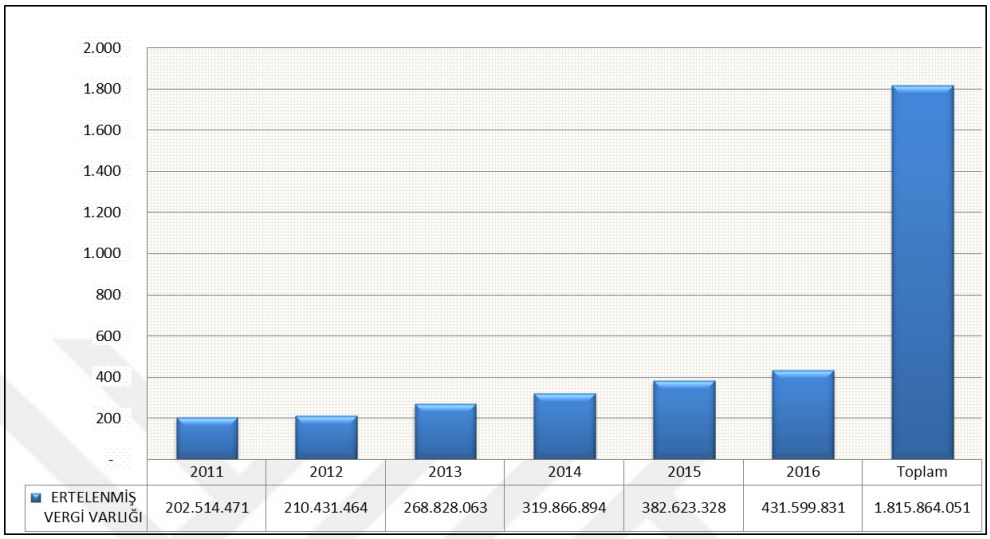
Grafik 61'e göre; Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Maddi Duran Varlıklar hesaplarının kullanılması nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %25 ve %24'tür. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %4 ve %4.1'dir.

3.4.7 Gıda, İçki ve Tütün Sektörü

BİST İmalat Sanayi sektörünün alt sektörlerinden olan Gıda, İçki ve Tütün Sektörü'nde toplam 30 firma faaliyet göstermektedir. Bu firmalardan 5'inin verisine ulaşılamadığından ötürü analizler 25 firma verisi kullanılarak yapılmıştır. Analizler, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri açısından ayrı ayrı ele alınarak gerçekleştirilmektedir.

3.4.7.1 Gıda, İçki ve Tütün Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi

Gıda, İçki ve Tütün Sektörü'nde faaliyet gösteren 25 firmanın ertelenmiş vergi varlığı tutarları yıllar itibariyle Grafik 62'de yer almaktadır.



Grafik 62: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları

Grafik 62'ye göre; ilgili sektörde faaliyet gösteren firmalara ait ertelenmiş vergi varlığı tutarlarında, yıllar itibariyle, artış olduğu görülmektedir. 2011 yılında yaklaşık 202 Milyon TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarı, 2016 yılında yaklaşık 431 Milyon TL düzeyine ulaşmıştır.

3.4.7.1.1 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Standart Uygulamaları

Gıda, İçki ve Tütün Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının neler olduğu ve ilgili standartların ertelenmiş vergi varlığı tutarı üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 63'te, EK-25'de ve Grafik 64'te gösterilmektedir. Sözü edilen ek ve şekiller incelendiğinde; sektörde faaliyet gösteren firma bilançolarındaki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarına, aşağıdaki standart uygulamalarının etki ettiği görülmektedir:

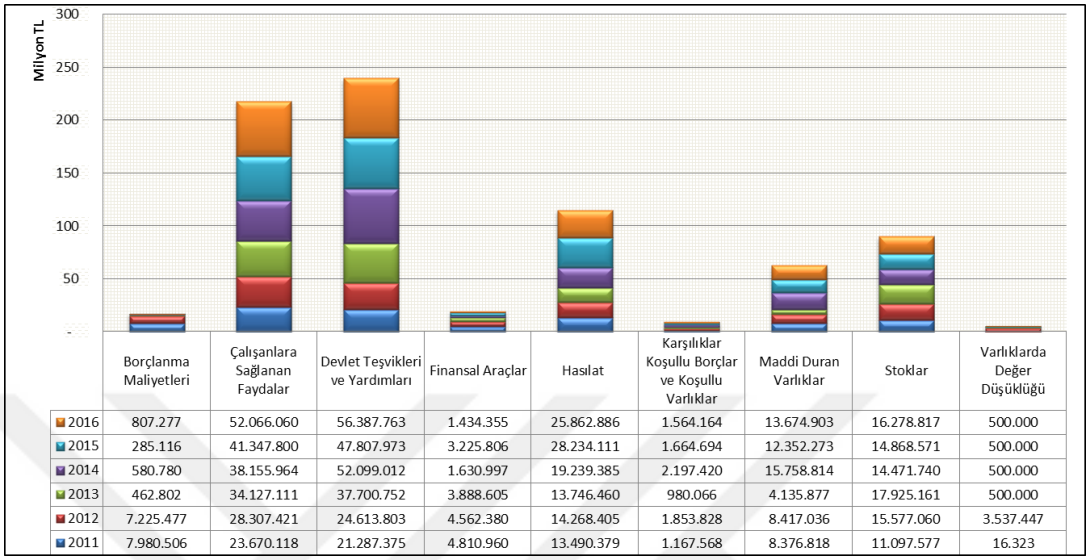
(i) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı,

(ii) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı,

(iii) Maddi Duran Varlıklar Standardı,

(iv) Hasılat Standardı ve

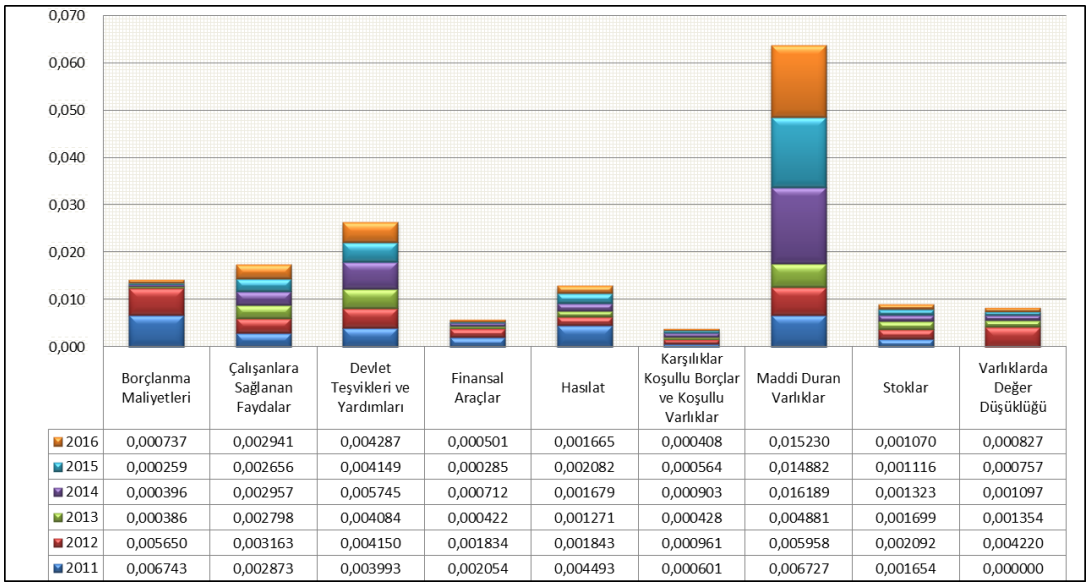
(v) Stoklar Standardı.



	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
2016	807.277	52.066.060	56.387.763	1.434.355	25.862.886	1.564.164	13.674.903	16.278.817	500.000
2015	285.116	41.347.800	47.807.973	3.225.806	28.234.111	1.664.694	12.352.273	14.868.571	500.000
2014	580.780	38.155.964	52.099.012	1.630.997	19.239.385	2.197.420	15.758.814	14.471.740	500.000
2013	462.802	34.127.111	37.700.752	3.888.605	13.746.460	980.066	4.135.877	17.925.161	500.000
2012	7.225.477	28.307.421	24.613.803	4.562.380	14.268.405	1.853.828	8.417.036	15.577.060	3.537.447
2011	7.980.506	23.670.118	21.287.375	4.810.960	13.490.379	1.167.568	8.376.818	11.097.577	16.323

Grafik 63: Gıda, İçki ve Tütün Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 63 incelendiğinde; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standartların; Devlet Teşvikleri ve Yardımları Standardı, Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, Hasılat Standardı ve Stoklar Standardı olduğu görülmektedir. Sözü edilen standartların, bu sektördeki firma bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarına 6 yıllık süreçteki toplam katkısı, sırasıyla, yaklaşık olarak 240 Milyon TL, 220 Milyon TL, 115 Milyon TL ve 80 Milyon TL'dir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 655 Milyon TL), Gıda, İçki ve Tütün Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (1.815 Milyon TL'nin) %36'sına denk gelmektedir. Geriye kalan standartların etkisi ise göreceli olarak daha azdır. EK-25'de, ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.



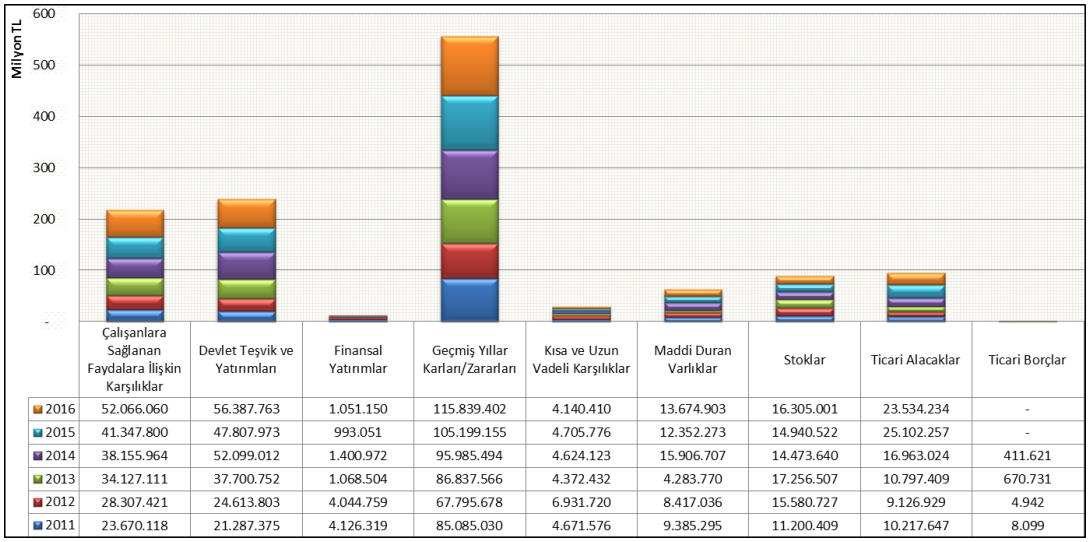
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
2016	0,000737	0,002941	0,004287	0,000501	0,001665	0,000408	0,015230	0,001070	0,000827
2015	0,000259	0,002656	0,004149	0,000285	0,002082	0,000564	0,014882	0,001116	0,000757
2014	0,000396	0,002957	0,005745	0,000712	0,001679	0,000903	0,016189	0,001323	0,001097
2013	0,000386	0,002798	0,004084	0,000422	0,001271	0,000428	0,004881	0,001699	0,001354
2012	0,005650	0,003163	0,004150	0,001834	0,001843	0,000961	0,005958	0,002092	0,004220
2011	0,006743	0,002873	0,003993	0,002054	0,004493	0,000601	0,006727	0,001654	0,000000

Grafik 64: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 64 incelendiğinde; Gıda, İçki ve Tütün Sektörü'ndeki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının, bu sektörde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde daha yüksek paya sahip olmasına neden olan en önemli standart uygulamaların, Maddi Duran Varlıklar Standardı ile Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı olduğu görülmektedir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarlarının içerisindeki payı, sırasıyla, yaklaşık olarak %6.2 ve %2.6'dır. Sözü edilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplam tutarlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %6.1 ve %0.4'tür.

3.4.7.1.2 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

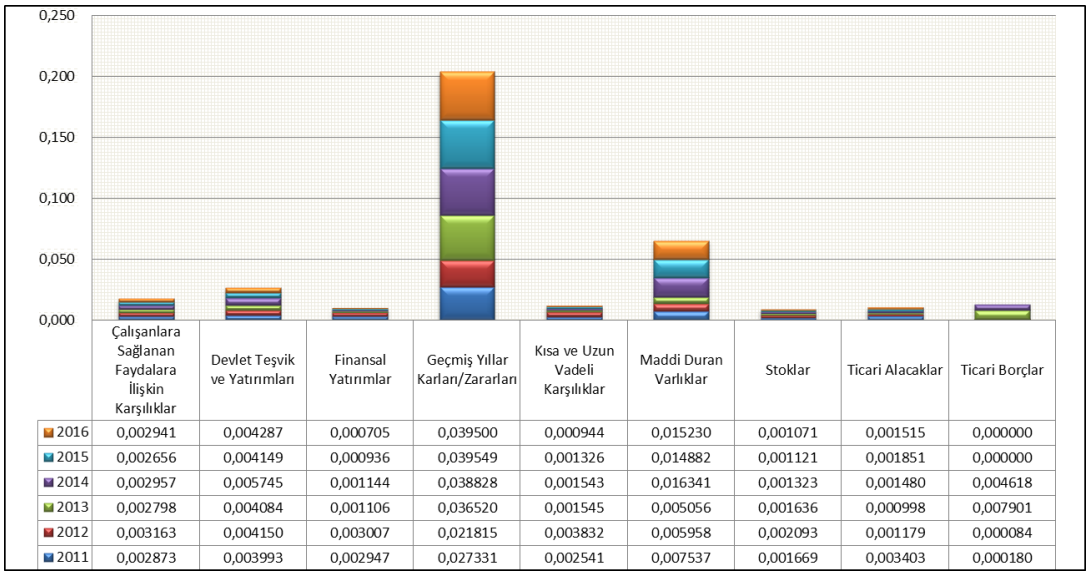
Gıda, İçki ve Tütün sektörüne ait firma bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan ve firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan en önemli ana hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi varlığı tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 65'te göstermektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Yatırımlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Ticari Borçlar
2016	52.066.060	56.387.763	1.051.150	115.839.402	4.140.410	13.674.903	16.305.001	23.534.234	-
2015	41.347.800	47.807.973	993.051	105.199.155	4.705.776	12.352.273	14.940.522	25.102.257	-
2014	38.155.964	52.099.012	1.400.972	95.985.494	4.624.123	15.906.707	14.473.640	16.963.024	411.621
2013	34.127.111	37.700.752	1.068.504	86.837.566	4.372.432	4.283.770	17.256.507	10.797.409	670.731
2012	28.307.421	24.613.803	4.044.759	67.795.678	6.931.720	8.417.036	15.580.727	9.126.929	4.942
2011	23.670.118	21.287.375	4.126.319	85.085.030	4.671.576	9.385.295	11.200.409	10.217.647	8.099

Grafik 65: Gıda, İçki ve Tütün Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde, Gıda, İçki ve Tütün sektöründe faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş varlığına neden olan en önemli ana hesap kalemlerinin, sırasıyla; Geçmiş Yıllar Karları/Zararları, Devlet Teşvik ve Yatırımları, Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar ve Ticari Alacaklar hesaplarının olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi varlığı tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak, sırasıyla, 550 Milyon TL, 230 Milyon TL, 210 Milyon TL ve 90 Milyon TL'dir. 6 yıllık süreçte, bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 1.080 Milyon TL), Gıda, İçki ve Tütün Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (1.815 Milyon TL'nin) %60'ına denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise göreceli olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-26'da gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Yatırımlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Ticari Borçlar
2016	0,002941	0,004287	0,000705	0,039500	0,000944	0,015230	0,001071	0,001515	0,000000
2015	0,002656	0,004149	0,000936	0,039549	0,001326	0,014882	0,001121	0,001851	0,000000
2014	0,002957	0,005745	0,001144	0,038828	0,001543	0,016341	0,001323	0,001480	0,004618
2013	0,002798	0,004084	0,001106	0,036520	0,001545	0,005056	0,001636	0,000998	0,007901
2012	0,003163	0,004150	0,003007	0,021815	0,003832	0,005958	0,002093	0,001179	0,000084
2011	0,002873	0,003993	0,002947	0,027331	0,002541	0,007537	0,001669	0,003403	0,000180

Grafik 66: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

Grafik 66'ya göre Gıda, İçki ve Tütün Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Geçmiş Yıllar Karları/Zararları, Maddi Duran Varlıklar hesabının ve Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabının neden olduğu ertelenmiş varlığı tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içindeki payı, yaklaşık olarak %2.1, %0.7 ve %0.3'tür. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %0.35, %0.11 ve %0.05'tir.

Ayrıntılı tablolarla desteklenmiş grafik sunumları incelendiğinde; Gıda, İçki ve Tütün Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarındaki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına, firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan şu önemli hesap kalemlerinin neden olduğu tespit edilmiştir:

(i) Geçmiş Yıllar Karları/Zararları hesabı,

(ii) Maddi Duran Varlıklar hesabı,

(iii) Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabı,

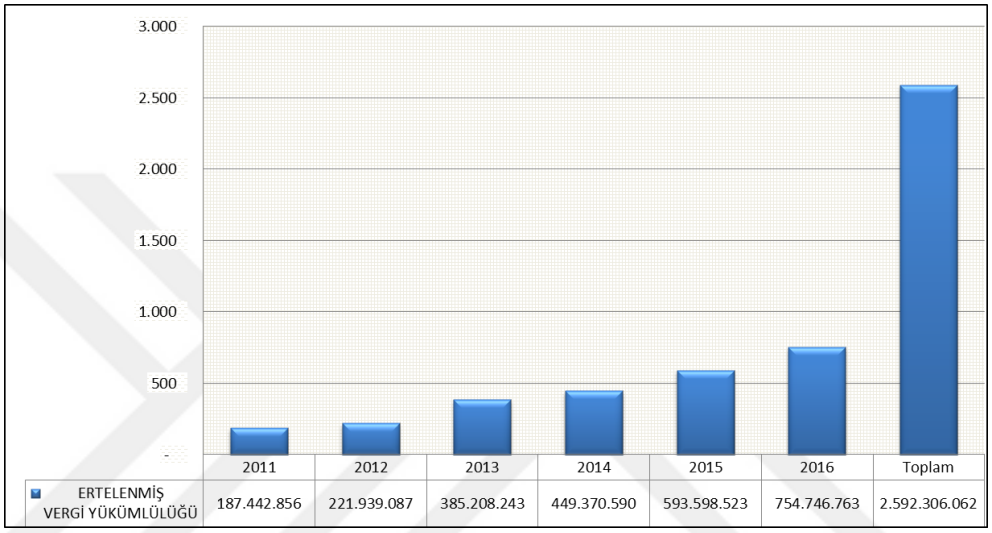
(iv) Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar hesabı,

(v) Ticari Alacaklar hesabı ve

(vi) Stoklar hesabı.

3.4.7.2 Gıda, İçki ve Tütün Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi

Gıda, İçki ve Tütün Sektöründe faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 25 firmanın ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları yıllar itibariyle Grafik 67'de yer almaktadır.



Grafik 67: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları

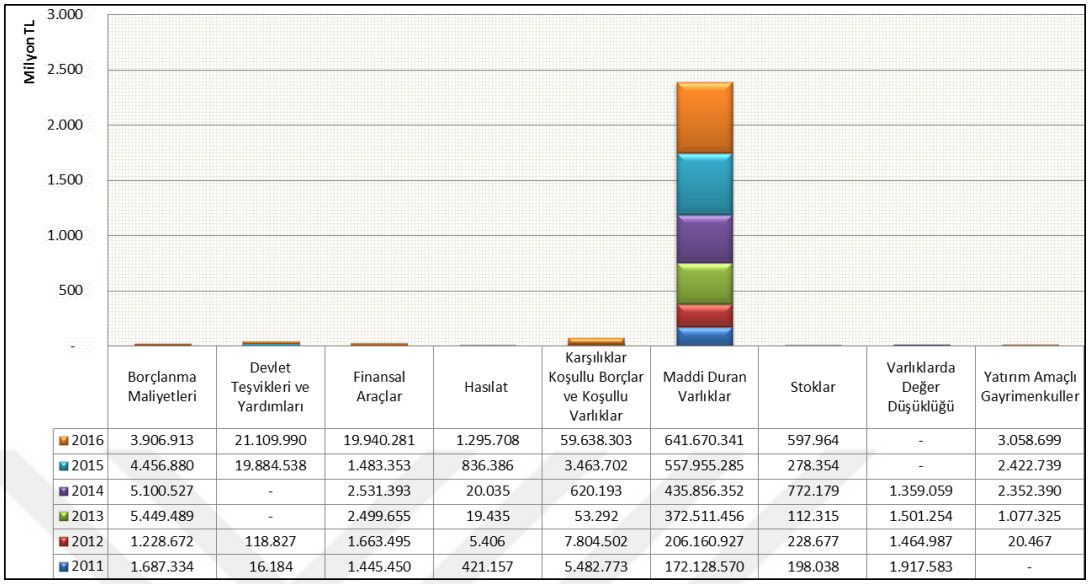
Grafik 67'ye göre; ilgili sektördeki firmalara ait ertelenmiş vergi yükümlülükleri, yıllar itibariyle artış göstermektedir. Şöyle ki 2011 yılında yaklaşık 187 Milyon TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının, 2016 yılında 754 Milyon TL düzeyinde olduğu görülmektedir.

Aşağıdaki başlıklar altında; bu sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğüne etki eden standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin ayrıntılı analizine yer verilmektedir.

3.4.7.2.1 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

Gıda, İçki ve Tütün Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli

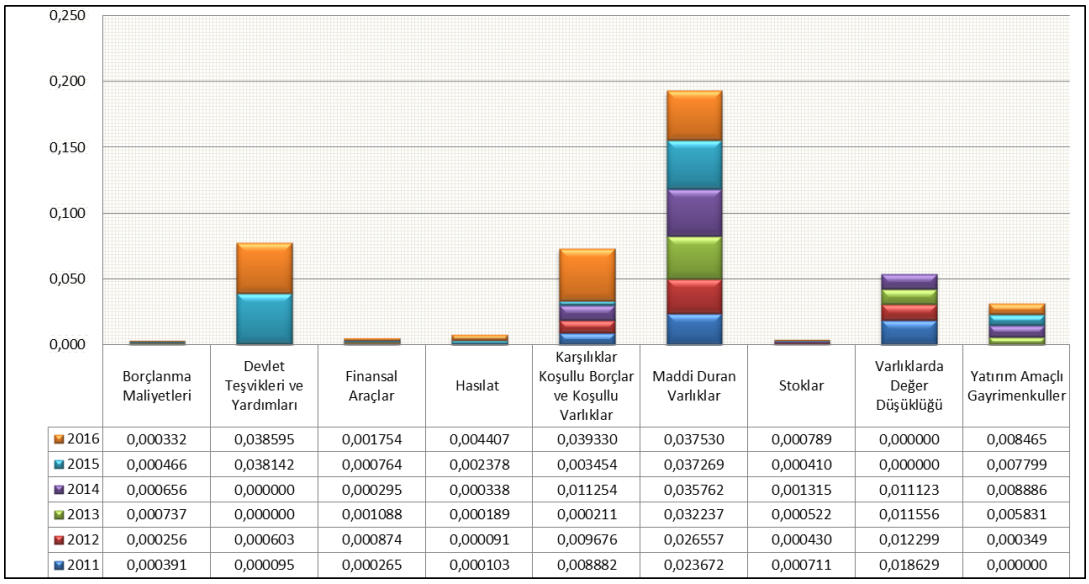
standart uygulamaları ve ilgili standartların ertelenmiş vergi yükümlülüğü üzerindeki etkileri, yıllar itibariyle, Grafik 68'de gösterilmektedir.



	Borçlanma Maliyetleri	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	3.906.913	21.109.990	19.940.281	1.295.708	59.638.303	641.670.341	597.964	-	3.058.699
2015	4.456.880	19.884.538	1.483.353	836.386	3.463.702	557.955.285	278.354	-	2.422.739
2014	5.100.527	-	2.531.393	20.035	620.193	435.856.352	772.179	1.359.059	2.352.390
2013	5.449.489	-	2.499.655	19.435	53.292	372.511.456	112.315	1.501.254	1.077.325
2012	1.228.672	118.827	1.663.495	5.406	7.804.502	206.160.927	228.677	1.464.987	20.467
2011	1.687.334	16.184	1.445.450	421.157	5.482.773	172.128.570	198.038	1.917.583	-

Grafik 68: Gıda, İçki ve Tütün Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 68'e göre; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standardın, Maddi Duran Varlıklar Standardı olduğu görülmektedir. Bu standardın, Gıda, İçki ve Tütün Sektörü'ndeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan toplam katkısı 6 yıllık süreçte, yaklaşık olarak 2.350 Milyon TL'dir. Sözü edilen standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (2.592 Milyon TL'nin) %90'nına denk gelmektedir. Grafik 68, standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarını TL cinsinden ifade ederken; EK-27'de ise ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.



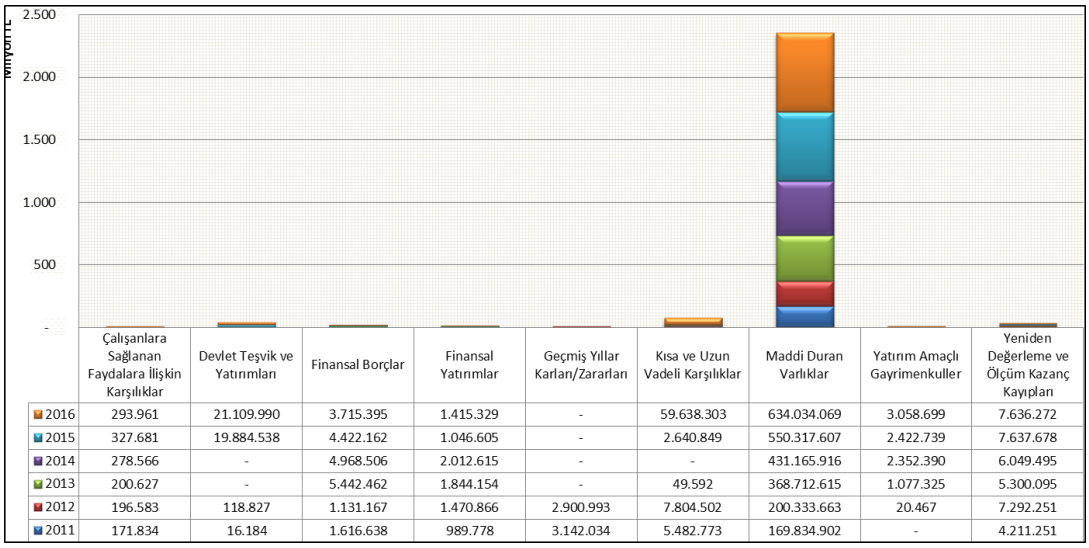
	Borçlanma Maliyetleri	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,000332	0,038595	0,001754	0,004407	0,039330	0,037530	0,000789	0,000000	0,008465
2015	0,000466	0,038142	0,000764	0,002378	0,003454	0,037269	0,000410	0,000000	0,007799
2014	0,000656	0,000000	0,000295	0,000338	0,011254	0,035762	0,001315	0,011123	0,008886
2013	0,000737	0,000000	0,001088	0,000189	0,000211	0,032237	0,000522	0,011556	0,005831
2012	0,000256	0,000603	0,000874	0,000091	0,009676	0,026557	0,000430	0,012299	0,000349
2011	0,000391	0,000095	0,000265	0,000103	0,008882	0,023672	0,000711	0,018629	0,000000

Grafik 69: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 69'a göre Gıda, İçki ve Tütün Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, Maddi Duran Varlıklar Standardı, Devlet Teşvikleri ve Yardımları, Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar ile Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, sırasıyla, yaklaşık olarak %19, %7, %6 ve %5'tir. Sözü edilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %3.1, %1.1, %1 ve %0,9'dur.

3.4.7.2.2 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

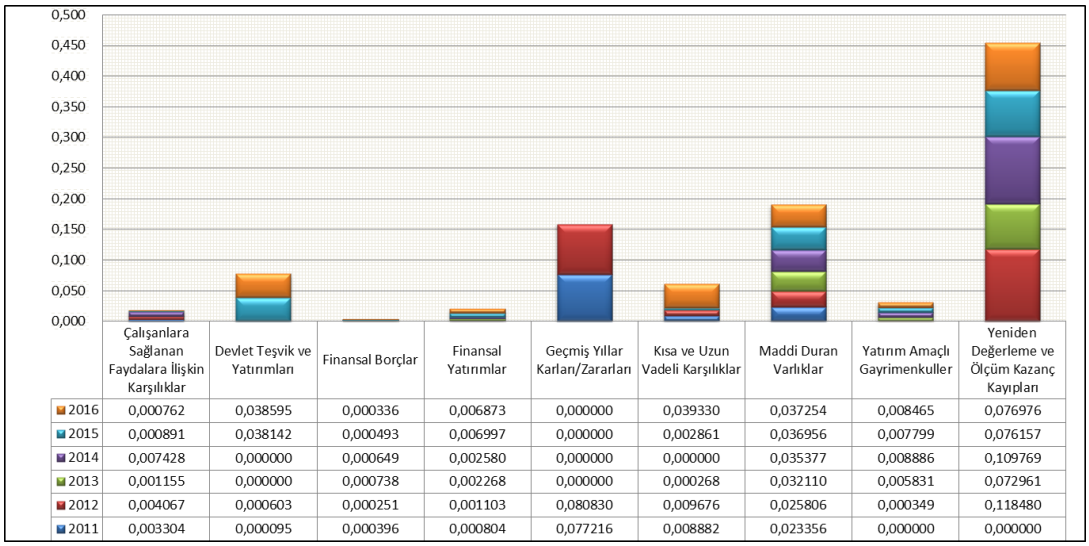
Gıda, İçki ve Tütün sektörüne ait Firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve bu firmaların bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan, en önemli hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 70'de gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Borçlar	Finansal Yatırımlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	293.961	21.109.990	3.715.395	1.415.329	-	59.638.303	634.034.069	3.058.699	7.636.272
2015	327.681	19.884.538	4.422.162	1.046.605	-	2.640.849	550.317.607	2.422.739	7.637.678
2014	278.566	-	4.968.506	2.012.615	-	-	431.165.916	2.352.390	6.049.495
2013	200.627	-	5.442.462	1.844.154	-	49.592	368.712.615	1.077.325	5.300.095
2012	196.583	118.827	1.131.167	1.470.866	2.900.993	7.804.502	200.333.663	20.467	7.292.251
2011	171.834	16.184	1.616.638	989.778	3.142.034	5.482.773	169.834.902	-	4.211.251

Grafik 70: Gıda, İçki ve Tütün Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde; Gıda, İçki ve Tütün Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin, ağırlıklı olarak Maddi Duran Varlıklar hesabının kullanılması nedeniyle ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Sözü edilen hesap kaleminin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak 2.350 Milyon TL'dir. Bu hesap kaleminin neden olduğu 6 yıllık toplam ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (2.592 Milyon TL'nin) %90'nına denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise göreceli olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-28'de gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Borçlar	Finansal Yatırımlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	0,000762	0,038595	0,000336	0,006873	0,000000	0,039330	0,037254	0,008465	0,076976
2015	0,000891	0,038142	0,000493	0,006997	0,000000	0,002861	0,036956	0,007799	0,076157
2014	0,007428	0,000000	0,000649	0,002580	0,000000	0,000000	0,035377	0,008886	0,109769
2013	0,001155	0,000000	0,000738	0,002268	0,000000	0,000268	0,032110	0,005831	0,072961
2012	0,004067	0,000603	0,000251	0,001103	0,080830	0,009676	0,025806	0,000349	0,118480
2011	0,003304	0,000095	0,000396	0,000804	0,077216	0,008882	0,023356	0,000000	0,000000

Grafik 71: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

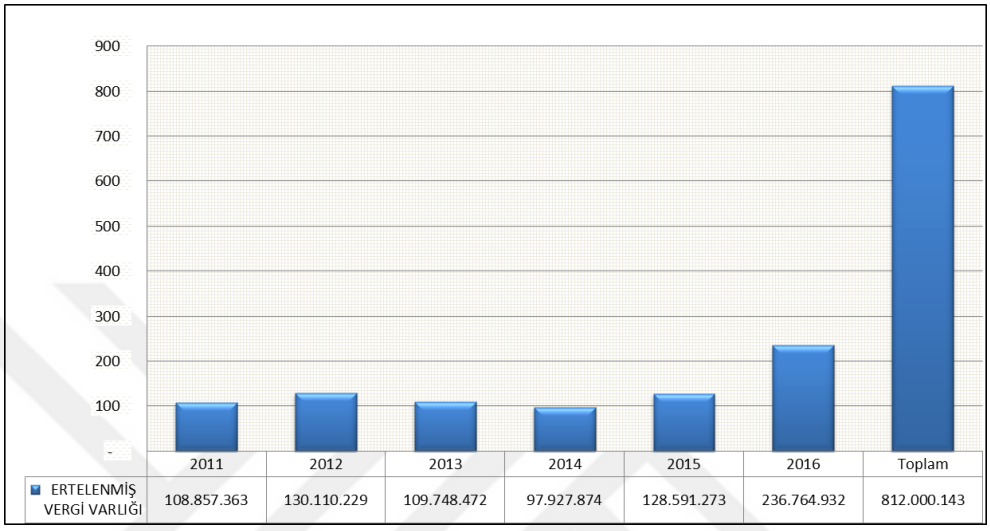
Grafik 71'e göre; Gıda, İçki ve Tütün Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç / Kayıpları hesabının kullanılması nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kaleminin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %45'tir. Bu hesap kaleminin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %7.3'tür.

3.4.8 Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü

Hisseleri Borsa İstanbul Pay Piyasasında alınıp satılan ve İmalat Sanayi sektörünün alt sektörlerinden olan Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nde toplam 27 firma faaliyet göstermektedir. Bu firmalardan 4'ünün verisine ulaşılamadığından ötürü analizler 23 firma verisi kullanılarak yapılmıştır. Analizler, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri açısından ayrı ayrı ele alınarak gerçekleştirilmektedir.

3.4.8.1 Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi

Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe faaliyet gösteren 23 firmanın ertelenmiş vergi varlığı tutarları yıllar itibariyle Grafik 72'de yer almaktadır.



Grafik 72: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları

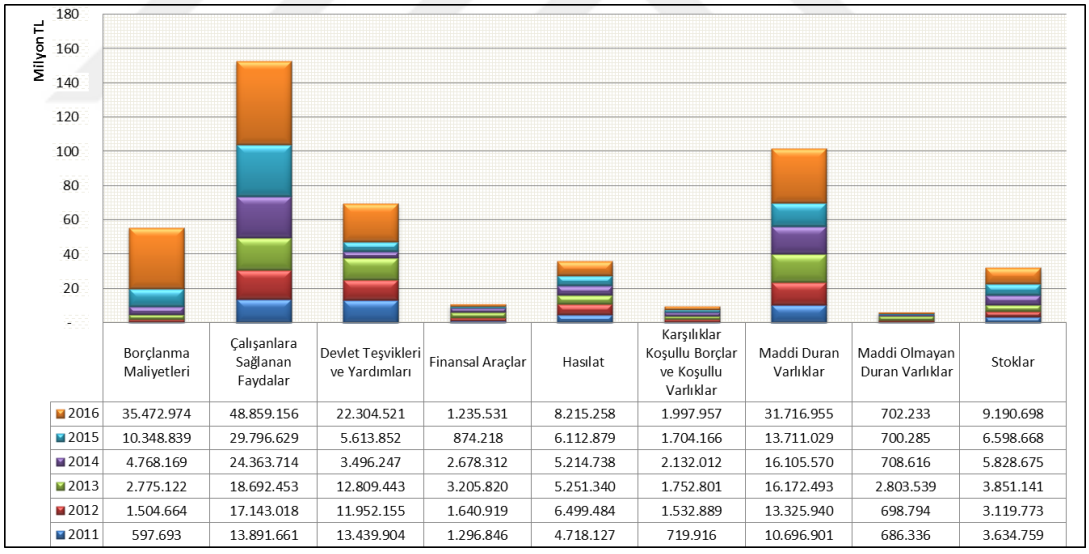
Grafik 72'ye göre; sektörde faaliyet gösteren firmalara ait ertelenmiş vergi varlığı tutarları, yıllar itibariyle değişkenlik göstermektedir. 2011 yılında yaklaşık 108 Milyon TL düzeyinde olan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarı, 2012 yılında 130 Milyon TL, 2013 yılında 109 Milyon TL ve 2016 yılında da yaklaşık 236 Milyon TL düzeylerinde gerçekleşmiştir.

İlgili alt sektörde faaliyet gösteren firmalarda ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin neler olduğuna ve bu faktörlerin ertelenmiş vergi varlığı tutarlarına yıllar itibariyle ne derece katkı sağladığına ise aşağıdaki başlıklar altında yer verilmektedir.

3.4.8.1.1 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Standart Uygulamaları

Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının neler olduğu ve ilgili standartların ertelenmiş vergi varlığı tutarı üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 73'te, EK-29'da ve Grafik 74'te gösterilmektedir. Sözü edilen ek ve şekiller incelendiğinde; sektörde faaliyet gösteren firma bilançolarındaki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarına, şu önemli standart uygulamalarının etki ettiği görülmektedir:

(i) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı,
(ii) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı,
(iii) Maddi Duran Varlıklar Standardı ve
(iv) Hasılat Standardı.

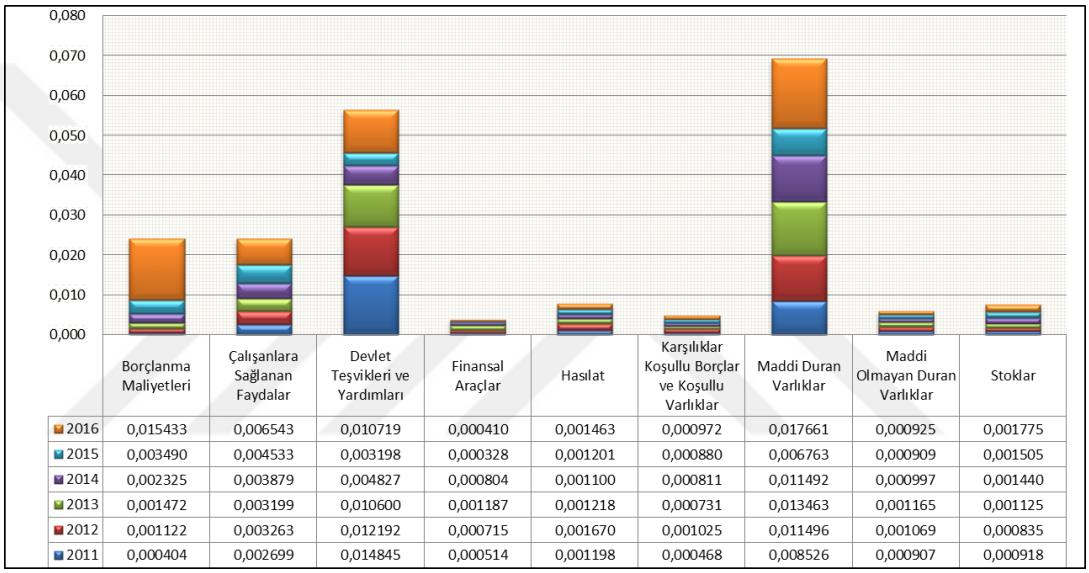


	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	35.472.974	48.859.156	22.304.521	1.235.531	8.215.258	1.997.957	31.716.955	702.233	9.190.698
2015	10.348.839	29.796.629	5.613.852	874.218	6.112.879	1.704.166	13.711.029	700.285	6.598.668
2014	4.768.169	24.363.714	3.496.247	2.678.312	5.214.738	2.132.012	16.105.570	708.616	5.828.675
2013	2.775.122	18.692.453	12.809.443	3.205.820	5.251.340	1.752.801	16.172.493	2.803.539	3.851.141
2012	1.504.664	17.143.018	11.952.155	1.640.919	6.499.484	1.532.889	13.325.940	698.794	3.119.773
2011	597.693	13.891.661	13.439.904	1.296.846	4.718.127	719.916	10.696.901	686.336	3.634.759

Grafik 73: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 73 incelendiğinde; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standartların; Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, Maddi Duran Varlıklar Standardı, Devlet Teşvikleri ve Yardımları Standardı ile Hasılat

Standardı olduğu görülmektedir. Sözü edilen standartların, bu sektördeki firma bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarına 6 yıllık süreçteki toplam katkısı, sırasıyla, yaklaşık olarak 150 Milyon TL, 100 Milyon TL, 70 Milyon TL ve 38 Milyon TL'dir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 358 Milyon TL), Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (812 Milyon TL'nin) %44'üne denk gelmektedir. Geriye kalan standartların etkisi ise göreceli olarak daha azdır. EK-29'da, ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.



	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,015433	0,006543	0,010719	0,000410	0,001463	0,000972	0,017661	0,000925	0,001775
2015	0,003490	0,004533	0,003198	0,000328	0,001201	0,000880	0,006763	0,000909	0,001505
2014	0,002325	0,003879	0,004827	0,000804	0,001100	0,000811	0,011492	0,000997	0,001440
2013	0,001472	0,003199	0,010600	0,001187	0,001218	0,000731	0,013463	0,001165	0,001125
2012	0,001122	0,003263	0,012192	0,000715	0,001670	0,001025	0,011496	0,001069	0,000835
2011	0,000404	0,002699	0,014845	0,000514	0,001198	0,000468	0,008526	0,000907	0,000918

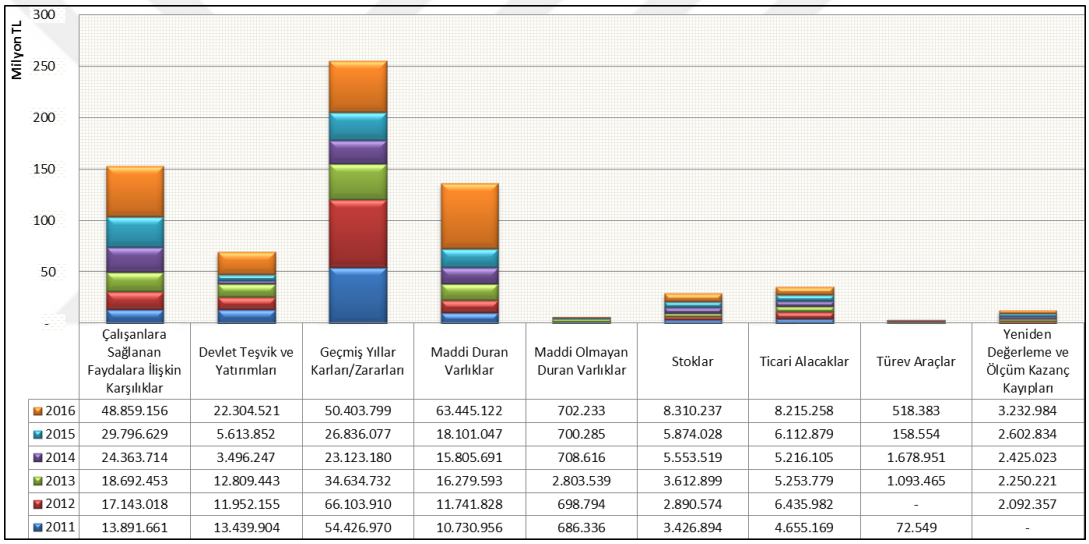
Grafik 74: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 74 incelendiğinde; Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'ndeki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının, bu sektörde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde daha yüksek paya sahip olmasına neden olan en önemli standart uygulamaların, Maddi Duran Varlıklar Standardı ile Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı olduğu görülmektedir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarlarının içerisindeki payı, sırasıyla, yaklaşık olarak %6.9 ve %5.7'dir. Sözü edilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi

varlıklarının 6 yıllık toplam tutarlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %1.1 ve %1'dir.

3.4.8.1.2 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri sektörüne ait firma bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan ve firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan en önemli ana hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi varlığı tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 75'te göstermektedir.

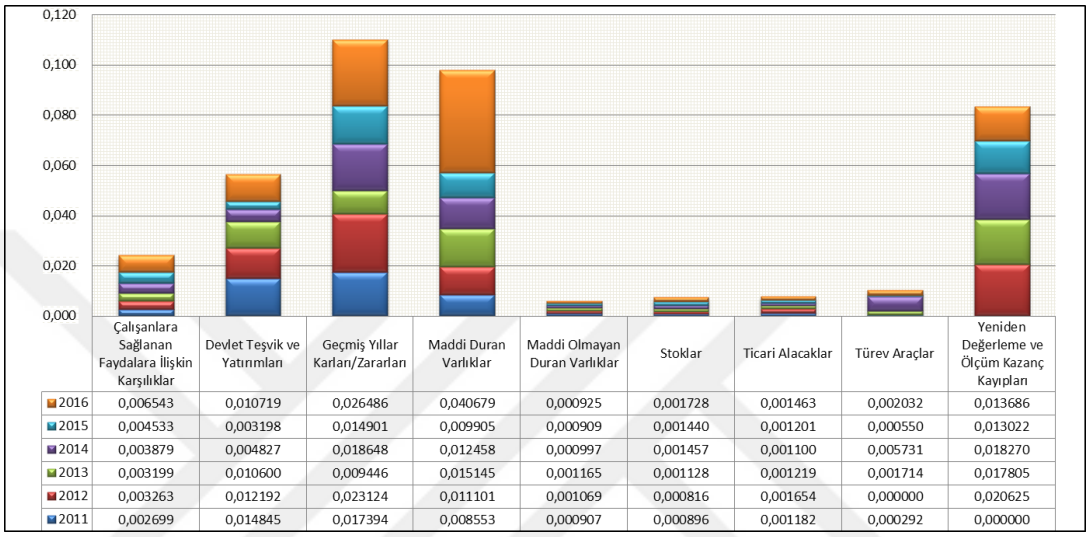


	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Türev Araçlar	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	48.859.156	22.304.521	50.403.799	63.445.122	702.233	8.310.237	8.215.258	518.383	3.232.984
2015	29.796.629	5.613.852	26.836.077	18.101.047	700.285	5.874.028	6.112.879	158.554	2.602.834
2014	24.363.714	3.496.247	23.123.180	15.805.691	708.616	5.553.519	5.216.105	1.678.951	2.425.023
2013	18.692.453	12.809.443	34.634.732	16.279.593	2.803.539	3.612.899	5.253.779	1.093.465	2.250.221
2012	17.143.018	11.952.155	66.103.910	11.741.828	698.794	2.890.574	6.435.982	-	2.092.357
2011	13.891.661	13.439.904	54.426.970	10.730.956	686.336	3.426.894	4.655.169	72.549	-

Grafik 75: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde, Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri sektöründe faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş varlığına neden olan en önemli ana hesap kalemlerinin, sırasıyla; Geçmiş Yıllar Karları/Zararları, Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar, Maddi Duran Varlıklar, Devlet Teşvik ve Yatırımları hesaplarının olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi varlığı tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak, sırasıyla, 255 Milyon TL, 150 Milyon TL, 140 Milyon TL ve 70 Milyon TL'dir. 6 yıllık süreçte, bu hesap kalemlerinin neden

olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları toplamı (yaklaşık 615 Milyon TL), sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (812 Milyon TL'nin) %75'ine denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise göreceli olarak daha azdır. Sözü edilen ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-30'da gösterilmektedir.



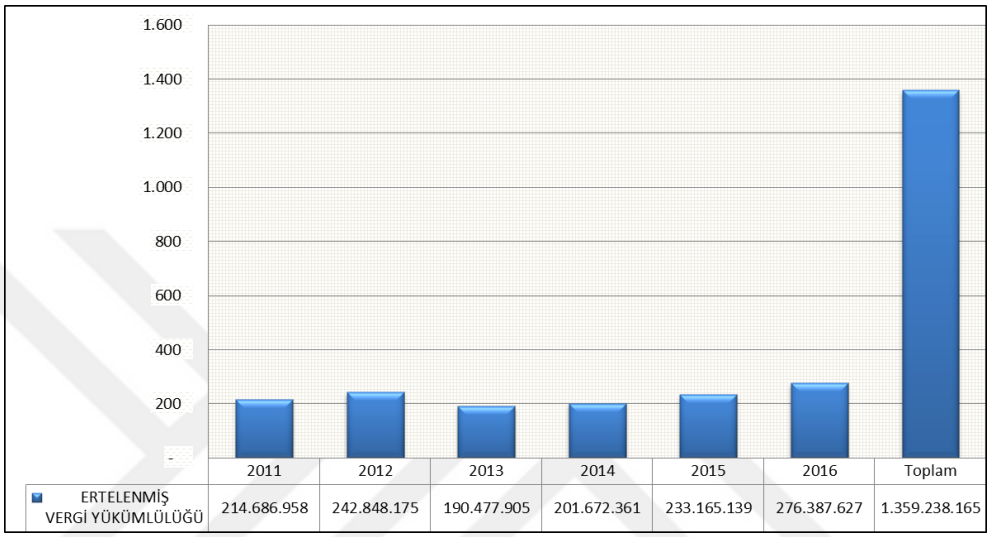
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Türev Araçlar	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	0,006543	0,010719	0,026486	0,040679	0,000925	0,001728	0,001463	0,002032	0,013686
2015	0,004533	0,003198	0,014901	0,009905	0,000909	0,001440	0,001201	0,000550	0,013022
2014	0,003879	0,004827	0,018648	0,012458	0,000997	0,001457	0,001100	0,005731	0,018270
2013	0,003199	0,010600	0,009446	0,015145	0,001165	0,001128	0,001219	0,001714	0,017805
2012	0,003263	0,012192	0,023124	0,011101	0,001069	0,000816	0,001654	0,000000	0,020625
2011	0,002699	0,014845	0,017394	0,008553	0,000907	0,000896	0,001182	0,000292	0,000000

Grafik 76: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

Grafik 76'ya göre Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, sırasıyla, Geçmiş Yıllar Karları/Zararları, Maddi Duran Varlıklar, Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç / Kayıpları ile Devlet Teşvik ve Yatırımları hesaplarının neden olduğu ertelenmiş varlığı tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içindeki payı, yaklaşık olarak %11, %9.8, %8.1 ve %5,9'dir. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %1.8, %1.6, %1.3 ve %1'dir.

3.4.8.2 Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi

Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nde faaliyet gösteren ve çalışmanın konusunu oluşturan 23 firmanın ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları yıllar itibariyle Grafik 77'de yer almaktadır.

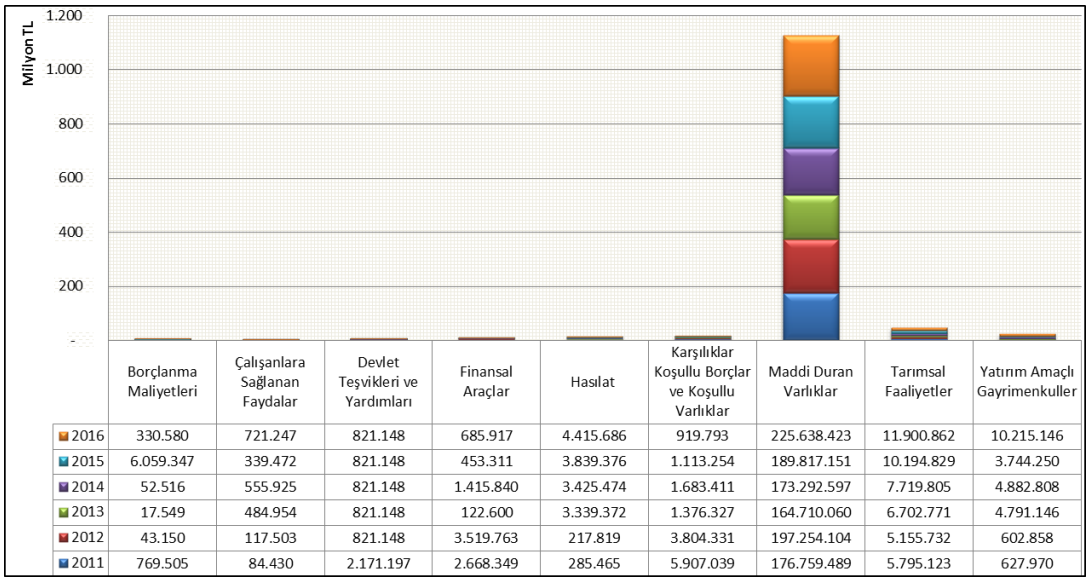


Grafik 77: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları

Grafik 77'ye göre; ilgili sektördeki firmalara ait ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin, yıllar itibariyle değişkenlik gösterdiği görülmektedir.

3.4.8.2.1 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

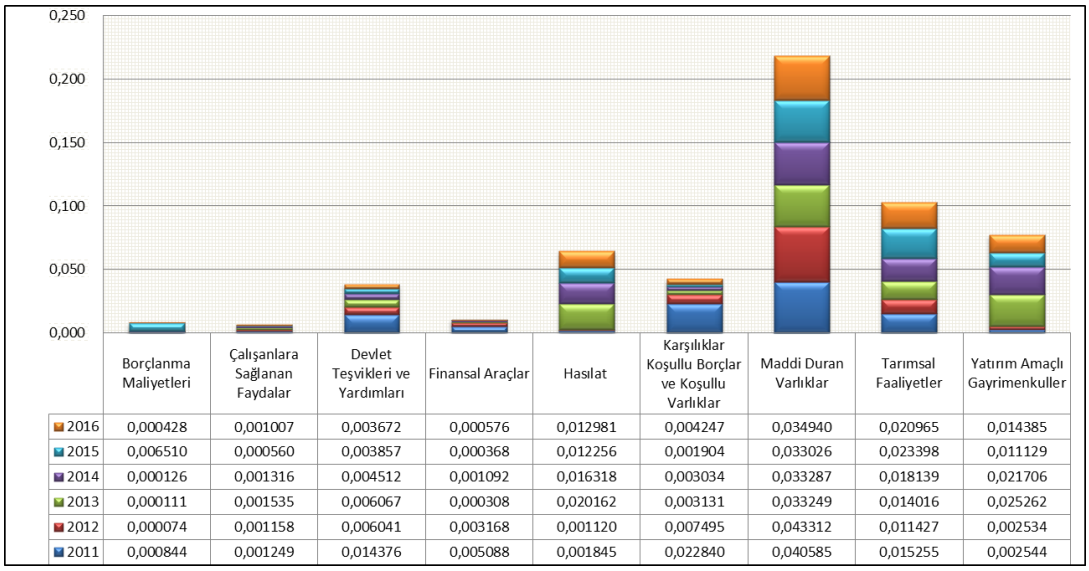
Sektörde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamaları ve ilgili standartların ertelenmiş vergi yükümlülüğü üzerindeki etkileri, yıllar itibariyle, Grafik 78'de gösterilmektedir.



	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Tarımsal Faaliyetler	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	330.580	721.247	821.148	685.917	4.415.686	919.793	225.638.423	11.900.862	10.215.146
2015	6.059.347	339.472	821.148	453.311	3.839.376	1.113.254	189.817.151	10.194.829	3.744.250
2014	52.516	555.925	821.148	1.415.840	3.425.474	1.683.411	173.292.597	7.719.805	4.882.808
2013	17.549	484.954	821.148	122.600	3.339.372	1.376.327	164.710.060	6.702.771	4.791.146
2012	43.150	117.503	821.148	3.519.763	217.819	3.804.331	197.254.104	5.155.732	602.858
2011	769.505	84.430	2.171.197	2.668.349	285.465	5.907.039	176.759.489	5.795.123	627.970

Grafik 78: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 78'e göre; ilgili alt sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standardın, Maddi Duran Varlıklar Standardı olduğu görülmektedir. Bu standardın, Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'ndeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan toplam katkısı 6 yıllık süreçte, yaklaşık olarak 1.150 Milyon TL'dir. Sözü edilen standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (1.359 Milyon TL'nin) %84'üne denk gelmektedir. Standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının, bu sektörde faaliyet gösteren firmaların aktif toplamına oranı ise EK-31'de gösterilmektedir.



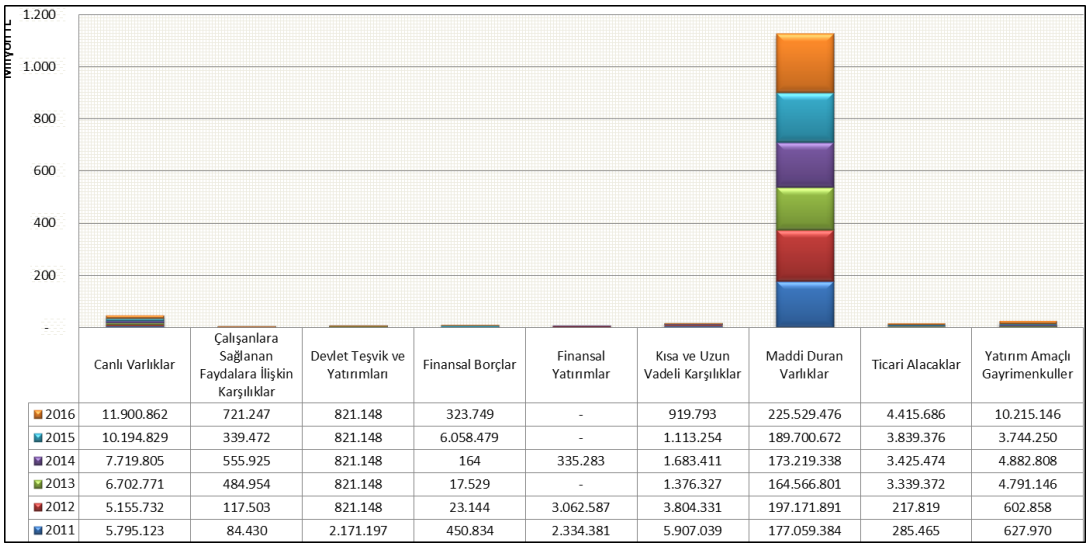
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Tarımsal Faaliyetler	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,000428	0,001007	0,003672	0,000576	0,012981	0,004247	0,034940	0,020965	0,014385
2015	0,006510	0,000560	0,003857	0,000368	0,012256	0,001904	0,033026	0,023398	0,011129
2014	0,000126	0,001316	0,004512	0,001092	0,016318	0,003034	0,033287	0,018139	0,021706
2013	0,000111	0,001535	0,006067	0,000308	0,020162	0,003131	0,033249	0,014016	0,025262
2012	0,000074	0,001158	0,006041	0,003168	0,001120	0,007495	0,043312	0,011427	0,002534
2011	0,000844	0,001249	0,014376	0,005088	0,001845	0,022840	0,040585	0,015255	0,002544

Grafik 79: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 79'a göre Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, Maddi Duran Varlıklar Standardının, Tarımsal Faaliyetler Standardının, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının ve Hasılat Standardının neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, sırasıyla, yaklaşık olarak %22, %10, %7 ve %6'dır. Sözü edilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %3.6, %1.6, %1.1 ve %1'dir.

3.4.8.2.2 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

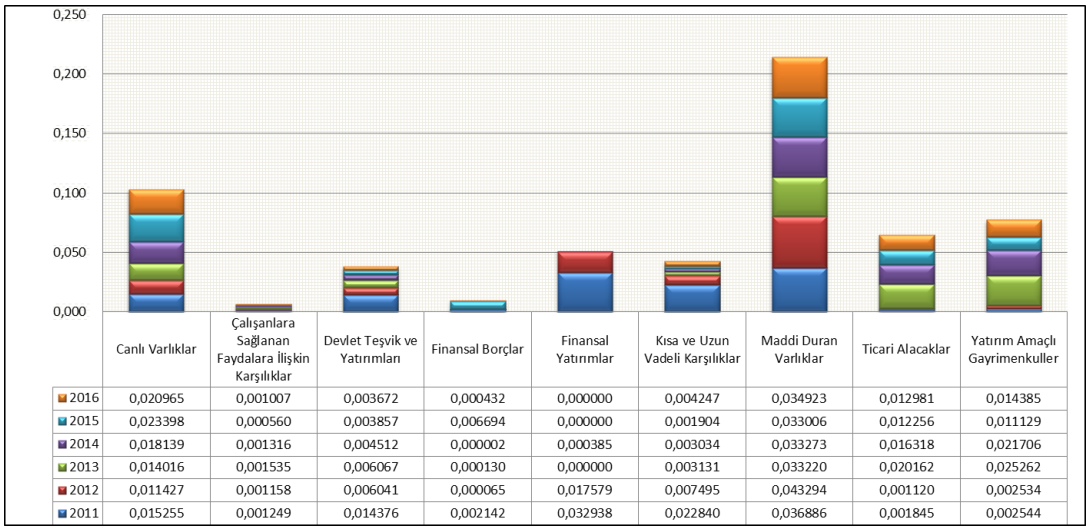
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri sektörüne ait Firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve bu firmaların bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan, en önemli hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 80'de gösterilmektedir.



	Canlı Varlıklar	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Borçlar	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Ticari Alacaklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	11.900.862	721.247	821.148	323.749	-	919.793	225.529.476	4.415.686	10.215.146
2015	10.194.829	339.472	821.148	6.058.479	-	1.113.254	189.700.672	3.839.376	3.744.250
2014	7.719.805	555.925	821.148	164	335.283	1.683.411	173.219.338	3.425.474	4.882.808
2013	6.702.771	484.954	821.148	17.529	-	1.376.327	164.566.801	3.339.372	4.791.146
2012	5.155.732	117.503	821.148	23.144	3.062.587	3.804.331	197.171.891	217.819	602.858
2011	5.795.123	84.430	2.171.197	450.834	2.334.381	5.907.039	177.059.384	285.465	627.970

Grafik 80: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde; Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin, ağırlıklı olarak Maddi Duran Varlıklar hesabının kullanılması nedeniyle ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Sözü edilen hesap kaleminin, bu sektördeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına toplam katkısı 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak 1.150 Milyon TL'dir. Bu hesap kaleminin neden olduğu 6 yıllık toplam ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı, Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (1.359 Milyon TL'nin) %84'üne denk gelmektedir. Geriye kalan hesap kalemlerinin etkisi ise göreceli olarak daha azdır. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı, EK-32'de gösterilmektedir.



	Canlı Varlıklar	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Borçlar	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Ticari Alacaklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,020965	0,001007	0,003672	0,000432	0,000000	0,004247	0,034923	0,012981	0,014385
2015	0,023398	0,000560	0,003857	0,006694	0,000000	0,001904	0,033006	0,012256	0,011129
2014	0,018139	0,001316	0,004512	0,000002	0,000385	0,003034	0,033273	0,016318	0,021706
2013	0,014016	0,001535	0,006067	0,000130	0,000000	0,003131	0,033220	0,020162	0,025262
2012	0,011427	0,001158	0,006041	0,000065	0,017579	0,007495	0,043294	0,001120	0,002534
2011	0,015255	0,001249	0,014376	0,002142	0,032938	0,022840	0,036886	0,001845	0,002544

Grafik 81: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

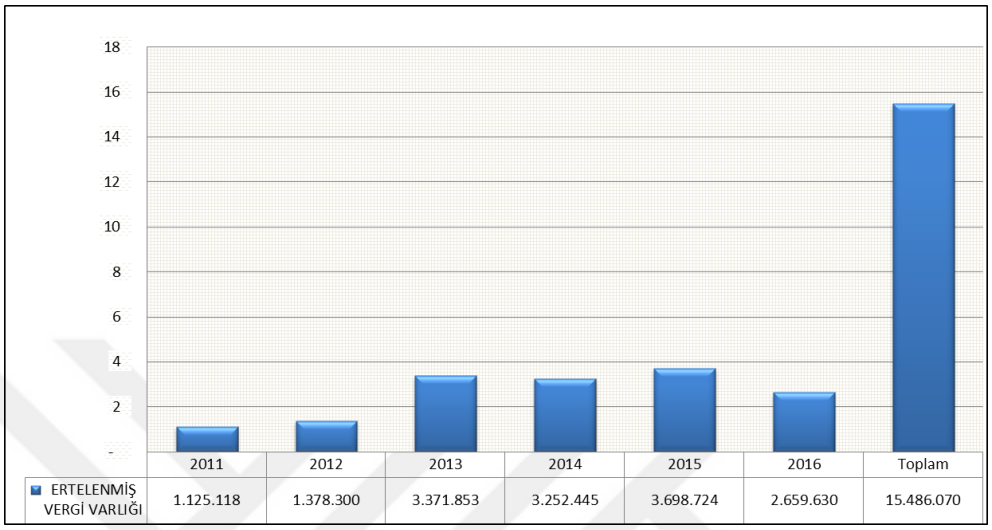
Grafik 81'e göre; Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, Maddi Duran Varlıklar, Canlı Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Ticari Alacaklar ile Finansal Yatırımlar hesaplarının kullanılması nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Sözü edilen hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların yıllık ortalama aktif tutarları içerisindeki payı, yaklaşık olarak %21, %10, %7, %6 ve %5'tir. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin 6 yıllık toplamlarının, baz firmaların 6 yıllık aktif toplamları içerisindeki payı ise yaklaşık olarak %3.5, %1.6, %1.1, %1 ve %0.9'dur.

3.4.9 Diğer İmalat Sanayi Sektörü

Hisseleri Borsa İstanbul Pay Piyasasında alınıp satılan ve İmalat Sanayi sektörünün alt sektörlerinden olan Diğer İmalat Sanayi Sektörü'nde toplam 4 firma faaliyet göstermektedir. Bu firmalardan 2'sinin verisine ulaşılamadığından analizler geriye kalan 2 firma verisi kullanılarak yapılmıştır.

3.4.9.1 Diğer İmalat Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığı Analizi

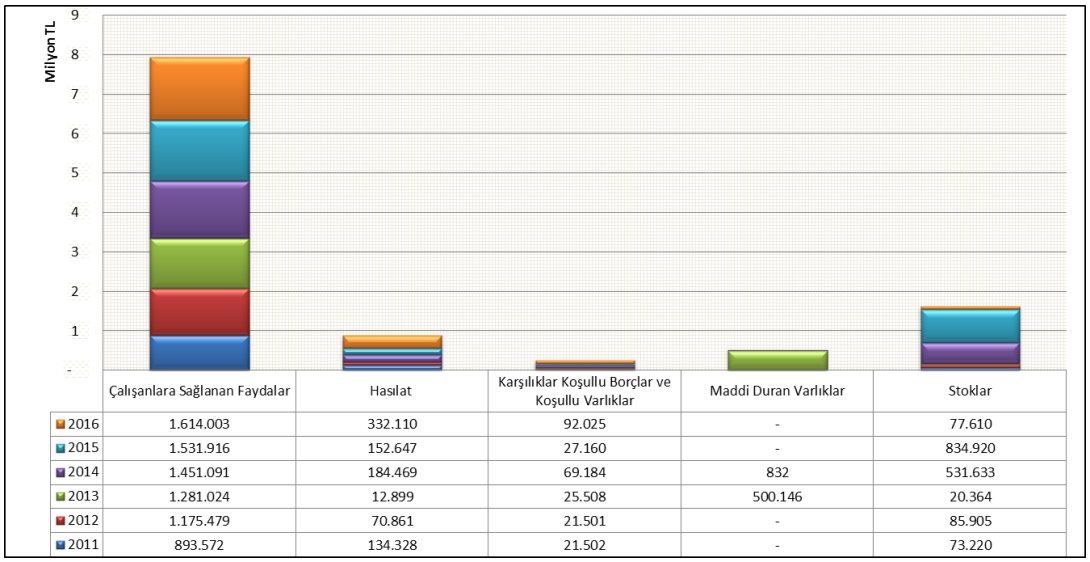
Diğer İmalat Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren 2 firmanın ertelenmiş vergi varlığı tutarları yıllar itibariyle Grafik 82'de yer almaktadır.



Grafik 82: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları

3.4.9.1.1 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Standart Uygulamaları

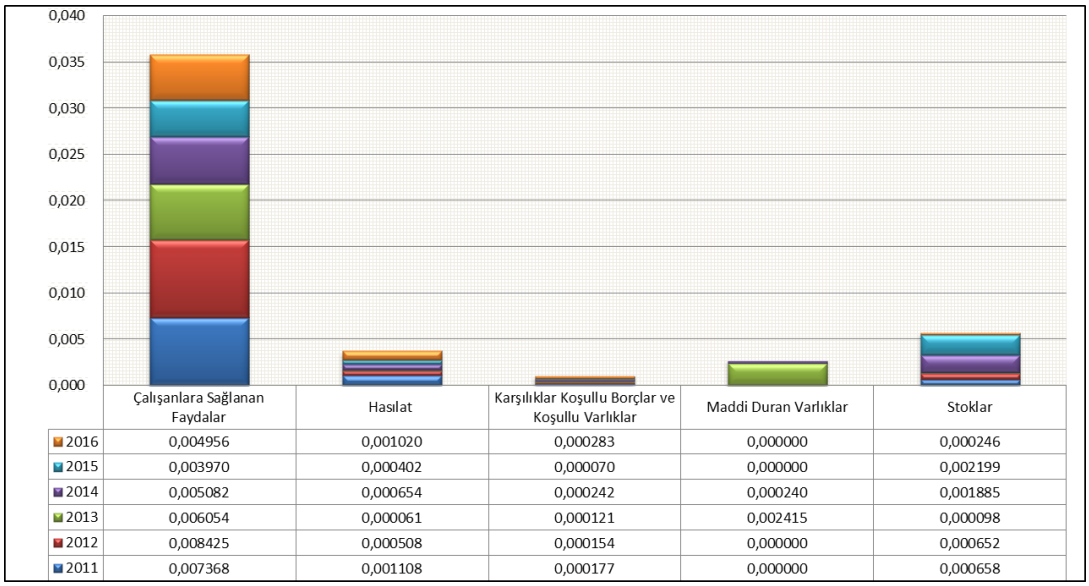
Diğer İmalat Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının neler olduğu ve ilgili standartların ertelenmiş vergi varlığı tutarı üzerindeki etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 83'te, EK-33'de ve Grafik 84'te gösterilmektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar
2016	1.614.003	332.110	92.025	-	77.610
2015	1.531.916	152.647	27.160	-	834.920
2014	1.451.091	184.469	69.184	832	531.633
2013	1.281.024	12.899	25.508	500.146	20.364
2012	1.175.479	70.861	21.501	-	85.905
2011	893.572	134.328	21.502	-	73.220

Grafik 83: Diğer İmalat Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 83 incelendiğinde; sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standardın; Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı olduğu görülmektedir. Sözü edilen standardın, bu sektördeki firma bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarına 6 yıllık süreçteki toplam katkısı yaklaşık olarak 8 Milyon TL'dir. Bu tutar, "Diğer İmalat Sanayi Sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (15 Milyon TL'nin) %53'üne denk gelmektedir. Geriye kalan standartların etkisi ise göreceli olarak daha azdır. EK-33'de, ilgili standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ilgili alt sektörde faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı gösterilmektedir.



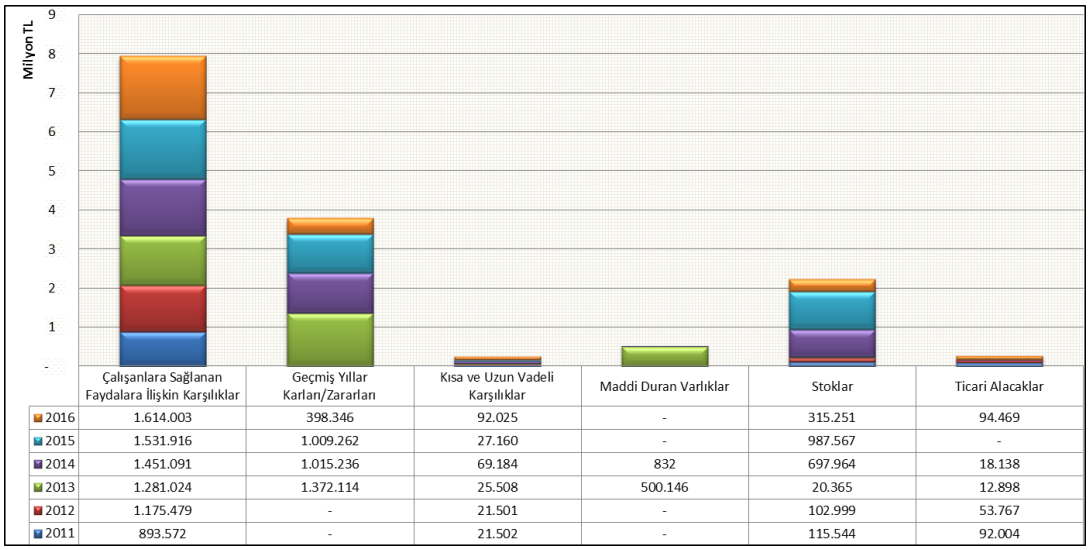
	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,004956	0,001020	0,000283	0,000000	0,000246
2015	0,003970	0,000402	0,000070	0,000000	0,002199
2014	0,005082	0,000654	0,000242	0,000240	0,001885
2013	0,006054	0,000061	0,000121	0,002415	0,000098
2012	0,008425	0,000508	0,000154	0,000000	0,000652
2011	0,007368	0,001108	0,000177	0,000000	0,000658

Grafik 84: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 84; Diğer İmalat Sanayi Sektöründeki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının, bu sektörde faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde daha yüksek paya sahip olmasına neden olan en önemli standart uygulamasının, Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı olduğunu göstermektedir. Bu sonuç, Grafik 83 ile de tutarlıdır.

3.4.9.1.2 Ertelenmiş Vergi Varlığının Oluşumuna Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

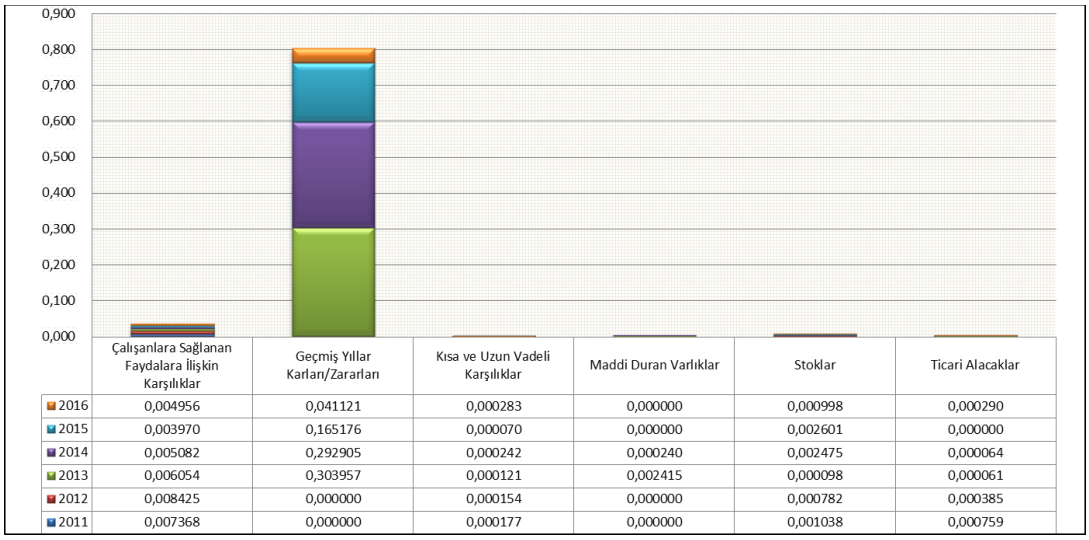
Diğer İmalat Sanayi sektörüne ait firma bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan ve firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan en önemli ana hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi varlığı tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 85'te göstermektedir.



	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar
2016	1.614.003	398.346	92.025	-	315.251	94.469
2015	1.531.916	1.009.262	27.160	-	987.567	-
2014	1.451.091	1.015.236	69.184	832	697.964	18.138
2013	1.281.024	1.372.114	25.508	500.146	20.365	12.898
2012	1.175.479	-	21.501	-	102.999	53.767
2011	893.572	-	21.502	-	115.544	92.004

Grafik 85: Diğer İmalat Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde, Diğer İmalat Sanayi sektöründe faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş varlığına neden olan en önemli ana hesap kalemlerinin Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar ve Geçmiş Yıllar Karları/Zararları Hesabı olduğu görülmektedir. Hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının Diğer İmalat Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranına, EK-34'de yer verilmiştir.



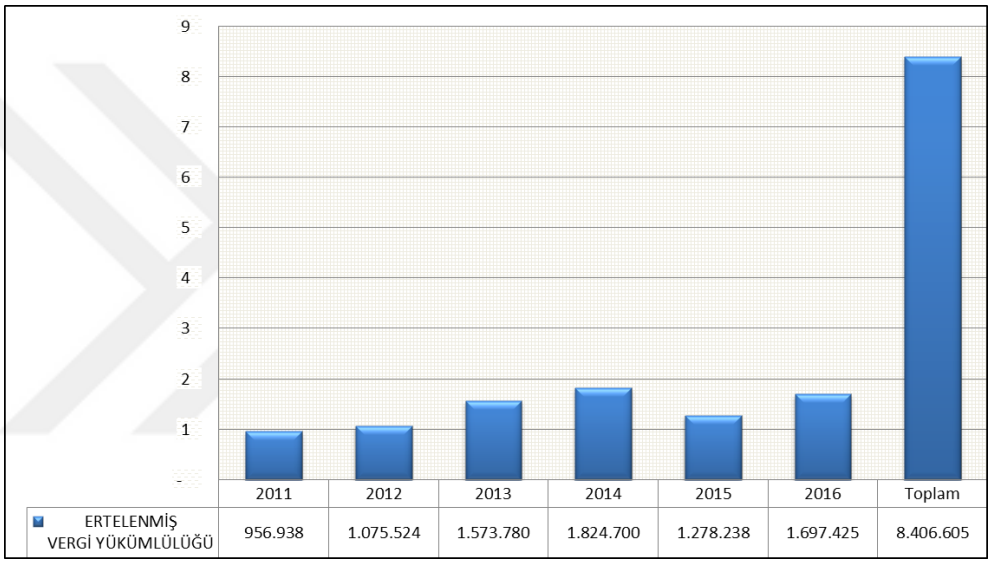
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar
2016	0,004956	0,041121	0,000283	0,000000	0,000998	0,000290
2015	0,003970	0,165176	0,000070	0,000000	0,002601	0,000000
2014	0,005082	0,292905	0,000242	0,000240	0,002475	0,000064
2013	0,006054	0,303957	0,000121	0,002415	0,000098	0,000061
2012	0,008425	0,000000	0,000154	0,000000	0,000782	0,000385
2011	0,007368	0,000000	0,000177	0,000000	0,001038	0,000759

Grafik 86: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

Grafik 86'ya göre de; bu sektördeki ertelenmiş vergi varlığı tutarı üzerinde önemli derecede etki sahibi olan hesapların Geçmiş Yıllar Karları/Zararları Hesabı ve Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı olduğu anlaşılmaktadır.

3.4.9.2 Diğer İmalat Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Analizi

Diğer İmalat Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren ve bu başlığın konusunu oluşturan 2 firmanın ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları yıllar itibariyle şekil 87'de yer almaktadır.

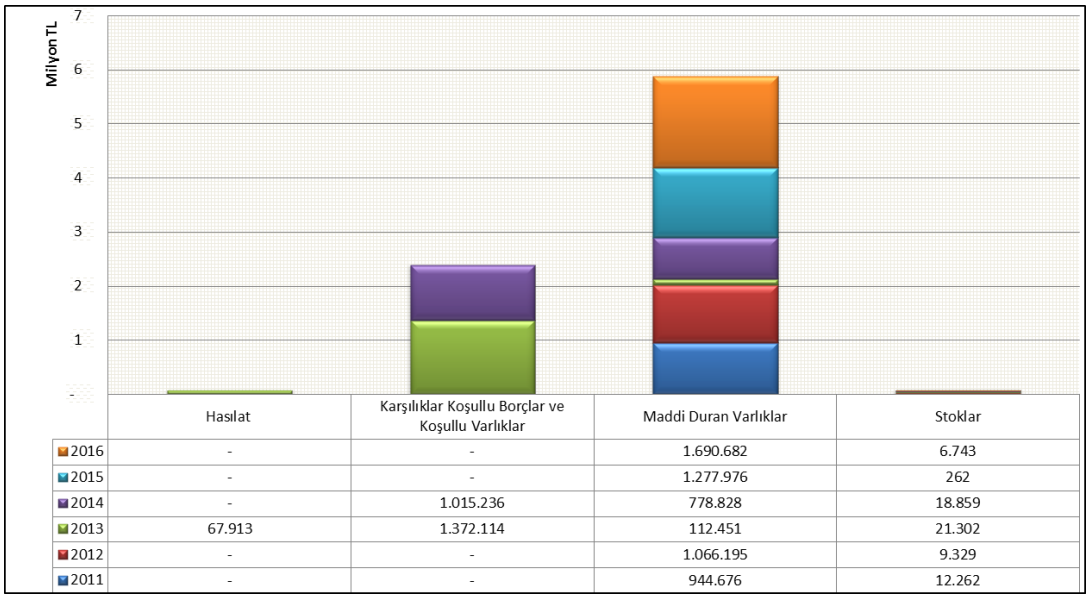


Grafik 87: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları

Grafik 87'ye göre; ilgili sektördeki firmalara ait ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin, yıllar itibariyle artış gösterdiği görülmektedir.

3.4.9.2.1 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

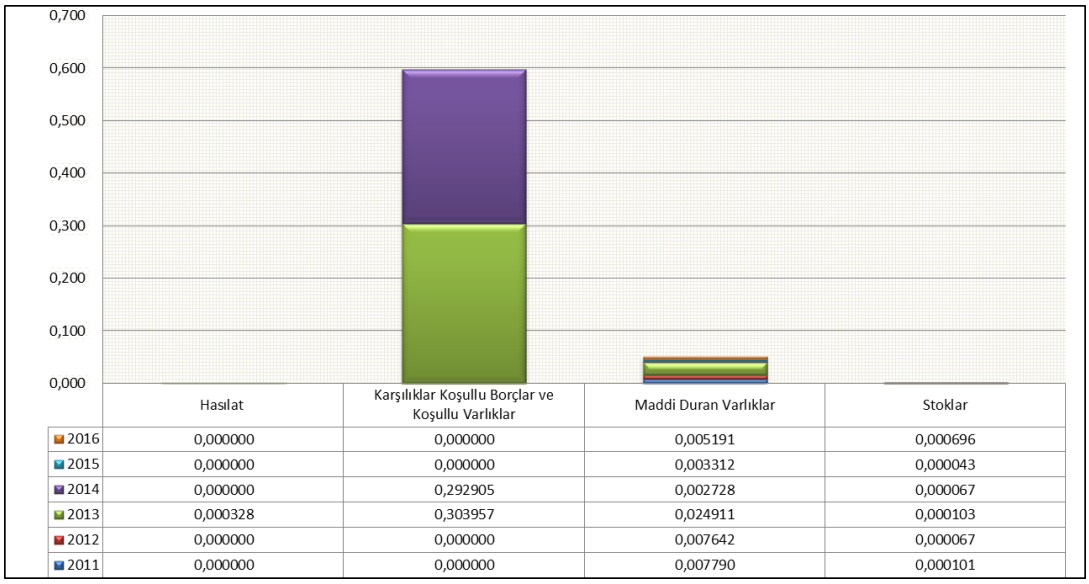
Diğer İmalat Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren firmaların bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamaları ve ilgili standartların ertelenmiş vergi yükümlülüğü üzerindeki etkileri, yıllar itibariyle, Grafik 88'de gösterilmektedir.



	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar
2016	-	-	1.690.682	6.743
2015	-	-	1.277.976	262
2014	-	1.015.236	778.828	18.859
2013	67.913	1.372.114	112.451	21.302
2012	-	-	1.066.195	9.329
2011	-	-	944.676	12.262

Grafik 88: Diğer İmalat Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 88'e göre; sektörde faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları üzerinde pozitif etkiye sahip olan en önemli standardın, Maddi Duran Varlıklar Standardı ile Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı olduğu görülmektedir. Bu standartların, Diğer İmalat Sanayi Sektöründeki firma bilançolarında gözüken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan toplam katkısı 6 yıllık süreçte, sırasıyla, yaklaşık olarak 5,9 ve 2,2 Milyon TL'dir. Sözü edilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları, sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (8,4 Milyon TL'nin) neredeyse %100'üne denk gelmektedir. Standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının, bu sektörde faaliyet gösteren firmaların aktif toplamına oranı ise EK-35'te gösterilmektedir.



	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,000000	0,000000	0,005191	0,000696
2015	0,000000	0,000000	0,003312	0,000043
2014	0,000000	0,292905	0,002728	0,000067
2013	0,000328	0,303957	0,024911	0,000103
2012	0,000000	0,000000	0,007642	0,000067
2011	0,000000	0,000000	0,007790	0,000101

Grafik 89: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)

Grafik 89'a göre Diğer İmalat Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir.

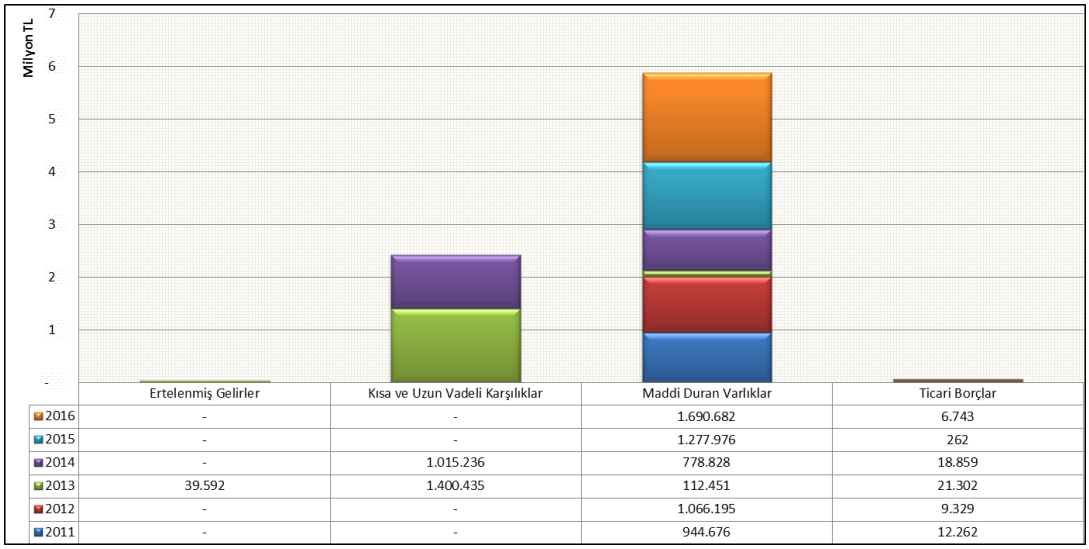
Ayrıntılı tablolarla desteklenmiş grafik sunumlarıyla yapılan analizler sonucunda; Diğer İmalat Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren firma bilançolarındaki ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına, şu önemli standart uygulamalarının etki ettiği anlaşılmaktadır:

(i) Maddi Duran Varlıklar Standardı ve

(ii) Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı

3.4.9.2.2 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

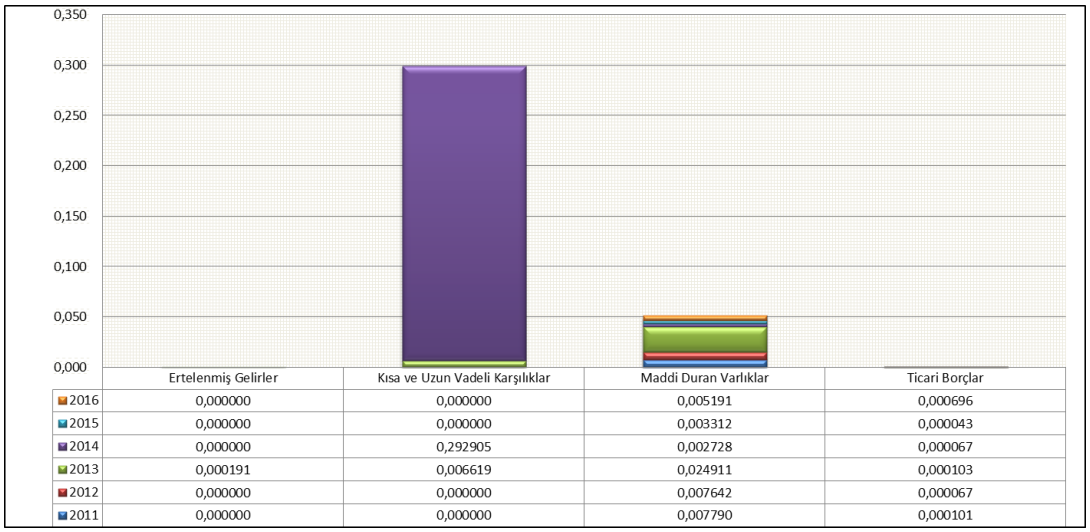
Diğer İmalat Sanayi sektörüne ait Firma faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve bu firmaların bilançolarında yer bulan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan, en önemli hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına olan etkisi, yıllar itibariyle, Grafik 90'da gösterilmektedir.



	Ertelenmiş Gelirler	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Ticari Borçlar
2016	-	-	1.690.682	6.743
2015	-	-	1.277.976	262
2014	-	1.015.236	778.828	18.859
2013	39.592	1.400.435	112.451	21.302
2012	-	-	1.066.195	9.329
2011	-	-	944.676	12.262

Grafik 90: Diğer İmalat Sanayi Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Ana Hesap Kalemleri

Grafik incelendiğinde; Diğer İmalat Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren firmaların muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin, ağırlıklı olarak Maddi Duran Varlıklar hesabı ile Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar hesabının kullanılması nedeniyle ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Bu hesap kalemlerinin neden olduğu 6 yıllık toplam ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı toplamlarının, Diğer İmalat Sanayi Sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (8,4 Milyon TL'nin) neredeyse %100'üne denk geldiği, Şekil 90'da ortaya konulmuştur. İlgili ana hesap kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının Diğer İmalat Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren tüm firmaların aktif toplamına oranı da EK-36'da gösterilmektedir.



	Ertelenmiş Gelirler	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Ticari Borçlar
2016	0,000000	0,000000	0,005191	0,000696
2015	0,000000	0,000000	0,003312	0,000043
2014	0,000000	0,292905	0,002728	0,000067
2013	0,000191	0,006619	0,024911	0,000103
2012	0,000000	0,000000	0,007642	0,000067
2011	0,000000	0,000000	0,007790	0,000101

Grafik 91: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Baz Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)

Grafik 91'e göre; Diğer İmalat Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren baz firmaların aktif toplamı içerisinde, yine, Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar hesabı ile Maddi Duran Varlıklar hesabının kullanılması nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir.

3.4.10 Sektöre İlişkin Genel Değerlendirme

Çalışmanın buraya kadar olan uygulama kısmı; İmalat Sanayi Sektörünün dokuz alt sektörü özelinde, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü yaratan en önemli standartların ve ana hesap kalemlerinin neler olduğunu tespit etmeye yönelik analizleri içermektedir. Ayrıntılı tablolarla desteklenmiş grafik ve ekler yardımıyla yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgulara ilişkin özetlenmiş bilgiler, Tablo 10 ve Tablo 11'de sunulmaktadır.

Tablo 10, ertelenmiş vergi varlığına neden olan en önemli standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin neler olduğunu, Tablo 11 ise ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan en önemli standart uygulamalarının ve hesap kalemlerinin neler olduğunu, dokuz ayrı alt sektör özelinde, göstermektedir.

Tablo 10 incelendiğinde; ertelenmiş vergi varlığına neden olan en önemli standart uygulamalarının, tüm alt sektördeki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarını etkileyen, Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ile Çalışanlara Sağlanan Faydalar standartları olduğu görülmektedir. Yine Tablo 10'a göre ertelenmiş vergi varlığına neden olan en önemli hesap kalemlerinin, tüm alt sektördeki ertelenmiş vergi varlığı tutarlarını etkileyen, Devlet Teşvikleri ve Yatırımları, Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar ile Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları hesaplarının olduğu anlaşılmaktadır. Tablo 10'da yer alan bu bilgiler, standart ve hesap bazında birbirleriyle tutarlıdır.

Tablo 11 incelendiğinde; ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan en önemli standart uygulamalarının, tüm alt sektördeki ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarını etkileyen, Maddi Duran Varlıklar ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartları olduğu görülmektedir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan en önemli hesap kalemleri de yine hemen tüm alt sektördeki ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarını etkileyen, Maddi Duran Varlıklar ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesaplarıdır. Tablo 11 ile açığa çıkarılan bu bilgiler, standart ve hesap bazında birbirleriyle tutarlıdır.

Tablo 10: Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan En Önemli Standart Uygulamaları ile Hesap Kalemleri

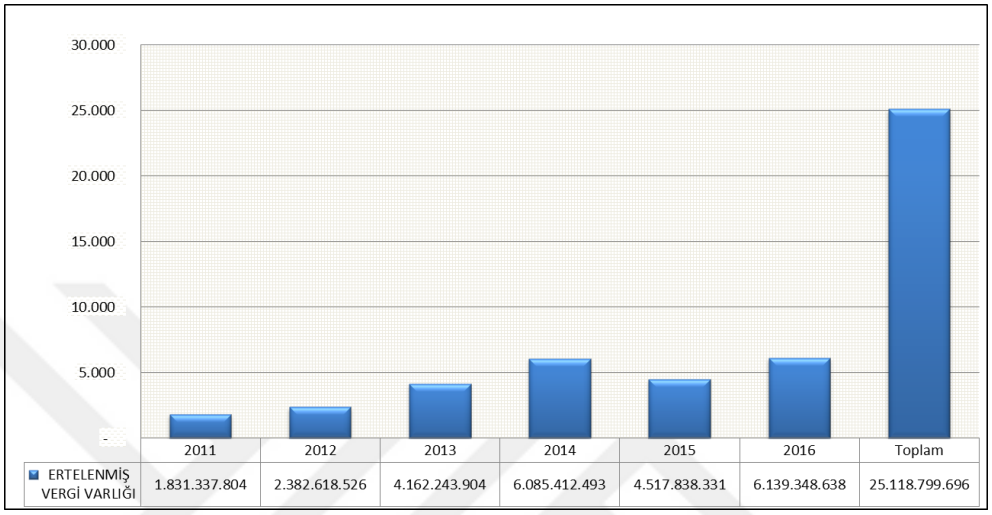
Alt Sektörler	Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan En önemli Standart Uygulamaları	Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan En önemli Hesap Kalemleri
(1) Taş ve Toprağa Dayalı İmalat	(i) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı, (ii) Maddi Duran Varlıklar Standardı ve (iii) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı.	(i) Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları hesabı, (ii) Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabı, (iii) Maddi Duran Varlıklar hesabı ve (iv) Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar hesabı.
(2) Orman Ürünleri ve Mobilya	(i) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı (ii) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Std. (iii) Hasılat Standardı (iv) Maddi Duran Varlıklar Standardı ve (v) Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı.	(i) Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabı, (ii) Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları hesabı, (iii) Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar hesabı ve (iv) Maddi Duran Varlıklar hesabı.
(3) Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	(i) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi, (ii) İnşaat Sözleşmeleri, (iii) Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve (iv) Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı.	(i) Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabı, (ii) Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları hesabı, (iii) Yıllara Yaygın İnşaat Giderleri Hesabı ve (iv) Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar Hesabı.
(4) Metal Ana Sanayi	(i) Çalışanlara Sağlanan Faydalar, (ii) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi, (iii) Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı ve (iv) Maddi Duran Varlıklar Standardı	(i) Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar, (ii) Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları ile (iii) Devlet Teşvikleri ve Yardımları hesapları
(5) Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler	(i) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ve (ii) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Std.	(i) Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabı ve (ii) Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları hesabı.
(6) Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın	(i) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Std, (ii) Hasılat Standardı, (iii) Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar ve (iv) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı	(i) Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabı, (ii)Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesabı, (iii) Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları hesabı ve (iv) Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar hesabı.
(7) Gıda, İçki ve Tütün	(i) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı, (ii) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, (iii) Maddi Duran Varlıklar Standardı, (iv) Hasılat Standardı ve (v) Stoklar Standardı.	(i) Geçmiş Yıllar Karları/Zararları hesabı, (ii) Maddi Duran Varlıklar hesabı, (iii) Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabı, (iv) Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar hesabı, (v) Ticari Alacaklar hesabı ve (vi) Stoklar hesabı.
(8) Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	(i) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, (ii) Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı, (iii) Maddi Duran Varlıklar Standardı ve (iv) Hasılat Standardı.	(i) Geçmiş Yıllar Karları/Zararları, (ii) Maddi Duran Varlıklar hesabı, (iii) Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç / Kayıpları hesabı ve (iv) Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesabı.
(9) Diğer İmalat	(i) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı.	(i) Geçmiş Yıllar Karları/Zararları Hesabı (ii) Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar hesabı.

Tablo 11: Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan En Önemli Standart Uygulamaları ile Hesap Kalemleri

Alt Sektör	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan En önemli Standart Uygulamaları	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan En önemli Hesap Kalemleri
(1) Taş ve Toprağa Dayalı İmalat	(i) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, (ii) Maddi Duran Varlıklar Standardı, (iii) Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ve (iv) Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı.	(i) Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesabı, (ii) Maddi Duran Varlıklar hesabı, (iii) Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar hesabı ve (iv) Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar.
(2) Orman Ürünleri ve Mobilya	(i) Maddi Duran Varlıklar Standardı,	(i) Maddi Duran Varlıklar hesabı,
(3) Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	(i) Maddi Duran Varlıklar Standardı, (ii) İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve (iii) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı.	(i) Maddi Duran Varlıklar Hesabı, (ii) Yıllara Yaygın İnşaat Giderleri Hesabı ve (iii) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı.
(4) Metal Ana Sanayi	(i) Maddi Duran Varlıklar Standardı	(i) Maddi Duran Varlıklar Hesabı, (ii) Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar ile (iii) Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıplar Hesabı.
(5) Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü	(i) Maddi Duran Varlıklar Standardı, (ii) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve (iii) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı.	(i) Maddi Duran Varlıklar Hesabı, (ii) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı ve (iii) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Hesabı.
(6) Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın	(i) Maddi Duran Varlıklar Standardı ve (ii) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı.	(i) Maddi Duran Varlıklar Hesabı ve (ii) Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı.
(7) Gıda, İçki ve Tütün Sektörü	(i) Maddi Duran Varlıklar Standardı ve (ii) Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, (iii) Devlet Teşvikleri ve Yatırımları Standardı, (iv) Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı.	(i) Maddi Duran Varlıklar Hesabı ve (ii) Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç / Kayıpları Hesabı.
(8) Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	(i) Maddi Duran Varlıklar Standardı, (ii) Tarımsal Faaliyetler Standardı, (iii) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı ve (iv) Hasılat Standardı.	(i) Maddi Duran Varlıklar Hesabı, (ii) Canlı Varlıklar Hesabı, (iii) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Hesabı, (iv) Finansal Yatırımlar Hesabı ve (v) Ticari Alacaklar Hesabı.
(9) Diğer İmalat	(i) Maddi Duran Varlıklar Standardı ve (ii) Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı	(i) Maddi Duran Varlıklar hesabı ve (ii) Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar hesabı.

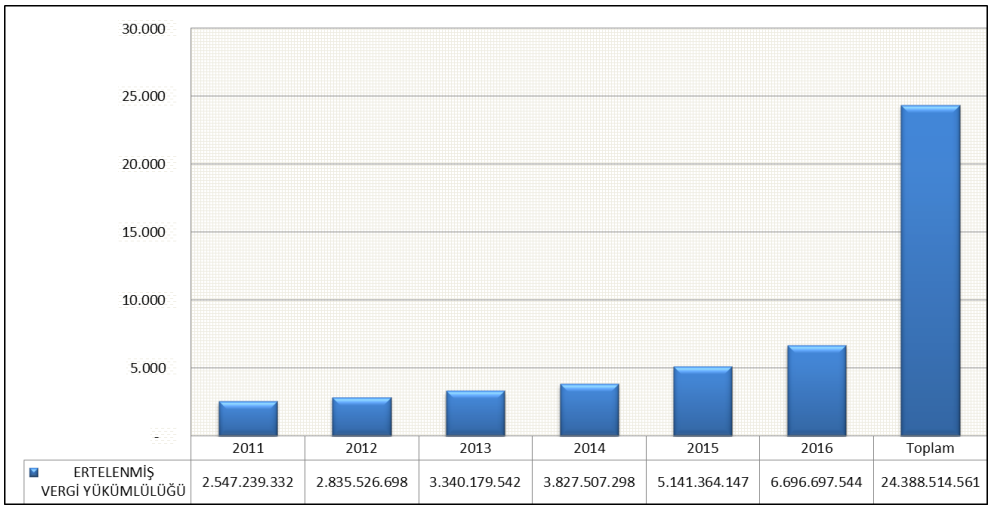
Çalışmanın bu kısmına kadar yapılan analizlerde tespit edilen, Tablo 10 ve Tablo 11 ile de sistemli bir şekilde sunulan bulgular, İmalat Sanayi Sektörü' nün dokuz alt

sektörü özelinde ve her bir sektöre ait firma bilgileri kullanılarak yapılan analizlere ilişkin bulgulardır. Bu noktada, çalışma ile ilgilenen taraflar, alt sektör özelinde değil de İmalat Sanayi Sektörü'nün geneline ilişkin bilgilerin kullanılmasıyla yapılacak olan analizlerde elde edilecek sonuçların, alt sektörler özelinde elde edilen sonuçlarla tutarlı olup olmadığının tespiti amacıyla Grafik 92, 93, 94 ve 95 oluşturulmuştur.



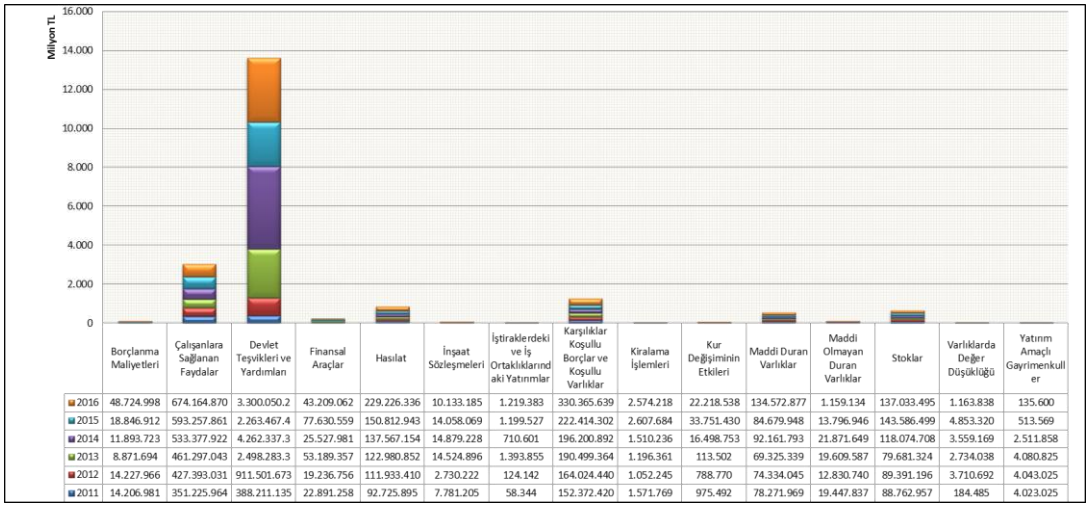
Grafik 92: İmalat Sanayi Ana Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları

Grafik 92; ana sektörde faaliyet gösteren firmalara ait ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının yıllık seyrini göstermektedir. Çalışmanın yapıldığı dönem itibariyle, İmalat Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren ve hisseleri borsada alınıp satılan firma sayısı 193 olup, bu firmalardan 35'inin yeterli sayıda verisine ulaşılamadığından ötürü, analizler 158 firma verisi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Grafik 92'ye göre bahse konu 158 firmanın ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarları 2015 yılı haricinde sürekli olarak artmaktadır. Çalışmaya konu 158 firmanın ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarları da yıllar itibariyle artış göstermektedir. Bu artışa ilişkin İmalat Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren 158 firmanın ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının yıllık seyri, Grafik 93'te gösterilmektedir.



Grafik 93: İmalat Sanayi Ana Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları

Grafik 94, 'İmalat Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösterenlerden verisine ulaşılabilen 158 firmanın bilançolarında yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamalarının neler olduğunu ve ilgili standartların ertelenmiş vergi varlığı tutarı üzerindeki etkisini, yıllar itibariyle, göstermek amacıyla düzenlenmiştir.



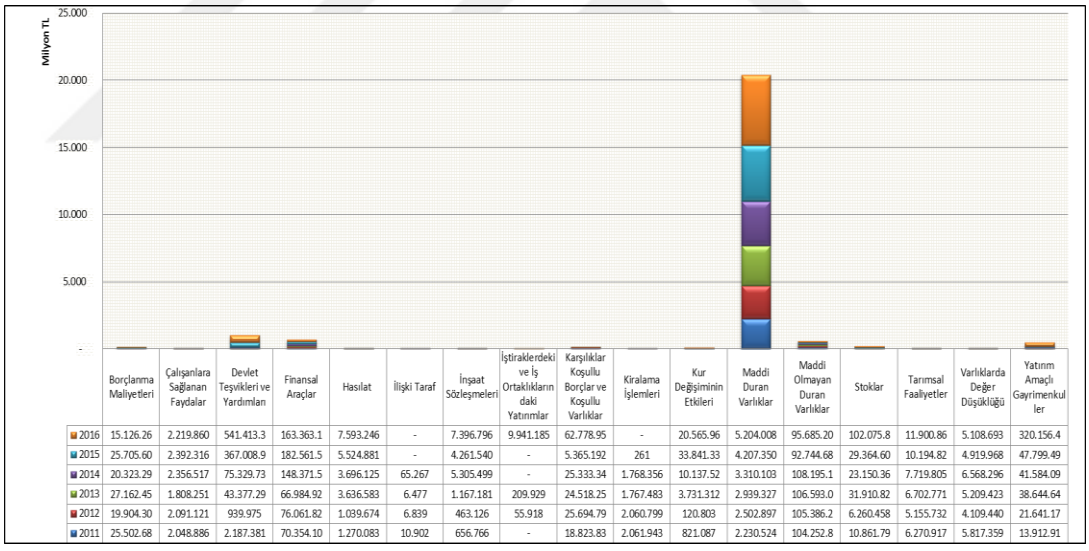
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	İnşaat Sözleşmeleri	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Kiralama İşlemleri	Kur Değişiminin Etkileri	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	48.724.998	674.164.870	3.300.050.2	43.209.062	229.226.336	10.133.185	1.219.383	330.365.639	2.574.218	22.218.538	134.572.877	1.159.134	137.033.495	1.163.838	135.600
2015	18.846.912	593.257.861	2.263.467.4	77.630.559	150.812.943	14.058.069	1.199.527	222.414.302	2.607.684	33.751.430	84.679.948	13.796.946	143.586.499	4.853.320	513.569
2014	11.893.723	533.377.922	4.262.337.3	25.527.981	137.567.154	14.879.228	710.601	196.200.892	1.510.236	16.498.753	92.161.793	21.871.649	118.074.708	3.559.169	2.511.858
2013	8.871.694	461.297.043	2.498.283.3	53.189.357	122.980.852	14.524.896	1.393.855	190.499.364	1.196.361	113.502	69.325.339	19.609.587	79.681.324	2.734.038	4.080.825
2012	14.227.966	427.393.031	911.501.673	19.236.756	111.933.410	2.730.222	124.142	164.024.440	1.052.245	788.770	74.334.045	12.830.740	89.391.196	3.710.692	4.043.025
2011	14.206.981	351.225.964	388.211.135	22.891.258	92.725.895	7.781.205	58.344	152.372.420	1.571.769	975.492	78.271.969	19.447.837	88.762.957	184.485	4.023.025

Grafik 94: İmalat Sanayi Ana Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 94 incelendiğinde, görülmektedir ki; sektörde faaliyet gösteren 158 firmanın muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarını etkileyen en

önemli standart uygulamaları, Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ile Çalışanlara Sağlanan Faydalar standartlarıdır. Bu iki standardın, sektördeki 158 firma bilançosunda yer alan ertelenmiş vergi varlığı tutarına 6 yıllık süreçteki toplam katkısı yaklaşık olarak 16.600 Milyon TL'dir. Bu tutar, İmalat Sanayi Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarının (25.118 Milyon TL) %66'sına denk gelmektedir. Geriye kalan standartların etkisi ise nisbi olarak daha azdır. Bu tespitler, önceki analizlerle ve Tablo 10'da yer verilen bilgilerle de tutarlıdır.

Benzer şekilde, Grafik 95'de Tablo 10'da yer verilen bilgilerle tutarlı bulgulara sahiptir. Grafik 95, İmalat Sanayi Sektörü'nde faaliyet gösteren ve verisine ulaşılabilen 158 firma bilançosunda yer alan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının ortaya çıkmasına neden olan en önemli standart uygulamalarını ve ilgili standartların ertelenmiş vergi yükümlülüğü üzerindeki etkilerini göstermektedir.



	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımlar	Finansal Araçlar	Hasılat	İlişki Taraf	İnşaat Sözleşmeleri	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Kiralama İşlemleri	Kur Değişiminin Etkileri	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Tarımsal Faaliyetler	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	15.126.26	2.219.860	541.413.3	163.363.1	7.593.246	-	7.396.796	9.941.185	62.778.95	-	20.565.96	5.204.008	95.685.20	102.075.8	11.900.86	5.108.693	320.156.4
2015	25.705.60	2.392.316	367.008.9	182.561.5	5.524.881	-	4.261.540	-	5.365.192	261	33.841.33	4.207.350	92.744.68	29.364.60	10.194.82	4.919.968	47.799.49
2014	20.323.29	2.356.517	75.329.73	148.371.5	3.696.125	65.267	5.305.499	-	25.333.34	1.768.356	10.137.52	3.310.103	108.195.1	23.150.36	7.719.805	6.568.296	41.584.09
2013	27.162.45	1.808.251	43.377.29	66.984.92	3.636.583	6.477	1.167.181	209.929	24.518.25	1.767.483	3.731.312	2.939.327	106.593.0	31.910.82	6.702.771	5.209.423	38.644.64
2012	19.904.30	2.091.121	939.975	76.061.82	1.039.674	6.839	463.126	55.918	25.694.79	2.060.799	120.803	2.502.897	105.386.2	6.260.458	5.155.732	4.109.440	21.641.17
2011	25.502.68	2.048.886	2.187.381	70.354.10	1.270.083	10.902	656.766	-	18.823.83	2.061.943	821.087	2.230.524	104.252.8	10.861.79	6.270.917	5.817.359	13.912.91

Grafik 95: İmalat Sanayi Ana Sektöründe Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standart Uygulamaları

Grafik 95'e göre; analize konu olan 158 firmanın muhasebe süreçlerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarını etkileyen en önemli standartların, Maddi Duran Varlıklar ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartları olduğu görülmektedir. Bu iki standardın, sektördeki 158 firma bilançosunda yer alan

ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarına 6 yıllık süreçteki toplam katkısı yaklaşık olarak 21 Milyon TL'dir. Bu tutar, İmalat Sanayi Sektörü'nde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarının (24.388 Milyon TL'nin) %86'sına denk gelmektedir. Geriye kalan standartların etkisi ise nisbi olarak daha azdır.

Tablo 12 ve Tablo 13; buraya kadar yapılan tüm analizler sonucunda ulaşılan bulguların ilgili taraflarca kolay anlaşılmasını ve sektördeki ertelenmiş vergi varlığına ve yükümlülüğüne etki eden standartların ve hesap kalemlerinin neler olduğunu ortaya koymak amacıyla oluşturulmuştur.

Tablo 12: Standart Matrisi

	(1) Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü		(2) Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü		(3) Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü		(4) Metal Ana Sanayi Sektörü		(5) Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü		(6) Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü		(7) Gıda, İçki ve Tütün Sektörü		(8) Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü		(9) Diğer İmalat Sanayi Sektörü		TOPLAM (Milyon TL)	
Standartlar	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*
Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi	✓		✓		✓		✓		✓		✓		✓	✓	✓				13.623	1.030
Maddi Duran Varlıklar	✓	✓	✓	✓		✓	✓	✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓		✓	533	20.394
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	✓		✓				✓		✓		✓		✓		✓		✓		3.040	12
Hasılat			✓								✓		✓		✓	✓			845	22
İnşaat Sözleşmeleri					✓	✓													64	19
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		✓			✓	✓				✓		✓							88	612
Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar		✓	✓		✓						✓			✓				✓	1.255	162
Stoklar													✓						656	203
Varlıklarda Değer Düşüklüğü		✓					✓							✓					16	31
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller										✓						✓			15	483
Tarımsal Faaliyetler																✓			0,4	47

NOT:

1) ✓ işaretli EVV; hangi standart uygulamalarının hangi sektörde ertelenmiş vergi varlığına neden olduğunu göstermektedir. Benzer şekilde ✓ işaretli EVY de hangi standart uygulamalarının hangi sektörde ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olduğunu göstermektedir.

2) Standartlar sütunu; tüm standartlar yerine ayrıntılı tablolarla desteklenmiş grafik analizlerinde tespit edilen ve alt sektörlerdeki ertelenmiş vergi varlığına ya da yükümlülüğüne neden olan **en önemli** standart uygulamalarını içermektedir.

3) Toplam sütunu; her bir satırdaki standart uygulamasının tüm alt sektörlerde toplamda ne kadarlık ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğüne neden olduğunu ortaya koymak için oluşturulmuştur.

Tablo 12; ilgili sektörlerdeki ertelenmiş vergi varlığına ve yükümlülüğüne neden olan en önemli standart uygulamalarını ve bu standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarlarını göstermektedir. Tablo 12, daha önce de belirtildiği gibi, Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ile Çalışanlara Sağlanan Faydalar standartlarının hemen hemen tüm sektörlerde

ertelenmiş vergi varlığına; Maddi Duran Varlıklar ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarının da ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olduğu görülmektedir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü yaratması açısından sadece bir alt sektöre etki etmesine karşın, 6 yıllık süre içinde neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarı (1.030 Milyon TL) nedeniyle önemli görülmesi gereken bir diğer hesap da Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi hesabıdır.

Tablo 13: Hesap Matrisi

	(1) Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörü		(2) Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörü		(3) Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü		(4) Metal Ana Sanayi Sektörü		(5) Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü		(6) Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörü		(7) Gıda, İçki ve Tütün Sektörü		(8) Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü		(9) Diğer İmalat Sanayi Sektörü		TOPLAM (Milyon TL)	
Ana Hesaplar	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*	*EVV*	*EVY*
Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları	✓		✓		✓		✓		✓		✓		✓		✓		✓		**3.176**	**118**
Devlet Teşvikleri ve Yatırımları	✓		✓		✓		✓		✓		✓		✓		✓				**13.623**	**1.030**
Maddi Duran Varlıklar	✓	✓	✓	✓		✓		✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓		✓	**571**	**20.283**
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	✓		✓				✓	✓			✓		✓		✓		✓		**3.040**	**12**
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		✓				✓				✓	✓	✓							**148**	**612**
Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar		✓			✓													✓	**1.206**	**161**
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar		✓																	**5**	**25**
Yıllara Yaygın İnşaat Giderleri					✓	✓													**64**	**19**
Diğer Duran Varlıklar																			**1**	**0,16**
Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç / Kayıpları								✓						✓	✓				**12**	**135**
Ticari Alacaklar													✓			✓			**774**	**21**
Stoklar													✓						**659**	**176**
Ticari Borçlar																			**6**	**27**
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller									✓							✓			**15**	**491**
Canlı Varlıklar																✓			**0,04**	**47**
Finansal Yatırımlar																✓			**34**	**316**

NOT:

1) ✓ işaretli EVV; hangi hesap kalemlerinin hangi sektörde ertelenmiş vergi varlığına neden olduğunu göstermektedir. Benzer şekilde ✓ işaretli EVY de hangi hesap kalemlerinin hangi sektörde ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olduğunu göstermektedir.

2) Ana Hesaplar sütunu; tüm hesaplar yerine ayrıntılı tablolarla desteklenmiş grafik analizlerinde tespit edilen ve alt sektörlerdeki ertelenmiş vergi varlığına ya da yükümlülüğüne neden olan **en önemli** hesap kalemlerini içermektedir.

3) Toplam sütunu; her bir satırdaki hesap kaleminin, tüm alt sektörlerde, toplamda ne kadarlık ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğüne neden olduğunu ortaya koymak için oluşturulmuştur.

Tablo 13; ilgili sektörlerdeki ertelenmiş vergi varlığına ve yükümlülüğüne neden olan en önemli hesap kalemlerini ve bu hesapların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarlarını göstermektedir. Bu tabloda öne çıkan hesaplar ise, ertelenmiş vergi varlığı yaratması açısından, Devlet Teşvikleri ve Yatırımları, Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar ile Geçmiş Yıllar Karları ve Zararları hesapları; ertelenmiş vergi yükümlülüğü yaratması açısından da Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Devlet Teşvikleri ve Yatırımları hesaplarıdır.

Ertelenmiş vergi varlığı yaratması açısından sadece bir alt sektöre etki etmesine karşın, 6 yıllık süre içinde neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarı (1.206 Milyon TL) nedeniyle önemli görülmesi gereken bir diğer hesap da Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar hesabıdır (Tablo 13). Tablo 13'e ilişkin detaylı bir bakışla, Ticari Alacaklar, Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesaplarının da büyük tutarlı ertelenmiş vergi varlığı yarattığı söylenebilir. Tablo 12, bu durumu destekler niteliktedir ve Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, Hasılat, Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Standartlarının da önemli büyüklükte ertelenmiş vergi varlığına neden olduğunu göstermektedir.

3.5 İSTATİSTİKİ ANALİZLER

3.5.1 İstatistiki Analizlerde Kullanılacak Veri ve Metodoloji

Çalışmada, BİST İmalat Sanayi Sektörünün 9 alt sektöründen 158 firmanın 2011-2016 dönemleri arasındaki 6 yıllık finansal tablo ve dipnot bilgileri, veri olarak kullanılmıştır (Tablo 14).

Tablo 14: Çalışmaya Konu Firmaların Sektörlere Göre Dağılımı

Alt Sektörler	Sektördeki Toplam Firma Sayısı	Verisine Ulaşılamayan Firma Sayısı	Çalışmaya Konu Olan Firma Sayısı
Taş ve Toprağa Dayalı İmalat	28	3	25
Orman Ürünleri ve Mobilya	4	0	4
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	30	5	25
Metal Ana Sanayi	18	3	15
Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler	35	10	25
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	17	3	14
Gıda, İçki ve Tütün	30	5	25
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	27	4	23
Diğer İmalat Sanayi	4	2	2
TOPLAM	**193**	**35**	**158**

Not: Firmalara ilişkin faaliyet raporları, www.kap.gov.tr web sayfasından temin edilmiştir.

Çalışmada, öncelikle Ertelenmiş Vergi Varlığına ve Yükümlülüğüne neden olan hesap kalemlerinin neler olduğu ve bu hesap kalemlerinin hangi tutarda vergi varlığı ve yükümlülüğü yarattığı, her bir firma için ayrı ayrı belirlenmiş, sonrasında ise bu hesaplarla ilişkili olan standartlar tespit edilmiştir. Hangi standartların ertelenmiş vergi varlığına ya da yükümlülüğüne neden olduğunun tespit edilebilmesi için, 6 yıllık dönemde, 224 hesap kalemine ilişkin toplam 4.795 adet tutar verisi kullanılmıştır. Çalışmaya temel teşkil eden bu veriler, her bir firmanın 6 yıllık faaliyet raporlarının (toplam da 948 faaliyet raporunun) detaylı bir şekilde incelenmesi sonucunda ortaya konulmuştur. İlgili verilerin kullanılmasıyla yapılan ön analizlere ait istatistiki bilgiler Tablo 15'de özetlenmiştir.

Tablo 15: Standart Uygulamalarının Neden Olduğu Ertelenmiş Vergi Varlığına ve Yükümlülüğüne İlişkin Özet İstatistiki Bilgiler

		Ortalama	Standart Sapma	Basıklık	Çarpıklık
Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standartlar	*Borçlanma Maliyetleri*	123.178	1.241.624	659	24
	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	3.207.507	8.649.179	72	7
	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	4.777.148	15.025.714	46	6
	Finansal Araçlar	254.942	1.181.360	332	17
	Hasılat	891.610	3.633.478	190	12
	İlişkili Taraf	2.213	27.241	204	14
	İnşaat Sözleşmeleri	67.623	910.177	212	14
	İşt. ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar	4.964	53.344	161	12
	Karşılıklar Koş. Borç.ve Koş.Var.	1.324.765	5.979.148	94	9
	Kiralama İşlemleri	11.089	114.984	128	11
	Kur Değişiminin Etkileri	78.425	1.337.481	477	21
	Maddi Duran Varlıklar	562.601	2.410.573	77	8
	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	93.582	809.856	160	12
	Stoklar	692.542	2.513.219	55	7
	Tarımsal Faaliyetler	43	911	488	22
	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	17.094	193.514	237	15
	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	16.148	239.087	257	16
	Diğer	4.777.148	15.025.714	46	6
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standartlar	*Borçlanma Maliyetleri*	141.060	1.020.802	89	9
	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	13.625	89.976	86	9
	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	1.086.769	20.384.389	521	22
	Finansal Araçlar	746.516	4.451.390	131	10
	Hasılat	24.009	216.239	170	13
	İlişkili Taraf	94	1.762	814	28
	İnşaat Sözleşmeleri	20.307	327.717	368	19
	İşt. ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar	10.767	322.943	947	31
	Karşılıklar Koş. Borç.ve Koş.Var.	171.429	2.087.932	602	23
	Kiralama İşlemleri	8.079	124.496	239	15
	Kur Değişiminin Etkileri	73.015	1.324.158	507	22
	Maddi Duran Varlıklar	21.512.881	91.053.518	158	11
	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	646.474	3.757.710	39	6
	Stoklar	214.793	2.797.020	709	25
	Tarımsal Faaliyetler	50.575	656.362	212	14
	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	33.474	348.885	149	12
	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	510.273	8.878.058	913	30
	Diğer	462.142	2.437.118	74	8

Not:
*"Ortalama" sütunu; her bir standardın sektörde neden olduğu toplam ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüklerinin firma başına düşen yıllık ortalama tutarını ifade etmektedir. Örneğin Borçlanma Maliyetleri Standardı'nın sektörde neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarı, 116.772.274 TL'dir. Çalışmaya konu olan 158 firma ve 6 yıllık zaman dilimi dikkate alındığında, ertelenmiş vergi varlığının firma başına yıllık ortalama tutarı (116.772.274 / (158 firma * 6 yıl))=123.178 TL'dir.*

Tablo 15'in "ortalama" başlıklı sütunu, standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarlarına ilişkin özet istatistiki bilgileri sunmakta, böylece, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarlarının standartlar bazında karşılaştırılabilmesine imkân vermektedir. Tablo 15'de yer alan basıklık ve çarpıklık katsayıları, kabul edilebilir sınırların (basıklık için 3, çarpıklık için ise 0) oldukça üzerinde çıkmıştır. Bu durum, verilerin normal dağılım özelliği göstermediğine işaret

etmektedir. Verilerin normal dağılıma uygunluğunu tespit etmek amacıyla kullanılan Kolmogorov Smirnov Testi sonuçları da aynı sonucu ortaya koymaktadır (Tablo 16).

Tablo 16: Standart Uygulamalarının Neden Olduğu Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü Tutarları İçin Normallik Testi Sonuçları

	Kolmogorov-Smirnov Testi	
	İstatistik Değeri	**Assymp.Sig. (Anlamlılık Düzeyi)**
Ertelenmiş Vergi Varlığı	30.90	0.0000
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	20.15	0.0000

Tablo 16'da yer alan Assymp.Sig. (anlamlılık) sütunundaki değerlerin, istatistiksel anlamlılık hesaplamalarında sınır değeri kabul edilen 0,05 veya 0,1'den küçük olması çalışmaya konu olan EVV ve EVY tutarlarının normal dağılım özelliği göstermediğini, başka bir ifadeyle dağılımların normal dağılımdan anlamlı bir şekilde farklılık gösterdiğini ifade etmektedir. Verilerin normal dağılım sergilememesi nedeniyle; çalışma amacı doğrultusunda gerçekleştirilecek analizler, parametrik olmayan testlerden olan Mann-Whitney U testi ve Kruskal Wallis H testi kullanılarak belirlenmeye çalışılmıştır.

"x" standardının uygulaması nedeniyle "i" sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarları ile analize konu edilen zaman dilimi boyunca aynı sektörde farklı standartların uygulanması nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarları arasında istatistiksel anlamda fark olup olmadığı, Mann-Whitney U testi ile analiz edilmiştir. Mann-Whitney U testi, çalışmaya konu olan serilerin normal dağılmaması nedeniyle t-istatistiğinin uygulanamadığı durumlarda t-istatistiğinin alternatifi olarak kullanılır. İki seriye ait ortalamanın karşılaştırılması amacıyla kullanılan Mann-Whitney U testinin istatistik değeri Denklem 1'deki gibi hesaplanabilir (Tekin, 2006: 168-174). Denklem 2 ve Denklem 3, ilgili analiz tekniğinin uygulanabilmesi için hesaplanması zorunlu diğer eşitlikleri göstermektedir (Bozkurt, 2015).

$$U = n_1 n_2 + \frac{n_1(n_1+1)}{2} - \sum R_1 \quad (1)$$

$$\sigma_u = \sqrt{\frac{n_1 n_2 (n_1 + n_2 + 1)}{12}} \quad (2)$$

$$Z = \frac{U - \frac{n_1 n_2}{2}}{\sigma_u} \quad (3)$$

n_1: Birinci örnek kütledeki gözlem miktarını,

n_2: İkinci örnek kütledeki gözlem miktarını,

R_1: Birinci örnek kütledeki değerleri,

σ : Standart sapmayı ve

Z: Z istatistik değerini ifade etmektedir.

Mann-Whitney U testi kısaca şöyle uygulanır (Bozkurt, 2015): (i) Denklem 3 ile hesaplanan Z istatistik değeri ile Z-dağılım çizelgesinden tespit edilen %10 anlamlılık seviyeli kritik değer ($Z_{\alpha/2}$) karşılaştırılır ve (ii) $Z < Z_{\alpha/2}$ şartı sağlandığı (sağlanmadığı) taktirde; "x" standardının uygulaması nedeniyle "i" sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarlarının, analize konu edilen zaman dilimi boyunca aynı sektörde farklı standartların uygulanması nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarlarından istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmadığı (farklılaştığı) yargısına ulaşılır.

Bir ya da iki ana kütleye ilişkin hipotez sınamalarının yapıldığı Mann-Whitney U testinin aksine ikiden fazla ana kütleyle ilgili hipotez sınamaları için ANOVA testi kullanılır. Ancak verilerin normal dağılım sergilememesinden dolayı, bu çalışmada, "i" sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarlarının çalışmaya konu olan standart uygulamalarına göre farklılık gösterip göstermediği, ANOVA testinin parametrik olmayan verilerde kullanılabilen hali olan Kruskal Wallis H testi ile incelenmiştir. Sözü edilen testinin uygulanma süreci şöyle özetlenebilir (Tekin, 2006):

(i)Denklem 4 yardımıyla H istatistiği hesaplanır,

(ii)X^2 dağılım çizelgesinden %10 anlamlılık seviyeli ve (k-1) serbestlik dereceli kritik değer (X^2_k) belirlenir,

(iii)H istatistiği ile X^2_k kritik değeri karşılaştırılır ve

(iv)H < X^2_k şartı sağlandığı takdirde, "i" sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıklarının ve yükümlülüklerinin çalışmaya konu olan standart uygulamalarına göre farklılık göstermediği yargısına varılır.

$$H = \frac{12}{N(N+1)}\left[\frac{(\sum R_1)^2}{n_1} + \frac{(\sum R_2)^2}{n_2} + ... \frac{(\sum R_k)^2}{n_k}\right] - 3(N+1) \qquad (4)$$

n_k: k'nıncı örnek kütledeki gözlem miktarını,
R_k: k'nıncı örnek kütledeki değerleri,
k: Örnek kütle sayısını ve
N: Örnek kütlelerin tamamındaki toplam gözlem miktarını ifade etmektedir.
SPSS-16 programı kullanılarak yapılan ilgili analizlere ilişkin bulgular, aşağıdaki başlıklar altında ele alınmaktadır.

3.5.2 Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standartlara İlişkin Bulgular

Çalışmaya esas teşkil eden her bir alt sektör ve ana sektör için ayrı ayrı olmak üzere, ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının, belli standartların uygulanması nedeniyle farklılaşıp farklılaşmadığını ortaya koymak için yapılan analizlerde şu hipotezler test edilmiştir:

Mann-Whitney U testi için;
H_0: "x" standardının uygulanması nedeniyle "i" sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları ile diğer standartların uygulanması nedeniyle aynı sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları arasında istatistiksel anlamda bir fark yoktur.
H_1: "x" standardının uygulanması nedeniyle "i" sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları ile diğer standartların uygulanması nedeniyle aynı sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları arasında istatistiksel anlamda fark vardır.

Kruskal Wallis H testi için;

H_0: "i" sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları, uygulanan standartlara göre istatistiki açıdan farklılık göstermezler.

H_1: "i" sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarları, uygulanan standartlara göre istatistiki açıdan farklılık gösterirler.

Hipotezlerin test edilmesi amacıyla yapılan analizlere ilişkin bulgular, alt sektörler ve ana sektör bazında Tablo 17'de sunulmaktadır (Tablo 17'nin oluşturulması için SPSS-16 programında 380 ayrı analiz gerçekleştirilmiştir).

Tablo 17'nin Mann-Whitney U testi sonuçlarına yer verilen alanlarda bulunan bulgulardan standart isimlerine karşılık gelenler, ilgili sektör için o standardın neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı toplam tutarını göstermektedir. "Mann-Whitney U" ifadesine karşılık gelenler, o sektörde yapılan analizler sonucunda elde edilen Mann-Whitney U testinin istatistik değerini vermektedir. "Anlamlılık Düzeyi" ifadesine karşılık gelenler ise ilgili standart nedeniyle o sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının, diğer standartlar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarından istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklı olup olmadığını göstermektedir. İstatistiksel anlamda farklı olanlar, **koyu** yazılarak vurgulanmıştır. Bu çalışmada ki anlamlılık düzeyi, %5 olarak belirlenmiştir. Çünkü: ekonomik analizlerde %5 ve %1 sıklıkla (Gujarati, 2001: 132), kullanılan anlamlılık seviyeleridir (Orhunbilge, 1996: 28). Tablo 17'de analiz sonucu boş bırakılan yerler; ilgili standardın, tabloda yer verilen sektörde herhangi bir ertelenmiş vergi varlığı yaratmadığı bilgisini sunmaktadır. Son olarak Tablo 17'de en aşağıda yer verilen "KWH TESTİ" bölümü de Kruskal Wallis H testi analizlerine ilişkin bulguları sunmaktadır.

Tablo 17'de yer alan ve istatistiksel olarak anlamlı olan bulgular, incelendiğinde; Kiralama İşlemleri ile İnşaat Sözleşmeleri dışındaki tüm standartların İmalat Ana Sanayi sektöründe istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi varlığı yarattığı görülmektedir.

Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sanayi alt sektöründe; Borçlanma Maliyetleri, Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Devlet Teşvikleri ve Yardımları, Finansal Araçlar,

Hasılat, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Stoklar standartlarının neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları, istatistiksel olarak anlamlı bir şeklide diğer standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarından farklılaşmaktadır. Bu standartlardan, Borçlanma Maliyetleri standardının yaklaşık 806 Bin TL, Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardının yaklaşık 376 Milyon TL, Devlet Teşvikleri ve Yardımları standardının 717 Milyon TL, Finansal Araçlar standardının 23 Milyon TL, Hasılat standardının 74 Milyon TL, Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardının 18 Bin TL ve Stoklar Standardı'nın da 38 Milyon TL ertelenmiş vergi varlığı yarattığı tespit edilmiştir.

Orman Ürünleri ve Mobilya alt sektörü incelendiğinde; sadece Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Finansal Araçlar, Devlet Teşvikleri ve Yardımları ile Stoklar standartlarının neden olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının istatistiksel açıdan anlamlı oldukları görülmektedir. Bu standartlardan Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardının yaklaşık olarak 14 Milyon TL'lik, Finansal Araçlar standardının 885 Bin TL, Devlet Teşvikleri ve Yardımları standardının 111 Milyon TL ve Stoklar standardının da 2,9 Milyon TL'lik ertelenmiş vergi varlığına neden olduğu ortaya konulmuştur.

Tablo 17'deki sonuçlar, Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım alt sektörü özelinde ele alındığında ise görülmektedir ki; Borçlanma Maliyetleri standardının, Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardının, Devlet Teşvikleri ve Yardımları standardının, Finansal Araçlar standardının, Hasılat standardının Kur Değişiminin Etkileri standardının, Stoklar standardının ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardının neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları, istatistiksel olarak anlamlıdır. İlgili standartlardan Borçlanma Maliyetleri standardı yaklaşık 18 Milyon TL, Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı 730 Milyon TL, Devlet Teşvikleri ve Yardımları standardı 6 Milyar TL, Finansal Araçlar standardı 104 Milyon TL, Hasılat Standardı 281 Milyon TL, Kur Değişiminin Etkileri standardı 1 Milyon TL, Stoklar standardı da 196 Milyon TL ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü 1 Milyon TL düzeyinde ertelenmiş vergi varlığı yaratmıştır.

Tablo 17'ye göre, Metal Ana Sanayi alt sektöründe istatistiki açıdan anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi varlığına neden olan standart uygulamaları ise şöyledir: Borçlanma Maliyetleri standardı (yaklaşık 4 Milyon TL), Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı (797 Milyon TL), Devlet Teşvikleri ve Yardımları standardı (437 Milyon TL), Finansal Araçlar standardı (61 Milyon TL), Hasılat standardı (174 Milyon TL), Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı (142 Milyon TL), Maddi Duran Varlıklar standardı (215 Milyon TL), Stoklar standardı (126 Milyon TL) ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü (6 Milyon TL).

Borçlanma Maliyetleri standardı (18 Milyon TL), Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı (601 Milyon TL), Devlet Teşvikleri ve Yardımları standardı (6 Milyar TL), Finansal Araçlar standardı (15 Milyon TL), Maddi Duran Varlıklar standardı (41 Milyon TL), Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı (143 Bin TL) ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı (357 Milyon TL), Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler alt sektöründe istatistiki açıdan anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi varlığına neden olan standart uygulamalarıdır.

Kâğıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın alt sektörü incelendiğinde; Borçlanma Maliyetleri (76 Bin TL), Çalışanlara Sağlanan Faydalar (142 Milyon TL), Finansal Araçlar (5 Milyon TL), Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (43 Milyon TL), Kur Değişiminin Etkileri (196 TL), Maddi Olmayan Duran Varlıklar (19 Milyon TL) ve Stoklar (4 Milyon TL) standartlarının, istatistiki olarak anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi varlığı yarattığı görülmektedir.

Borçlanma Maliyetleri (17 Milyon TL), Çalışanlara Sağlanan Faydalar (217 Milyon TL), Devlet Teşvik ve Yardımları (239 Milyon TL), Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (9 Milyon TL), Kur Değişiminin Etkileri (35 Bin TL), Maddi Olmayan Duran Varlıklar (579 Bin TL), Maddi Duran Varlıklar (62 Milyon TL), Stoklar (90 Milyon TL) ve Tarımsal Faaliyetler (18 Bin TL) standartlarının, istatistiki olarak anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi varlığına neden olduğu sektör ise Gıda, İçki ve Tütün alt sektörüdür.

Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri alt sektöründe de; Borçlanma Maliyetleri (55 Milyon TL), Çalışanlara Sağlanan Faydalar (152 Milyon TL), Devlet Teşvikleri ve Yardımları (69 Milyon TL), İlişkili Taraf Açıklamaları (105 Bin TL), İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar (1 Milyon TL), Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (10 Milyon TL), Maddi Duran Varlıklar (101 Milyon TL), Maddi Olmayan Duran Varlıklar (6 Milyon TL), Stoklar (32 Milyon TL) ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü (702 Bin TL) standartlarının neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarları, istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur.

Son olarak Diğer İmalat Sanayi alt sektöründe ise sadece Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (256 Bin TL) standardı, istatistiki olarak anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi varlığı yaratmıştır.

Tablo 17: Ertelenmiş Vergi Varlıklarına İlişkin Analiz Sonuçları

STANDARTLAR		Taş ve Toprağa Dayalı İmalat	Orman Ürünleri ve Mobilya	Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	Metal Ana Sanayi	Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler
Borçlanma Maliyetleri		806,872.00	1.633.839,00	18.615.573,00	4.389.196,00	18.440.837,00
	Mann-Whitney U	**741.00**	182.00	**8,360.00**	**2,063.00**	**4,697.00**
	Z İstatistik Değeri	**-3.82**	-0.84	**-5.22**	**-3.36**	**-3.65**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	0.39	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Çalışanlara Sağlanan Faydalar		376,428,830.00	14.574.765,00	730.113.821,00	797.646.068,00	601.239.786,00
	Mann-Whitney U	**19,387.00**	**512.00**	**37,543.00**	**7,522.00**	**26,381.00**
	Z İstatistik Değeri	**-8.83**	**-2.42**	**-4.88**	**-6.87**	**-6.34**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.02**	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Devlet Teşvikleri ve Yardımları		717,063,551.00	111.208.957,00	6.020.526.319,00	437.665.559,00	5.968.064.329,00
	Mann-Whitney U	**3,803.00**	**191.00**	**3,905.00**	**2,136.00**	**213.00**
	Z İstatistik Değeri	**-6.79**	**-2.94**	**-8.50**	**-2.26**	**-7.75**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.02**	**0.00**
Diğer		916.303.062,00	29.481.830,00	876.269.485,00	741.117.751,00	444.071.526,00
	Mann-Whitney U	**23,955.00**	103.00	**33,279.50**	**8,137.00**	28,171.00
	Z İstatistik Değeri	**-2.73**	-2.10	**-2.45**	**-3.31**	-0.45
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	0.35	**0.01**	**0.00**	0.64
Finansal Araçlar		23.663.023,00	885.931,00	104.399.430,00	61.295.809,00	15.906.314,00
	Mann-Whitney U	**9.741.00**	**141.00**	**14,387.00**	**5,260.00**	**7,864.00**
	Z İstatistik Değeri	**-3.74**	**-3.53**	**-5.18**	**-1.99**	**-3.30**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.04**	**0.00**
Hasılat		74.938.988,00	9.087.237,00	281.375.782,00	174.190.283,00	89.724.737,00
	Mann-Whitney U	**18,752.50**	564.00	**34,140.00**	**10,584.00**	26,435.00
	Z İstatistik Değeri	**-4.71**	-0.31	**-2.33**	**-3.35**	-1.66
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	0.75	**0.02**	**0.00**	0.09
İlişkili Taraf		0.00	0.00	506,880.00	0.00	0.00
	Mann-Whitney U	-	-	444.00	-	-
	Z İstatistik Değeri	-	-	-1.13	-	-
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	0.25	-	-
İnşaat Sözleşmeleri		0.00	0.00	64.106.805,00	0.00	0.00
	Mann-Whitney U	-	-	3,392.00	-	-
	Z İstatistik Değeri	-	-	-0.94	-	-
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	0.34	-	-
İştiraklerdeki ve İş Ort. Yatırımlar		0.00	0.00	941,578.00	0.00	2.421.835,00
	Mann-Whitney U	-	-	587.00	-	1,305.00
	Z İstatistik Değeri	-	-	-0.71	-	-0.14
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	0.47	-	0.88
Karşılıklar Koş. Borçlar ve Koş. Varlıklar		84.810.619,00	6.019.064,00	890.800.555,00	142.151.577,00	68.752.591,00
	Mann-Whitney U	23,435.00	550.00	38,143.50	**8,764.00**	18,765.00
	Z İstatistik Değeri	-1.44	-0.09	-1.71	**-2.29**	-2.07
	Anlamlılık Düzeyi	0.14	0.92	0.08	**0.02**	0.38
Kiralama İşlemleri		0.00	0.00	0.00	0.00	6.700.974,00
	Mann-Whitney U	-	-	-	-	1,509.00
	Z İstatistik Değeri	-	-	-	-	-1.09
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	-	-	0.27
Kur Değişiminin Etkileri		0.00	524,00	1.338.882,00	29,333.00	72.199.089,00
	Mann-Whitney U	-	0.00	**1,036.00**	73.00	4,627.00
	Z İstatistik Değeri	-	-1.71	**-3.33**	-1.16	-1.66
	Anlamlılık Düzeyi	-	0.08	**0.00**	0.24	0.09
Maddi Duran Varlıklar		34.594.340,00	3,484,443.00	62.400.379,00	215.946.396,00	41.074.372,00
	Mann-Whitney U	8,394.00	185.00	12,758.00	**6,367.00**	**10,870.00**
	Z İstatistik Değeri	-0.88	-0.79	-0.56	**-3.29**	**-2.95**
	Anlamlılık Düzeyi	0.37	0.42	0.57	**0.00**	**0.00**
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		18,526.00	218,680.00	23.266.621,00	248.231,00	38.215.683,00
	Mann-Whitney U	**49.00**	42.00	4,665.00	301.00	4,186.50
	Z İstatistik Değeri	**-2.25**	-0.24	-0.29	-0.79	-1.10
	Anlamlılık Düzeyi	**0.03**	0.80	0.76	0.42	0.26
Stoklar		38.654.463,00	2.976.167,00	196.805.798,00	126.638.749,00	162.848.877,00
	Mann-Whitney U	**10,628.50**	**351.00**	**34,728.00**	**7,688.00**	24,195.00
	Z İstatistik Değeri	**-7.37**	**-2.72**	**-3.45**	**-4.40**	-0.16
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	0.87
Tarımsal Faaliyetler		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	Mann-Whitney U	-	-	-	-	-
	Z İstatistik Değeri	-	-	-	-	-
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	-	-	-
Varlıklarda Değer Düşüklüğü		2,014,824.00	0.00	1.326.349,00	6.464.642,00	143.231,00
	Mann-Whitney U	167.00	-	**1,740.00**	**832.00**	**451.00**
	Z İstatistik Değeri	-0.83	-	**-2.29**	**-2.56**	**-3.28**
	Anlamlılık Düzeyi	0.40	-	**0.02**	**0.01**	**0.00**
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		404.229,00	0.00	1.260,00	0.00	357.000,00
	Mann-Whitney U	280.00	-	8.00	-	**739.00**
	Z İstatistik Değeri	-0.23	-	-1.69	-	**-2.18**
	Anlamlılık Düzeyi	0.81	-	0.09	-	**0.02**
	TOPLAM	2.269.701.327,00	179.571.437,00	9.272.795.517,00	2.707.783.594,00	7.530.161.181,00
KWH TESTİ	*Ki-Kare*	**212.49**	**38.56**	**183.87**	**116.99**	**147.96**
	Serbestlik Derecesi	**11.00**	**10.00**	**15.00**	**11.00**	**14.00**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**

Tablo 17'nin Devamı

STANDARTLAR		Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın	Gıda, İçki ve Tütün	Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	Diğer İmalat Sanayi	TOPLAM (İMALAT SANAYİ)
Borçlanma Maliyetleri		76,538.00	17.341.958,00	55.467.461,00	0.00	116.772.274,00
	Mann-Whitney U	**118.00**	**8,033.00**	**10,342.00**	-	**225,020.50**
	Z İstatistik Değeri	**-2.89**	**-4.10**	**-4.04**	-	**-10.78**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.01**	**0.00**	-	**0.00**
Çalışanlara Sağlanan Faydalar		142.345.231,00	217.674.474,00	152.746.631,00	7.947.085,00	3.040.716.691,00
	Mann-Whitney U	**7,430.00**	**33,602.00**	**24,425.00**	176.00	**1,112,632.50**
	Z İstatistik Değeri	**-4.59**	**-2.35**	**-4.65**	-1.28	**-14.35**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.02**	**0.00**	0.19	**0.00**
Devlet Teşvikleri ve Yardımları		59.809.658,00	239.896.678,00	69.616.122,00	0.00	13.623.851.173,00
	Mann-Whitney U	1,743.00	**8,053.00**	**5,097.00**	-	**210,188.50**
	Z İstatistik Değeri	-1.15	**-4.28**	**-4.08**	-	**-12.97**
	Anlamlılık Düzeyi	0.25	**0.00**	**0.00**	-	**0.00**
Diğer		149.254.237,00	1.033.988.091,00	333.979.857,00	4.270.161,00	4.528.736.000,00
	Mann-Whitney U	**7,660.00**	**18,026.00**	**15,160.00**	121.00	**937,873.00**
	Z İstatistik Değeri	**-2.97**	**-5.27**	**-5.12**	-1.68	**-8.78**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	**0.00**	0.93	**0.00**
Finansal Araçlar		5.049.717,00	19.553.103,00	10.931.646,00	0.00	241.684.973,00
	Mann-Whitney U	**3,305.00**	12,698.00	8,497.00	-	**455,663.00**
	Z İstatistik Değeri	**-5.69**	-1.67	-1.01	-	**-8.53**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	0.09	0.31	-	**0.00**
Hasılat		64.188.797,00	114.841.626,00	36.011.826,00	887.314,00	845.246.590,00
	Mann-Whitney U	10,237.00	29,270.00	24,792.00	188.00	**1,126,081.00**
	Z İstatistik Değeri	-0.86	-0.62	-1.85	-0.40	**-5.58**
	Anlamlılık Düzeyi	0.38	0.53	0.06	0.68	**0.00**
İlişkili Taraf		1,051,746.00	433,657.00	105,203.00	0.00	2,097,486.00
	Mann-Whitney U	652.00	552.00	**418.00**	-	**15,568.00**
	Z İstatistik Değeri	-0.40	-0.49	**-2.88**	-	**-2.90**
	Anlamlılık Düzeyi	0.68	0.62	**0.00**	-	**0.00**
İnşaat Sözleşmeleri		0.00	0.00	0.00	0.00	64.106.805,00
	Mann-Whitney U	-	-	-	-	15,452.00
	Z İstatistik Değeri	-	-	-	-	-1.70
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	-	-	0.08
İştiraklerdeki ve İş Ort. Yatırımlar		0.00	0.00	1.342.439,00	0.00	4.705.852,00
	Mann-Whitney U	-	-	**2.430.00**	-	**26,807.00**
	Z İstatistik Değeri	-	-	**-2.26**	-	**-2.45**
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	**0.02**	-	**0.01**
Karşılıklar Koş. Borçlar ve Koş. Varlıklar		43.818.290,00	9.427.740,00	9.839.741,00	256.880,00	1.255.877.057,00
	Mann-Whitney U	**4,570.00**	**13,749.00**	**15,016.00**	**100.00**	**962,494.50**
	Z İstatistik Değeri	**-2.43**	**-4.35**	**-3.53**	**-2.97**	**-3.32**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.01**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Kiralama İşlemleri		0.00	3.571.831,00	239.708,00	0.00	10.512.513,00
	Mann-Whitney U	-	1,683.00	532.00	-	31,003.00
	Z İstatistik Değeri	-	-0.77	-0.48	-	-0.07
	Anlamlılık Düzeyi	-	0.43	0.62	-	0.93
Kur Değişiminin Etkileri		196.00	35.718,00	742.743,00	0.00	74.346.485,00
	Mann-Whitney U	**1.00**	**206.00**	1,408.00	-	**49,143.50**
	Z İstatistik Değeri	**-2.43**	**-2.93**	-1.21	-	**-4.89**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.02**	**0.00**	0.22	-	**0.00**
Maddi Duran Varlıklar		10.900.454,00	62.715.721,00	101.728.888,00	500,978.00	533.345.971,00
	Mann-Whitney U	2,121.00	**12,742.00**	**11,315.00**	38.00	**543,336.00**
	Z İstatistik Değeri	-0.99	**-2.65**	**-3.84**	-0.53	**-2.32**
	Anlamlılık Düzeyi	0.32	**0.00**	**0.00**	0.59	**0.02**
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		19,869,066.00	579.283,00	6.299.803,00	0.00	88.715.893,00
	Mann-Whitney U	**90.00**	**1,591.00**	**3,986.00**	-	**112,091.50**
	Z İstatistik Değeri	**-3.02**	**-3.63**	**-2.61**	-	**-3.44**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	**0.00**	-	**0.00**
Stoklar		4.539.833,00	90.218.926,00	32.223.714,00	1.623.652,00	656.530.179,00
	Mann-Whitney U	**3,254.00**	**19,547.00**	**18,866.00**	99.00	**842,595.50**
	Z İstatistik Değeri	**-4.16**	**-3.52**	**-2.40**	-1.05	**-8.66**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	**0.01**	0.30	**0.00**
Tarımsal Faaliyetler		0.00	18,675.00	21,635.00	0.00	40,310.00
	Mann-Whitney U	-	**114.00**	138.00	-	**1,216.00**
	Z İstatistik Değeri	-	**-2.04**	-1.01	-	**-2.45**
	Anlamlılık Düzeyi	-	**0.04**	0.31	-	**0.01**
Varlıklarda Değer Düşüklüğü		0.00	5.553.770,00	702.726,00	0.00	16.205.542,00
	Mann-Whitney U	-	1,873.00	**1,254.00**	-	**50,122.00**
	Z İstatistik Değeri	-	-1.00	**-3.35**	-	**-4.77**
	Anlamlılık Düzeyi	-	0.31	**0.00**	-	**0.00**
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		14.532.613,00	12,800.00	0.00	0.00	15.307.902,00
	Mann-Whitney U	1,431.00	73.00	-	-	**25,713.00**
	Z İstatistik Değeri	-1.14	-1.36	-	-	**-2.65**
	Anlamlılık Düzeyi	0.25	0.17	-	-	**0.00**
	TOPLAM	515.436.376,00	1.815.864.051,00	812.000.143,00	15.486.070,00	25.118.799.696,00
KWH TESTİ	*Ki-Kare*	**101.57**	**128.69**	**139.15**	**9.33**	**766.71**
	Serbestlik Derecesi	**12.00**	**15.00**	**15.00**	**3.00**	**17.00**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.03**	**0.00**

Tablo 17'nin Kruskal Wallis H testinin sonuçları incelendiğinde, tüm test sonuçlarının istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Bu sonuç, Mann-Whitney U testine ilişkin olarak yukarıda yapılan tüm açıklamaları desteklemekte ve tüm sektörlerde belirtilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının birbirlerinden istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını ortaya koymaktadır. Başka bir ifadeyle çalışmaya konu olan sektörlerde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının, istatistiksel analizlerle desteklenmiş temel nedeni, yukarıda sözü edilen standart uygulamalarıdır.

Çalışmanın buraya kadar olan kısmında yapılan istatistiki analizlerinde, çalışmaya konu olan 6 yıllık süreçte, ana ve alt tüm sektörler açısından hangi standartların istatistiki açıdan anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi varlığı yarattığı tespit edilmiştir. Buna karşın, standartların neden olduğu ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının yıllara göre farklılık gösterip göstermediğine ilişkin bulgulara henüz ulaşılamamıştır. Bazı yıllarda yaşanan önemli gelişmeler, ertelenmiş vergi varlığına neden olan standartların istatistiki açıdan anlamlılığını etkileyebileceğinden, buraya kadar ulaşılan sonuçların yanlış yorumlanmasına neden olabilir. Bu çalışmada böyle bir duruma yer vermemek için bağımsız örneklem iki yönlü varyans analizi yapılmıştır. Bağımsız örneklem iki yönlü varyans analizi, bağımlı değişken üzerinde birden fazla bağımsız değişkenin farklı etkilere sahip olup olmadığını ortaya koymak için yapılır. Analiz sonuçlarına ilişkin bulgular, Tablo 18'de özetlenmektedir.

Tablo 18: Ertelenmiş Vergi Varlığı Üzerinde Standart ve Yıl Etkisinin Analizi

Bağımlı Değişken: Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları					
Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarına Etki Eden Kaynaklar	**Kareler Toplamı**	**Serbestlik Derecesi**	**Kareler Ortalaması**	**F**	**Sig. (p)**
Düzeltilmiş Model	1057132771152500000	101	10466661100519800	3.4102	0.0000
Kesim Noktası	13440723673063000	1	13440723673063000	4.3792	0.0364
Standartlar	716366080458810000	17	42139181203459400	13.7295	**0.0000**
Yıllar	3312847491952410	5	662569498390483	0.2159	0.9559
Standartlar*Yıllar	243814291046890000	79	3086256848694810	1.0055	0.4657
Hata	13486268245324800000	4394	3069246300711140		
Toplam	14683737782084000000	4496			
Düzeltilmiş Toplam	14543401016477300000	4495			
					R^2 = %73 (Düzeltilmiş R^2 = %51)

Tabloya göre; analize konu edilen yılların, ertelenmiş vergi varlığı tutarları üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır (p = 0,9559). Ertelenmiş vergi varlığı üzerinde etki sahibi olan tek değişken, çalışmaya konu olan standartlardır (p = 0,000). Tabloda yer alan "*Standartlar*Yıllar*" değişkeninin p değeri olan 0,4657; çalışmanın bu kısmına kadar yapılan tüm analiz sonuçlarını, yıl etkisinden arındırıldığında da geçerli ve güvenilir kılmaktadır. Sonuç olarak, bu çalışmada ortaya konulan standartlar, yıl bazında herhangi bir farklılık yaratmadan, bu sektörde ertelenmiş vergi varlığı üzerinde istatistiki açıdan önemli derecede etki sahibi olan standartlar olarak ilgililere önemli bilgiler sağlamaktadır.

3.5.3 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standartlara İlişkin Bulgular

Çalışmaya esas teşkil eden her bir alt sektör ve ana sektör için ayrı ayrı olmak üzere, ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının, belli standartların uygulanması nedeniyle farklılaşıp farklılaşmadığını ortaya koymak için yapılan analizlerde şu hipotezler test edilmiştir:

Mann-Whitney U testi için;

H_0: "x" standardının uygulanması nedeniyle "i" sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları ile diğer standartların uygulanması nedeniyle aynı sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları arasında istatistiksel açıdan bir fark yoktur.

H_1: "x" standardının uygulanması nedeniyle "i" sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları ile diğer standartların uygulanması nedeniyle aynı sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları arasında istatistiksel açıdan fark vardır.

Kruskal Wallis H testi için;

H_0: "i" sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları, uygulanan standartlara göre istatistiki açıdan farklılık göstermezler.

H_1: "i" sektöründe ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları, uygulanan standartlara göre istatistiki açıdan farklılık gösterirler.

Hipotezlerin test edilmesi amacıyla yapılan analizlere ilişkin bulgular, alt sektörler ve ana sektör bazında Tablo 19'da yer almaktadır (Tablo 19'un oluşturulması için SPSS-16 programında 380 ayrı analiz gerçekleştirilmiştir).

Tablo 19'un Mann-Whitney U testi sonuçlarının yer aldığı alanlarda bulunan bulgulardan standart isimlerine karşılık gelenler, ilgili sektör için o standardın neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplam tutarlarını göstermektedir. "Mann-Whitney U" ifadesine karşılık gelenler, o sektörde yapılan analizler sonucunda elde edilen Mann-Whitney U testinin istatistik değerini vermektedir. "Anlamlılık Düzeyi" ifadesine karşılık gelenler ise ilgili standart nedeniyle o sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının, diğer standartlar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarından istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklı olup olmadığını göstermektedir. İstatistiksel anlamda farklı olanlar, **koyu** yazılarak vurgulanmıştır. Tablo 19'da analiz sonucu boş bırakılan yerler; ilgili standardın, tabloda yer verilen sektörde herhangi bir ertelenmiş vergi yükümlülüğü yaratmadığı bilgisini sunmaktadır. Son olarak Tablo 19'un alt kısmında yer verilen "KWH TESTİ" bölümü de Kruskal Wallis H testi analizlerine ilişkin bulguların sunulduğu alandır.

Tablo 19'da yer bulan ve istatistiksel olarak anlamlı olan bulgulara göre; Borçlanma Maliyetleri, Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Devlet Teşvikleri ve Yardımları, Finansal Araçlar, Hasılat, İlişkili Taraf Açıklamaları, Kur Değişiminin Etkileri, Maddi Duran Varlıklar, Stoklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standartlarının, İmalat Ana Sanayi sektöründe, istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi yükümlülüğü yarattığı görülmektedir.

Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sanayi alt sektöründe; Borçlanma Maliyetleri, Finansal Araçlar, Hasılat, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Stoklar standartlarının neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları, istatistiksel olarak anlamlı bir şeklide diğer standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarından farklılaşmaktadır. Dile getirilen bu standartlardan, Borçlanma Maliyetleri standardının yaklaşık 1 Milyon TL, Finansal Araçlar standardının 144 Milyon TL, Hasılat standardının 2 Milyon TL, Maddi Duran

Varlıklar standardının 1 Milyar TL, Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardının 471 Milyon TL ve Stoklar standardının da 4 Milyon TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü yarattığı tespit edilmiştir.

Orman Ürünleri ve Mobilya alt sektörü incelendiğinde; sadece Borçlanma Maliyetleri standardı ile Maddi Duran Varlıklar standardının neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının istatistiksel açıdan anlamlı oldukları görülmektedir. Bu standartlardan Borçlanma Maliyetleri standardının yaklaşık olarak 1 Milyon TL'lik ve Maddi Duran Varlıklar standardının da 124 Milyon TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olduğu anlaşılmaktadır.

Tablodaki sonuçlar, Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım alt sektörü özelinde ele alındığında ise görülmektedir ki; Borçlanma Maliyetleri standardının, Çalışanlara Sağlanan Faydalar, İlişkili Taraf Açıklamaları standardının, Maddi Duran Varlıklar standardının ve Stoklar standardının neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları, istatistiksel olarak anlamlıdır. İlgili standartlardan Borçlanma Maliyetleri standardı yaklaşık 53 Milyon TL, Çalışanlara Sağlanan Faydalara standardı 772 Bin TL, İlişkili Taraf Açıklamaları standardı 1.500 TL, Maddi Duran Varlıklar standardı 5 Milyar TL ve Stoklar standardı da 3 Milyon TL düzeyinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü yaratmıştır.

Tabloya göre, Metal Ana Sanayi alt sektöründe istatistiki açıdan anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan standart uygulamaları şöyledir: Borçlanma Maliyetleri standardı (yaklaşık 46 Milyon TL), Hasılat Standardı (yaklaşık 331 Bin TL), Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı (yaklaşık 2 Milyon TL), Maddi Duran Varlıklar standardı (yaklaşık 6 Milyar TL), Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı (yaklaşık 1 Milyon TL), Stoklar standardı (yaklaşık 167 Milyon TL) ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı (yaklaşık 28 Milyon TL).

Borçlanma Maliyetleri (1 Milyon TL), Devlet Teşvikleri ve Yardımları (976 Milyon TL), Kiralama İşlemleri (2 Bin TL), Maddi Duran Varlıklar (yaklaşık 2 Milyar TL) ve Stoklar (15 Milyon TL) standartları, "Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler"

alt sektöründe, istatistiki açıdan anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan muhasebe standardı uygulamalarıdır.

Kâğıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın alt sektörü incelendiğinde; Borçlanma Maliyetleri (422 Bin TL), Finansal Araçlar (130 Bin TL), İlişkili Taraf Açıklamaları (17 Bin TL), Kur Değişiminin Etkileri (570 TL), Maddi Duran Varlıklar (840 Milyon TL), Maddi Olmayan Duran Varlıklar (66 Milyon TL) ve Stoklar (3 Milyon TL) standartlarının, istatistiki açıdan anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi yükümlülüğü yarattığı görülmektedir.
Çalışanlara Sağlanan Faydalar (1 Milyon TL), Finansal Araçlar (29 Milyon TL), Hasılat (2 Milyon TL), Maddi Duran Varlıklar (2 Milyar TL), Maddi Olmayan Duran Varlıklar (150 Bin TL) ve Stoklar (2 Milyon TL) standartlarının, istatistiki olarak anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olduğu sektör ise Gıda, İçki ve Tütün alt sektörüdür.
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri alt sektöründe de; Borçlanma Maliyetleri (7 Milyon TL), Çalışanlara Sağlanan Faydalar (2 Milyon TL), İlişkili Taraf Açıklamaları (18 Bin TL), Kur Değişiminin Etkileri (485 Bin TL), Maddi Duran Varlıklar (1 Milyar TL), Stoklar (6 Milyon TL), Tarımsal Faaliyetler (47 Milyon TL) ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (24 Milyon TL) standartlarının neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları, istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur.
Diğer İmalat Sanayi alt sektöründe ise sadece Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı (2,3 Milyon TL), Maddi Duran Varlıklar standardı (5,8 Milyon TL) ve Stoklar standardı (68 Bin TL) istatistiki olarak anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi yükümlülüğü yaratmıştır.

Tablo 19'un Kruskal Wallis H testinin sonuçlarını sunan kısmı incelendiğinde, tüm test sonuçlarının istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Bu sonuç, Mann-Whitney U testine ilişkin olarak yukarıda yapılan tüm açıklamaları desteklemekte ve tüm sektörlerde belirtilen standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının birbirlerinden istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını ortaya koymaktadır. Başka bir ifadeyle çalışmaya konu olan sektörlerde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının, istatistiksel analizlerle desteklenmiş temel nedeni, yukarıda sözü edilen muhasebe standardı uygulamalarıdır.

Tablo 19: Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerine İlişkin Analiz Sonuçları

STANDARTLAR		Taş ve Toprağa Dayalı İmalat	Orman Ürünleri ve Mobilya	Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	Metal Ana Sanayi	Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler
Borçlanma Maliyetleri		1.029.367,00	1.735.037,00	53.508.499,00	46.368.001,00	1.558.662,00
	Mann-Whitney U	**851.00**	**130.00**	**3,637.00**	**1,952.00**	**1.246.00**
	Z İstatistik Değeri	**-4.49**	**-2.46**	**-4.59**	**-3.13**	**-5.98**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.01**	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Çalışanlara Sağlanan Faydalar		72,430.00	1,201,331.00	772.601,00	5.626.632,00	1.461.366,00
	Mann-Whitney U	78.00	33.00	**850.00**	864.00	569.00
	Z İstatistik Değeri	-0.91	-0.84	**-2.14**	-0.03	-0.43
	Anlamlılık Düzeyi	0.35	0.40	**0.03**	0.96	0.66
Devlet Teşvikleri ve Yardımları		6.531.156,00	0.00	0.00	0.00	976.319.000,00
	Mann-Whitney U	566.00	-	-	-	**24.00**
	Z İstatistik Değeri	-0.49	-	-	-	**-3.31**
	Anlamlılık Düzeyi	0.62	-	-	-	**0.00**
Diğer		95.582.312,00	1.538.327,00	94.753.955,00	51.746.107,00	74.486.786,00
	Mann-Whitney U	**3,666.00**	98.00	4,781.00	2,699.00	**3,394.00**
	Z İstatistik Değeri	**-3.86**	-0.66	-1.91	-0.53	**-2.22**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	0.50	0.06	0.59	**0.02**
Finansal Araçlar		144.000.220,00	585.897,00	247.074.931,00	72.293.242,00	205.183.140,00
	Mann-Whitney U	**4,471.00**	36.00	5,450.00	2,254.00	4,409.00
	Z İstatistik Değeri	**-3.02**	-1.50	-0.31	-0.65	-0.18
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	0.13	0.75	0.51	0.85
Hasılat		1.633.940,00	0.00	1,080,472.00	331.716,00	1.521.180,00
	Mann-Whitney U	**968.00**	-	466.00	**451.00**	636.00
	Z İstatistik Değeri	**-2.56**	-	-1.66	**-2.62**	-0.83
	Anlamlılık Düzeyi	**0.01**	-	0.09	**0.00**	0.40
İlişkili Taraf		0.00	0.00	1,500.00	0.00	0.00
	Mann-Whitney U	-	-	**16.00**	-	-
	Z İstatistik Değeri	-	-	**-2.32**	-	-
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	**0.02**	-	-
İnşaat Sözleşmeleri		0.00	0.00	19.250.908,00	0.00	0.00
	Mann-Whitney U	-	-	1,214.00	-	-
	Z İstatistik Değeri	-	-	-0.33	-	-
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	0.73	-	-
İştiraklerdeki ve İş Ort. Yatırımlar		0.00	0.00	0.00	0.00	9.941.185,00
	Mann-Whitney U	-	-	-	-	59.00
	Z İstatistik Değeri	-	-	-	-	-1.10
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	-	-	0.26
Karşılıklar Koş. Borçlar ve Koş. Varlıklar		41,193,312.00	380.263,00	873.391,00	2.317.737,00	23.360.648,00
	Mann-Whitney U	340.00	49.00	553.00	**597.00**	1,538.00
	Z İstatistik Değeri	-1.66	-1.00	-1.25	**-3.12**	-0.20
	Anlamlılık Düzeyi	0.09	0.31	0.20	**0.00**	0.83
Kiralama İşlemleri		0.00	0.00	0.00	0.00	2.844,00
	Mann-Whitney U	-	-	-	-	**14.00**
	Z İstatistik Değeri	-	-	-	-	**-3.36**
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	-	-	**0.00**
Kur Değişiminin Etkileri		0.00	0.00	0.00	0.00	68.334.561,00
	Mann-Whitney U	-	-	-	-	1,577.00
	Z İstatistik Değeri	-	-	-	-	-0.07
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	-	-	0.93
Maddi Duran Varlıklar		1.368.969.301,00	124.560.499,00	5.560.759.126,00	6.483.595.492,00	2.496.626.377,00
	Mann-Whitney U	**5,555.00**	**111.00**	**3,719.00**	**2,850.00**	**4,201.00**
	Z İstatistik Değeri	**-8.75**	**-4.15**	**-11.06**	**-7.08**	**-9.92**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		471.065.276,00	287,535.00	29.552.877,00	1.731.655,00	43.408.564,00
	Mann-Whitney U	**1,858.00**	44.00	1,907.00	**759.00**	1,567.00
	Z İstatistik Değeri	**-4.53**	-1.19	-0.94	**-2.45**	-0.11
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	0.23	0.34	**0.01**	0.91
Stoklar		4.152.016,00	848.173,00	3.072.158,00	167.571.431,00	15.447.011,00
	Mann-Whitney U	**2,290.00**	61.00	**2,190.00**	**4,150.00**	**4,633.00**
	Z İstatistik Değeri	**-6.26**	-0.53	**-6.44**	**-3.21**	**-5.99**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	0.59	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Tarımsal Faaliyetler		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	Mann-Whitney U	-	-	-	-	-
	Z İstatistik Değeri	-	-	-	-	-
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	-	-	-
Varlıklarda Değer Düşüklüğü		24.694.285,00	0.00	0.00	11,00	796.000,00
	Mann-Whitney U	669.00	-	-	1.00	527.00
	Z İstatistik Değeri	-1.34	-	-	-1.71	-0.65
	Anlamlılık Düzeyi	0.17	-	-	0.08	0.51
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		63.181.006,00	0.00	0.00	28.159.424,00	306.301.135,00
	Mann-Whitney U	2,832.00	-	-	**1,253.00**	997.00
	Z İstatistik Değeri	-0.39	-	-	**-1.99**	-1.09
	Anlamlılık Düzeyi	0.69	-	-	**0.04**	0.27
	TOPLAM	2.222.104.621,00	131.137.062,00	6.010.700.418,00	6.859.741.448,00	4.224.748.459,00
KWH TESTİ	*Ki-Kare*	**154.17**	**20.55**	**148.32**	**81.89**	**155.66**
	Serbestlik Derecesi	**11.00**	**7.00**	**10.00**	**10.00**	**14.00**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**

Tablo 19'un Devamı

STANDARTLAR		Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın	Gıda, İçki ve Tütün	Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	Diğer İmalat Sanayi	TOPLAM (İMALAT SANAYİ)
Borçlanma Maliyetleri		422.579,00	21.829.815,00	7.272.647,00	0.00	133.724.607,00
	Mann-Whitney U	**499.00**	3,107.00	**1,782.00**	-	**102,490.00**
	Z İstatistik Değeri	**4.01**	-1.74	**-3.69**	-	**-10.42**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	0.08	**0.00**	-	**0.00**
Çalışanlara Sağlanan Faydalar		9,808.00	1.469.252,00	2.303.531,00	0.00	12.916.951,00
	Mann-Whitney U	19.00	**1,371.00**	**2,421.00**	-	**41,828.00**
	Z İstatistik Değeri	-1.34	**-2.70**	**-2.01**	-	**-4.26**
	Anlamlılık Düzeyi	0.17	**0.00**	**0.04**	-	**0.00**
Devlet Teşvikleri ve Yardımları		0.00	41.129.539,00	6.276.937,00	0.00	1.030.256.632,00
	Mann-Whitney U	-	477.00	1,023.00	-	**13,826.00**
	Z İstatistik Değeri	-	-0.89	-0.88	-	**-2.50**
	Anlamlılık Düzeyi	-	0.36	0.37	-	**0.01**
Diğer		9.596.539,00	13.930.070,00	96.464.842,00	11,777.00	438.110.715,00
	Mann-Whitney U	708.00	3,159.00	**5,759.00**	5.00	**175,504.00**
	Z İstatistik Değeri	-0.29	-1.89	**-3.01**	-0.90	**-5.28**
	Anlamlılık Düzeyi	0.77	0.06	**0.00**	0.36	**0.00**
Finansal Araçlar		130.272,00	29.563.627,00	8.865.780,00	0.00	707.697.109,00
	Mann-Whitney U	**156.00**	**3,943.00**	3,194.00	-	**174,186.50**
	Z İstatistik Değeri	**-4.30**	**-2.20**	-1.30	-	**-3.24**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.03**	0.19	-	**0.00**
Hasılat		4,052.00	2.598.127,00	15.523.192,00	67,913.00	22.760.592,00
	Mann-Whitney U	1.00	**1,143.00**	2,534.00	11.00	**41,460.50**
	Z İstatistik Değeri	-1.48	**-2.68**	-0.31	0.00	**-4.52**
	Anlamlılık Düzeyi	0.13	**0.00**	0.75	1.00	**0.00**
İlişkili Taraf		16,952.00	52,262.00	18,771.00	0.00	89,485.00
	Mann-Whitney U	**41.00**	110.00	**229.00**	-	**2,142.00**
	Z İstatistik Değeri	**-3.00**	-0.56	**-2.35**	-	**-4.71**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	0.57	**0.02**	-	**0.00**
İnşaat Sözleşmeleri		0.00	0.00	0.00	0.00	19.250.908,00
	Mann-Whitney U	-	-	-	-	7,562.00
	Z İstatistik Değeri	-	-	-	-	-0.67
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	-	-	0.49
İştiraklerdeki ve İş Ort. Yatırımlar		0.00	0.00	265,847.00	0.00	10.207.032,00
	Mann-Whitney U	-	-	334.00	-	3,081.00
	Z İstatistik Değeri	-	-	-0.22	-	-0.19
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	0.82	-	0.84
Karşılıklar Koş. Borçlar ve Koş. Varlıklar		134.754,00	77.062.765,00	14.804.155,00	2.387.350,00	162.514.375,00
	Mann-Whitney U	100.00	1,772.00	2,971.00	**3.00**	67,537.00
	Z İstatistik Değeri	-1.03	-1.21	-0.44	**-1.96**	-1.17
	Anlamlılık Düzeyi	0.30	0.22	0.65	**0.05**	0.24
Kiralama İşlemleri		7,655,998.00	0.00	0.00	0.00	7.658.842,00
	Mann-Whitney U	222.00	-	-	-	6,205.00
	Z İstatistik Değeri	-1.21	-	-	-	-1.43
	Anlamlılık Düzeyi	0.22	-	-	-	0.15
Kur Değişiminin Etkileri		570.00	397.848,00	485.044,00	0.00	69.218.023,00
	Mann-Whitney U	**1.00**	406.00	**1,049.00**	-	**18,615.00**
	Z İstatistik Değeri	**-3.40**	-1.27	**-3.67**	-	**-4.51**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	0.20	**0.00**	-	**0.00**
Maddi Duran Varlıklar		840.075.073,00	2.386.282.931,00	1.127.471.824,00	5.870.808,00	20.394.211.431,00
	Mann-Whitney U	**1.191.00**	**3,589.00**	**2,651.00**	**21.00**	**178,113.00**
	Z İstatistik Değeri	**-7.74**	**-10.78**	**-11.87**	**-2.77**	**-26.24**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		66,115,272.00	152.002,00	543.963,00	0.00	612.857.144,00
	Mann-Whitney U	**24.00**	**453.00**	826.00	-	91,155.00
	Z İstatistik Değeri	**-3.18**	**-4.75**	-1.58	-	-0.32
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	0.11	-	0.74
Stoklar		3.668.454,00	2.187.527,00	6.608.332,00	68.757,00	203.623.859,00
	Mann-Whitney U	**1,101.00**	**2,168.00**	**5,724.00**	**3.00**	**164,115.00**
	Z İstatistik Değeri	**-3.92**	**-6.22**	**-6.03**	**-3.67**	**-14.88**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Tarımsal Faaliyetler		0.00	475.794,00	47.469.122,00	0.00	47.944.916,00
	Mann-Whitney U	-	277.00	**601.00**	-	6,982.00
	Z İstatistik Değeri	-	-0.36	**-2.38**	-	-1.51
	Anlamlılık Düzeyi	-	0.71	**0.01**	-	0.12
Varlıklarda Değer Düşüklüğü		0.00	6,242,883.00	0.00	0.00	31.733.179,00
	Mann-Whitney U	-	354.00	-	-	13,388.00
	Z İstatistik Değeri	-	-1.55	-	-	-1.23
	Anlamlılık Düzeyi	-	0.12	-	-	0.21
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		52.301.398,00	8.931.620,00	24.864.178,00	0.00	483.738.761,00
	Mann-Whitney U	1,183.00	964.00	**1,812.00**	-	**72,208.50**
	Z İstatistik Değeri	-1.47	-1.18	**-2.09**	-	**-2.93**
	Anlamlılık Düzeyi	0.14	0.23	**0.03**	-	**0.00**
	TOPLAM	980.131.721,00	2.592.306.062,00	1.359.238.165,00	8.406.605,00	24.388.514.561,00
KWH TESTİ	*Ki-Kare*	**118.42**	**161.09**	**190.48**	**17.13**	**869.80**
	Serbestlik Derecesi	**12.00**	**14.00**	**14.00**	**4.00**	**17.00**
	Anlamlılık Düzeyi	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**	**0.00**

Çalışmanın buraya kadar olan kısmında yapılan istatistiki analizlerinde, çalışmaya konu olan 6 yıllık süreçte, ana ve alt tüm sektörler açısından hangi standartların istatistiki açıdan anlamlı bir şekilde ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olduğu tespit edilmiştir. Buna karşın, standartların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının yıllara göre farklılık gösterip göstermediğine ilişkin bulgulara henüz ulaşılamamıştır. Bazı yıllarda yaşanan önemli gelişmeler, ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan standartların istatistiki açıdan anlamlılığını etkileyebileceğinden ötürü, buraya kadar ulaşılan sonuçların yanlış yorumlanmasına neden olarak önemli bir soruna yol açabilir. Bu çalışmada böyle bir soruna yer vermemek için bağımsız örneklem iki yönlü varyans analizi yapılmıştır. Bağımsız örneklem iki yönlü varyans analizi, bağımlı değişken üzerinde birden fazla bağımsız değişkenin farklı etkilere sahip olup olmadığını ortaya koymak için yapılır. Analiz sonuçlarına ilişkin bulgular, Tablo 20'de özetlenmektedir.

Tablo 20: Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Üzerinde Standart ve Yıl Etkisinin Analizi

Bağımlı Değişken: Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Etki Eden Kaynaklar	**Kareler Toplamı**	**Serbestlik Derecesi**	**Kareler Ortalaması**	**F**	**Sig. (p)**
Düzeltilmiş Model	446831012078044000	101	4424069426515290	1.1480	0.1535
Kesim Noktası	13686701176274000	1	13686701176274000	3.5515	0.0596
Standartlar	316956410802924000	17	18644494753113200	4.8380	**0.0000**
Yıllar	9776114150894390	5	1955222830178880	0.5074	0.7709
Standartlar*Yıllar	73003941781639600	79	924100528881514	0.2398	1.0000
Hata	8096718588457760000	2101	3853745163473470		
Toplam	8813544898988880000	2203			
Düzeltilmiş Toplam	8543549600535800000	2202			

R^2 = %52 (Düzeltilmiş R^2 = %7)

Tablo 20'ye göre; analize konu edilen yılların, ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarları üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır (p = 0,7709). Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı üzerinde etki sahibi olan tek değişken, çalışmaya konu olan standartlardır (p = 0,000). Tabloda yer alan "*Standartlar*Yıllar*" değişkeninin p değeri olan 1,00; çalışmanın bu kısmına kadar yapılan tüm analiz sonuçlarının, yıl etkisinden arındırıldığında da geçerli ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktadır. Sonuç olarak, bu çalışmada ortaya konulan standartlar, yıl bazında herhangi bir farklılık yaratmadan, bu sektörde ertelenmiş vergi yükümlülüğü üzerinde istatistiki açıdan önemli derecede etki sahibi olan standartlardır.

Tablo 21: Ertelenmiş Vergi Varlığına ve Yükümlülüğüne Neden Olan veya Olmayan Standart Uygulamaları

		Taş ve Toprağa Dayalı İmalat	Orman Ürünleri ve Mobilya	Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	Metal Ana Sanayi	Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler	Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın	Gıda, İçki ve Tütün	Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	Diğer İmalat Sanayi	TOPLAM (İMALAT SANAYİ)
Ertelenmiş Vergi Varlığına Neden Olan Standartlar	*Borçlanma Maliyetleri*	+	−	+	+	+	+	+	+	−	+
	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	+	+	+	+	+	+	+	+	−	+
	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	+	−	+	+	+	−	+	+	−	+
	Finansal Araçlar	+	+	+	+	+	+	−	−	−	+
	Hasılat	+	−	+	+	−	−	−	−	−	+
	İlişkili Taraf	−	−	−	−	−	−	−	+	−	+
	İnşaat Sözleşmeleri	−	−	−	−	−	−	−	−	−	−
	İşt. ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar	−	−	−	−	−	−	−	+	−	+
	Karşılıklar Koş. Borç.ve Koş.Var.	−	−	−	+	−	+	+	+	+	+
	Kiralama İşlemleri	−	−	−	−	−	−	−	−	−	−
	Kur Değişiminin Etkileri	−	−	+	−	−	+	+	−	−	+
	Maddi Duran Varlıklar	−	−	−	+	+	−	+	+	−	+
	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	+	−	−	−	−	+	+	+	−	+
	Stoklar	+	+	+	+	−	+	+	+	−	+
	Tarımsal Faaliyetler	−	−	−	−	−	−	+	−	−	+
	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	−	−	+	+	+	−	−	+	−	+
	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	−	−	−	−	+	−	−	−	−	+
	Diğer	+	−	+	+	−	+	+	+	−	+
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne Neden Olan Standartlar	*Borçlanma Maliyetleri*	+	+	+	+	+	+	−	+	−	+
	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	−	−	+	−	−	−	+	+	−	+
	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	−	−	−	−	+	−	−	−	−	+
	Finansal Araçlar	+	−	−	−	−	+	+	−	−	+
	Hasılat	+	−	−	+	−	−	+	−	−	+
	İlişkili Taraf	−	−	+	−	−	+	−	+	−	+
	İnşaat Sözleşmeleri	−	−	−	−	−	−	−	−	−	−
	İşt. ve İş Ortaklarındaki Yatırımlar	−	−	−	−	−	−	−	−	−	−
	Karşılıklar Koş. Borç.ve Koş.Var.	−	−	−	+	−	−	−	−	+	−
	Kiralama İşlemleri	−	−	−	−	+	−	−	−	−	−
	Kur Değişiminin Etkileri	−	−	−	−	−	+	−	+	−	+
	Maddi Duran Varlıklar	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	+	−	−	+	−	+	+	−	−	−
	Stoklar	+	−	+	+	+	+	+	+	+	+
	Tarımsal Faaliyetler	−	−	−	−	−	−	−	+	−	−
	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	−	−	−	−	−	−	−	−	−	−
	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	−	−	−	+	−	−	−	+	−	+
	Diğer	+	−	−	−	+	−	−	+	−	+

Not:
(+); ilgili standardın, o sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğü tutarına istatistiki açıdan anlamlı bir şekilde etki ettiğini, (-) ise etmediğini belirtmektedir.

Çalışma genelinde elde edilen tüm bulgular ele alındığında; Kruskal Wallis H testine ilişkin tüm H_0 hipotezlerinin reddedildiği, buna karşın H_1 hipotezlerinin tamamının kabul edildiği açığa çıkarılmıştır. Mann-Whitney U testine ilişkin olarak ise H_0 hipotezlerinden bazıları, bazı sektörler açısından kabul edilmiş iken; bazıları ise reddedilmiş (Z-istatistiği anlamlı bulunmuş) ve o sektör açısından ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğüne hangi standartların istatistiki açıdan anlamlı bir şekilde neden olduğu ortaya konulmuştur. Hangi sektörde hangi standardın ertelenmiş vergi varlığına ya da yükümlülüğüne neden olduğu, Tablo 21'de özetlenmektedir. Tablo 21, bu bölümde yapılan tüm istatistiki analizlerin özeti niteliğinde olup, bulguları bir bütün olarak ortaya koymaktadır.

SONUÇ

Bu çalışmanın temel amacı; hisseleri Borsa İstanbul Pay Piyasasında işlem gören ve İmalat Sanayi sektöründe faaliyet gösteren firmalarda, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğüne neden olan standart uygulamalarını ayrıntılı bir şekilde analiz etmektir.

Çalışmada; İmalat Ana Sanayi sektöründe faaliyet gösteren firmaların ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarlarına neden olan standart uygulamaları, hem ayrıntılı tablolarla desteklenmiş grafikler yardımıyla hem de istatistiki analizler kullanılarak incelenmiştir. Yapılan analizlerde, İmalat Sanayi Sektörünün 9 alt sektöründen 158 firmanın 2011-2016 dönemleri arasındaki 6 yıllık finansal tablo ve dipnot bilgileri, veri olarak kullanılmıştır. Hangi standartların ertelenmiş vergi varlığına ya da yükümlülüğüne neden olduğunun tespit edilebilmesi için, 6 yıllık dönemde, 224 hesap kalemine ilişkin toplam 4.795 adet tutar verisi kullanılmıştır. Çalışmaya temel teşkil eden bu veriler, her bir firmanın 6 yıllık faaliyet raporlarının (toplam da 948 faaliyet raporunun) detaylı bir şekilde incelenmesi sonucunda elde edilmiştir. Elde edilen veriler, Mann-Whitney U ve Kruskal Wallis H testleri yardımıyla çalışma hipotezlerinin test edilmesi için kullanılmıştır.

Analiz sonuçlarına göre, ağırlıklı olarak Devlet Teşvikleri ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi ile Çalışanlara Sağlanan Faydalar standartlarının ertelenmiş vergi varlığına; Maddi Duran Varlıklar ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarının da ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olduğunu tespit edilmiştir.

Ertelenmiş vergi varlığı üzerine yapılan analizler sonucunda istatistiki açıdan anlamlı olarak elde edilen ve Tablo 17, 18 ve 21'de yer verilen bulgulara göre;

- Borçlanma Maliyetleri standardı 7 alt sektörde, yaklaşık 115.140.000 TL,
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı 8 alt sektörde, yaklaşık 3.033.000.000 TL
- Devlet Teşvikleri ve Yardımları standardı 7 alt sektörde, 13.564.000.000 TL,
- Finansal Araçlar standardı 6 alt sektörde, yaklaşık 211.000.000 TL,
- Hasılat standardı 3 alt sektörde, yaklaşık 530.000.000 TL,

- İlişkili Taraf Açıklamaları standardı 1 alt sektörde yaklaşık 105.000 TL,
- İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar standardı 1 alt sektörde, yaklaşık 1.342.000 TL,
- Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı 5 alt sektörde, yaklaşık 207.000.000 TL,
- Kur Değişimini Etkileri standardı 3 alt sektörde, yaklaşık 1.370.000 TL,
- Maddi Duran Varlıklar standardı 4 alt sektörde, yaklaşık 422.000.000 TL,
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı 4 alt sektörde yaklaşık 26.765.000 TL,
- Stoklar standardı 7 alt sektörde, yaklaşık 492.059.000 TL,
- Tarımsal Faaliyetler standardı 1 alt sektörde, yaklaşık 18.675 TL
- Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı 4 alt sektörde, yaklaşık 8.635 TL ve
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı 1 alt sektörde, yaklaşık 357.000 TL
- Diğer standartlar 6 alt sektörde, yaklaşık 4.050.000.000 TL ertelenmiş vergi varlığı yaratmıştır.

İstatistiki analizlere göre; yukarıda listelenen standartlar, yıl bazında firma faaliyetlerinde meydana gelen değişikliklerden etkilenmeden, ilgili sektörde sistematik bir şekilde ertelenmiş vergi varlığı yaratan standartlardır. Bu tespit piyasa yapıcılar açısından dikkate alınabilir niteliktedir. Şöyle ki vergilemede uyumlaştırmayı gerçekleştirerek firma mali tablolarında tek bir vergi rakamına yer verme düşüncesinde olan resmi kurumlar, Türk vergi mevzuatını muhasebe standartlarına yakınlaştırmak için öncelikle bu çalışmada ortaya konulan standartlara odaklanmalıdırlar. Şayet Türk vergi mevzuatı, salt bu çalışmada ileri sürülen standartlara uyumlaştırılabilseydi, T.C. Maliye Bakanlığı istatistiki analizlere konu olan 6 yıllık süreçte yaklaşık olarak 22,6 Milyar TL daha az vergi alabilecekti. Ancak böyle bir durumun ortaya çıkması, firmalar açısından olumlu etkilere neden olabilecek nitelikte olup, toplamda 22,6 Milyar TL'lik verginin ötelenerek daha sonraki yıllarda ödenmesini sağlayacaktı. Farklı bir bakış açısıyla bakıldığında, hâlihazırda standartlar ile vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzluğun neden olduğu ertelenmiş vergi tutarlarının yani ötelenen vergi tutarlarının, paranın zaman değeri dikkate alındığında firmalar açısından bir teşvik niteliğinde olduğu da söylenebilir.

Çalışma sonucu ulaşılan bulgular, cari yılda ödenecek vergi tutarlarını öteleyen firmaların bu çalışmada ortaya konulan standartlardan fayda sağladığını da göstermesi açısından önemlidir.

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü üzerine yapılan analizler sonucunda istatistiki açıdan anlamlı olarak elde edilen ve Tablo 19, 20 ve 21'de yer verilen bulgular incelendiğinde ise;

- Borçlanma Maliyetleri standardı 7 alt sektörde, yaklaşık 112.000.000 TL,
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı 3 alt sektörde, yaklaşık 4.544.000 TL,
- Devlet Teşvikleri ve Yardımları standardı 7 alt sektörde, 976.000.000 TL,
- Finansal Araçlar standardı 3 alt sektörde, yaklaşık 174.000.000 TL,
- Hasılat standardı 3 alt sektörde, yaklaşık 4.600.000 TL,
- İlişkili Taraf Açıklamaları standardı 3 alt sektörde yaklaşık 37.000 TL,
- Kur Değişimini Etkileri standardı 2 alt sektörde, yaklaşık 486.000 TL,
- Maddi Duran Varlıklar standardı tüm alt sektörlerde, yaklaşık 20.390.000.000 TL,
- Stoklar standardı 8 alt sektörde, yaklaşık 202.000.000 TL,
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 2 alt sektörde, yaklaşık 52.000.000 TL ve
- Diğer standartlar 3 alt sektörde, yaklaşık 267.000.000 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü yaratmıştır.

İstatistiki analizlere göre; yukarıda belirtilen standartlar da yıl bazında firma faaliyetlerinde meydana gelen değişikliklerden etkilenmeden, ilgili sektörde sistematik bir şekilde ertelenmiş vergi yükümlülüğü yaratan standartlardır. Bu tespit, piyasa yapıcılar açısından dikkate alınabilir niteliktedir. Eğer Türk vergi mevzuatı muhasebe standartlarına yakınlaştırmış olsaydı; ertelenmiş vergi varlığı tutarı olan 22,6 Milyar TL sonraki dönemlerde vergi olarak tahsil edilebilecekti, çalışmaya konu dönemlerde tahsil edilemeyen ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı olan 22,1 Milyar TL de ilgili dönemlerde tahsil edilecekti.

Sonuçta Türk vergi mevzuatı, bu çalışmada ileri sürülen (istatistiki açıdan anlamlı olan) standartlara uyumlaştırılabilseydi, vergi tutarlarında çok büyük bir değişiklik ortaya çıkmayacaktı. Hesaplamalar göstermektedir ki; firma bilançolarında tek bir

vergi rakamına yer vererek finansal bilgi kullanıcılarına daha sade bilançolar sunmak amacıyla Türk vergi mevzuatı ile standartların uyumlaştırılması, vergi gelirleri açısından çok da önemli bir değişikliğe yol açmayacaktır. Bu nedenle, istatistiki analizlerle de desteklenen bu çalışmada ileri sürülen sav, ilgili kurumların ivedili olarak Türk vergi mevzuatını bu tezde sözü edilen ve yukarıda sıralanan standartlarla uyumlu hale getirme faaliyetlerine başlamaları gerektiği yönündedir. Böylelikle vergi gelirlerinde önemli bir değişiklik olmazken; tek bir vergi rakamına sahip daha sade bilançoların oluşması sağlanacak, ayrıca firmaların hem standarda hem de vergi mevzuatına uygun muhasebe uygulamalarından, böylece zamandan ve gereksiz iş yükünden kurtulmalarına ve finansal bilgi kullanıcılarının daha sağlıklı bir şekilde analiz yapmalarına da imkân tanınmış olunacaktır.

Güncel veriler ile bu çalışmada yapılan analizler sonucunda elde edilen bulguların, piyasa yapıcıları için faydalı çıkarımlar sunduğu ve literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Sonraki dönemlerde, araştırmacılar; bu tezde yer verilen analizleri farklı sektörlerde uygulayarak, çalışma dönemini farklılaştırarak yahut uygulanan analiz yöntemini değiştirerek yapacakları çalışmalarla literatüre katkı sağlayabilirler.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, Hasan, İşgüden Kılıç, Burcu, Güneş, Serdar, "Temel Finansal Araçların KOBİ TFRS, Tam Set TFRS ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebeleştirme Örnekleri", ***Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi,*** Sayı 2, 2014 s.141-161.

Adel Kalemcilik Ticaret ve Sanayi A.Ş., "1 Ocak 2015 - 31 Mart 2015 Ara Hesap Dönemine Ait Özet Finansal Tablolar", (Erişim) http://www.adel.com.tr/Files/Adel_Mali_Tablo_Mart_2015.pdf, 10 Kasım 2015.

Akbulut, Akın, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2012.

Akdoğan, Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması,** Gazi Kitapevi, Ankara, 1998.

Akdoğan, Nalan, Sevilengül, Orhan, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması,** Gazi Kitapevi, Ankara, 2007.

Akgün, Ali İhsan, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi", ***Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,*** Sayı 2, 2009 s 1-34.

Arslan, Yavuz. (2009). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İncelenmesi ve Vergi Kanunları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış HUK Yeterlik Etüdü. Ankara

Ataman Akgül, Başak, Akay, Hüseyin, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma,** Türkmen Kitapevi, İstanbul, (2004).

Aygün, Davut, Kaya, Uğur, "Tms-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi", ***Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi,*** Sayı 2, Güz 2013 s. 151-169.

Badem, Cankut, " TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Senetsiz Vadeli Satışlar ve Ertelenmiş Vergi Etkisi; TMSUGT İle Karşılaştırma", ***Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,*** Sayı 36, 2012 s. 61-82.

Başpınar, Ahmet, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", ***Maliye Dergisi***, Sayı 146, Mayıs-Ağustos 2004 s. 42-56.

Bozkurt, İbrahim, **Türkiye Muhasebe Standartları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Bozkurt, İbrahim, "Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Piyasalarda Anomali Yükümlülüğünün İncelenmesi", ***Business & Economics Research Journal***, Sayı: 6(4), 2015 s.19-37.

Cavlak, Hakan, Cebeci, Yasin "Ertelenmiş Vergi Unsurlarının Analizi", ***Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi***, Sayı 2(1), 2017 s. 48-60.

Civan, Mehmet, **TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması,** Tesmer Yayınları, Ankara, 2008.

Çalış, Nevzat, **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu Düzenlemeleri Arasındaki Farklılıkların İncelenmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir, 2013.

Çelik, Orhan, **Örnek Uygulamalarla Ertelenmiş Vergi ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş,** Turmob Yayınları, Ankara, 2014.

Deloitte, “Türkiye’de UFRS Uygulaması Yaygınlaşıyor” (Erişim) http://www.muhasebestandartlari.com/Turkiyede_UFRS_yayginlasiyor.pdf, 29.Kasım. 2014.

Demir, Volkan, **Finansal Araçlar**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 2008.

Demir, Volkan, Bahadır, Oğuzhan, **UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon Açıklamalar ve Uygulamalar,** Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2009.

Dinç, Engin, “Muhasebe Ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki Ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, ***Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,*** Sayı 28, Ocak-Haziran 2007 s. 21-48.

Dursun, Nergis Nevruz, **Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.

Dündar, Baki, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Yasalarındaki Ölçüm/Değerleme Farklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması,** Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Elitaş, Cemal, Elitaş, Bilge Leyli, **Türkiye Muhasebe Standartları- Türkiye Finansal Raporlama Standartları Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamalar,** Gazi Kitapevi, Ankara, 2010.

Epstein, J. Barry, Mirza, Abbas Ali, **IFRS Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standarts**, John Wilwy & Sons,Inc., New Jersey, 2005.

Ergin, Numan Emre, "Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS'nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması", ***Vergi Dünyası,*** Sayı 418, Haziran 2016 s. 9-20.

Erkuş, Hakan, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Yol Açtığı Vergi Etkileri ve Bunların Muhasebeleştirilmesi", ***Mükellefin Dergisi,*** Sayı 75, 1999 s. 91.

Gençoğlu Gücenme, Ümit, Özerhan, Yıldız, Karabınar, Selahattin, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları,** Sausem Yayınları, Sakarya, 2013.

Gujarati, Damodar N., Çev., Şenesen, Ümit, Şenesen, Göktürk, **Temel Ekonometri**, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2001.

Güler, İbrahim, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Kobi TFRS Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık,** Ankara, 2012.

Kalmış, Halis, Dereköy, Feyza, "TMS 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması", ***Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,*** Sayı 1, 2010 s. 123-145.

Karakaya, Gencay, Sevim, Cengiz, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bir Uygulama", ***Journal of Accounting , Finance and Auditing Studies,*** Sayı 2/3, 2016 s. 255-270.

Karakoç, Yusuf, Dönmez, Recai, **Genel Vergi Hukuku,** Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2012.

Kaya, Uğur, " Muhasebe – Vergi Kanunlarının Etkileşiminin Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları Açısından Değerlendirilmesi ", ***Mödav,*** Sayı 3, 2011 s. 177-199.

Kızıl, Ahmet, Fidan, Mehmet M., Kızıl, Cevdet, Keskin, A. İrem, **TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Uygulamalar, Yorumlar, Muhasebeleştirme,** Der Yayınları, İstanbul, 2013.

Küçük, Tolgay Mert, **Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Uygulamaları Arasındaki Uyum ve Bilançoya Yansımaları,** Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014.

Küçükkahraman, Burak, **Tms 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar,** Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, 2007.

Orhunbilge, Neyran, **Uygulamalı Regresyon ve Korelasyon Analizi,** İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları – 267, İstanbul, 1996.

Örten, Remzi, Bayırlı, Rıdvan, "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I", ***Yaklaşım Dergisi***, Sayı 172, Nisan 2007 s. 17.

Özerçen, Emre, "TMS 18 Nolu Standarda Göre Hasılatın Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi", (Erişim) http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/emre ozercen/003/, 26 Mayıs 2015.

Özerhan Akbulut, Yıldız, Yanık, Serap, **IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS. Türmob Yayınları,** Ankara, 2010.

Özkan, Azzem, " TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", ***Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi,*** Sayı 32, Ocak-Haziran 2009 s. 97-112.

Özkan, Özgür, Uzun Kocamış, Tuğçe, "Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", ***Mali Çözüm Dergisi,*** Sayı 103**,** Ocak-Şubat 2011 s. 191-214.

Parlakkaya, Raif, **Uluslararası (Türkiye) Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar,** Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2010.

Pehlivan, Osman, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2010.

Poyraz Tuğrul, Ayşe, **Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, 2011.

Sağlam, Necdet, **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması,** Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2001.

Sağlam, Necdet, Şengel, Salim, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları,** Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Sevilengül, Orhan, **Genel Muhasebe,** Gazi Kitapevi, Ankara, 2008.

Sheskin, David J., **Handbook of Parametric and Nonparametric Statistical Procedures**, Chapman & Hall, CRC., New York, 2007.

Sipahi, Barış, Akarçay Öğüz, Ayça, "TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi", ***Muhasebe ve Finansman Dergisi***, Sayı 45, 2010 s. 253-262.

Şen, Güliz Fulya, **Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açıdan İncelenmesi ve Ertelenmiş Vergi Uygulaması,** Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Taştan, Ozan, **Stoklarda Değer Düşüklüğü'nün Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi ve Mali Tablolara Yansıtılması**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

Tekin, Vasfi Nadir, **SPSS Uygulamalı İstatistik Teknikleri,** Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

Tekşen, Ömer, "TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi", ***Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi***, Sayı 2, 2010 s. 431-453.

Tekşen, Ömer, "Tms-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi", ***Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,*** Sayı 2, 2010 s. 297-317.

Toroslu, Vefa M., **Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi,** Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.

Türkiye Muhasebe Standartları, Kamu Gözetim Kurumu, http://www.kgk.gov.tr/.

Ulusan, Hikmet, "Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması", ***Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi***, Sayı 2, 2008 s. 415-433.

Uslu, Selçuk, "Muhasebe Standartları Yüksek Öğretimde Öğrenciye Hangi Aşamada Verilebilir, Bir Örnek: ABD Uygulaması", ***Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Bülteni***, Sayı 9, 1998 s. 25-28.

Ünal, İlker, "TMS 20 Standardı ve IPARD Programı Kapsamında Verilen Hibelerin Muhasebeleştirilmesi" (Erişim) http://www.ozdogrular.com/content/view/21772/, 5.Ocak.2017.

Üstünel, Bülent, "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları", (Erişim) http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/ 5Oturum/BulentUstunel.pdf, 30 Kasım 2014.

Vergi Usul Kanunu 176 Sıra Nolu Tebliği 24/03/1987

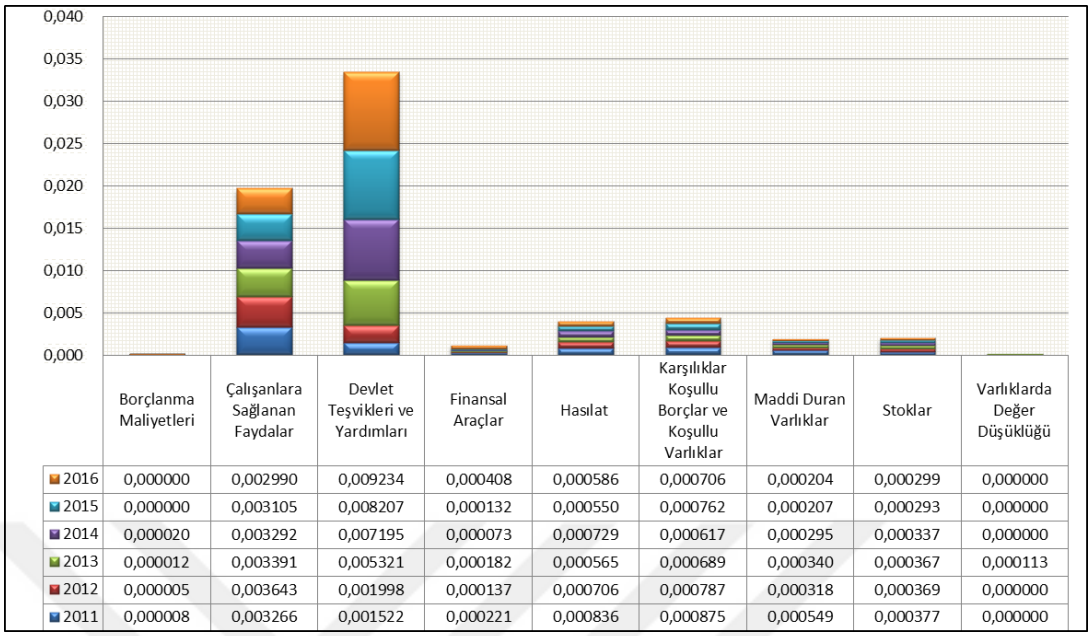
Yıkılmaz, Seyfi, **Hasılat Yaratan İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi Ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Niğde, 2014.

Yıldırım, Haşmet, "Tahakkuk İlkesinin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İçeriği ve Aralarındaki Farklılık" ***Yaklaşım Dergisi***, Sayı 234, 2012, (Erişim) http://www.mergemusavirlik.com/tr/tahakkuk-ilkesinin-turkiye-muhasebe-standartlari-ve-vergi-mevzuati-acisindan-icerigi-ve-aralarindaki-farklilik, Erişim 05 Ocak 2017.

Yıldırım, Haşmet, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki Değerleme Esasları İle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki Değerleme Esasları Arasındaki Farklar İle Bu Farkların Vergi Uygulamaları Karşısındaki Olası Etkisi", (Erişim) http://www.mergemusavirlik.com/tr/6102-yeni-ttk-ile-213-vuk-degerleme-esaslari-ve-vergi-uygulamasi, 01 Eylül 2015.

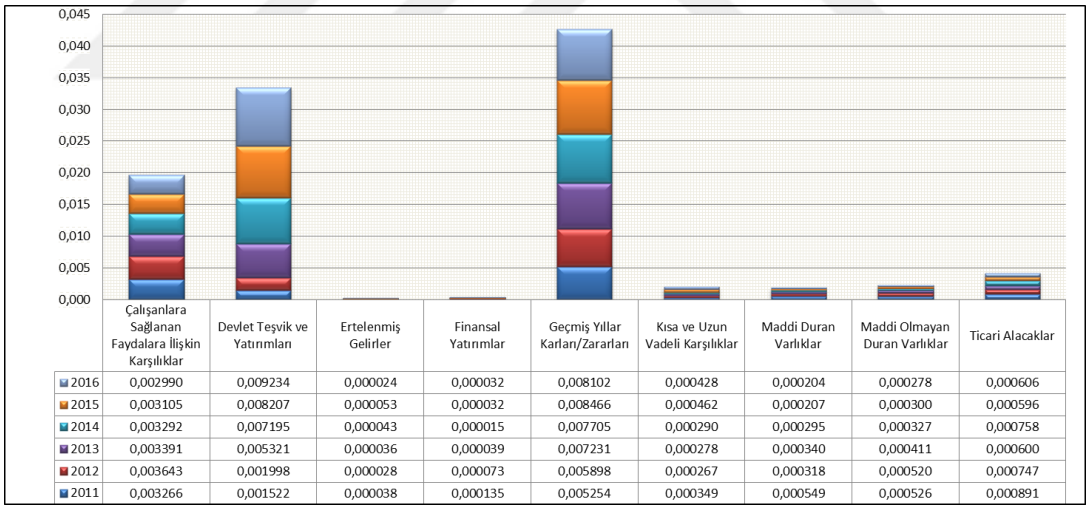
1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992)
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
213 Nolu Vergi Usul Kanunu
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

EKLER



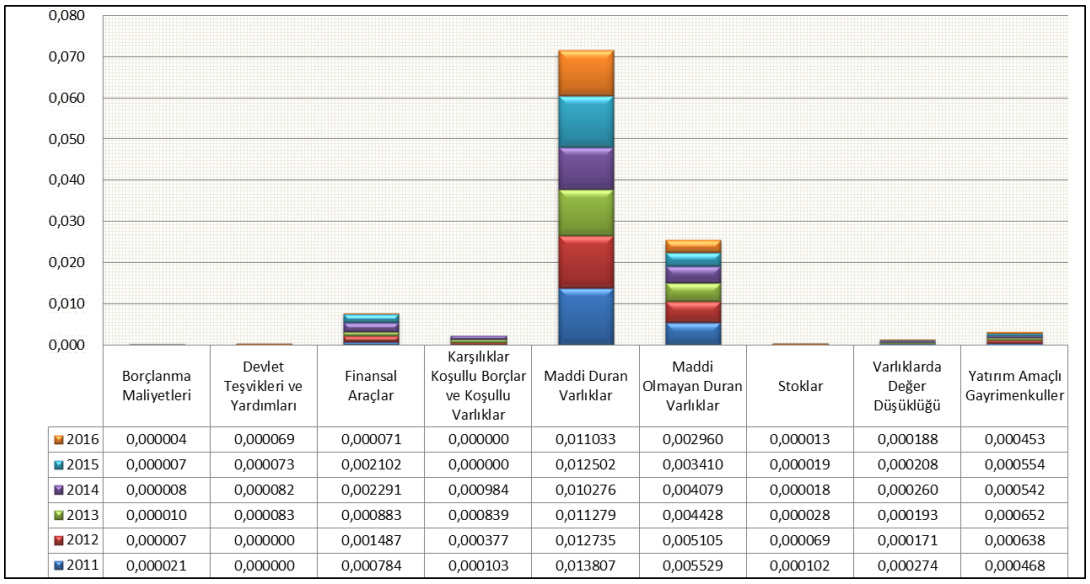
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
2016	0,000000	0,002990	0,009234	0,000408	0,000586	0,000706	0,000204	0,000299	0,000000
2015	0,000000	0,003105	0,008207	0,000132	0,000550	0,000762	0,000207	0,000293	0,000000
2014	0,000020	0,003292	0,007195	0,000073	0,000729	0,000617	0,000295	0,000337	0,000000
2013	0,000012	0,003391	0,005321	0,000182	0,000565	0,000689	0,000340	0,000367	0,000113
2012	0,000005	0,003643	0,001998	0,000137	0,000706	0,000787	0,000318	0,000369	0,000000
2011	0,000008	0,003266	0,001522	0,000221	0,000836	0,000875	0,000549	0,000377	0,000000

EK-1: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



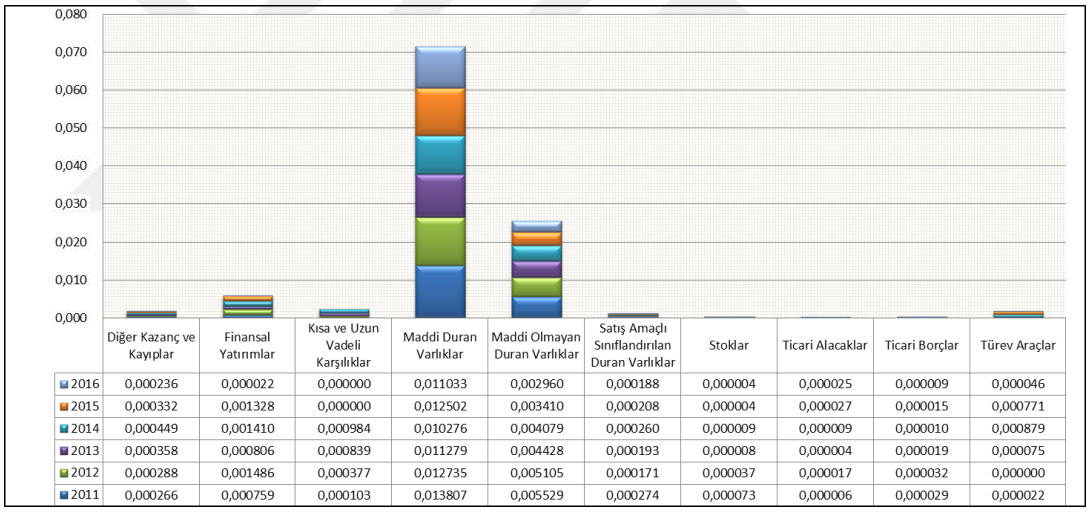
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Ertelenmiş Gelirler	Finansal Yatırımlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Ticari Alacaklar
2016	0,002990	0,009234	0,000024	0,000032	0,008102	0,000428	0,000204	0,000278	0,000606
2015	0,003105	0,008207	0,000053	0,000032	0,008466	0,000462	0,000207	0,000300	0,000596
2014	0,003292	0,007195	0,000043	0,000015	0,007705	0,000290	0,000295	0,000327	0,000758
2013	0,003391	0,005321	0,000036	0,000039	0,007231	0,000278	0,000340	0,000411	0,000600
2012	0,003643	0,001998	0,000028	0,000073	0,005898	0,000267	0,000318	0,000520	0,000747
2011	0,003266	0,001522	0,000038	0,000135	0,005254	0,000349	0,000549	0,000526	0,000891

EK-2: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



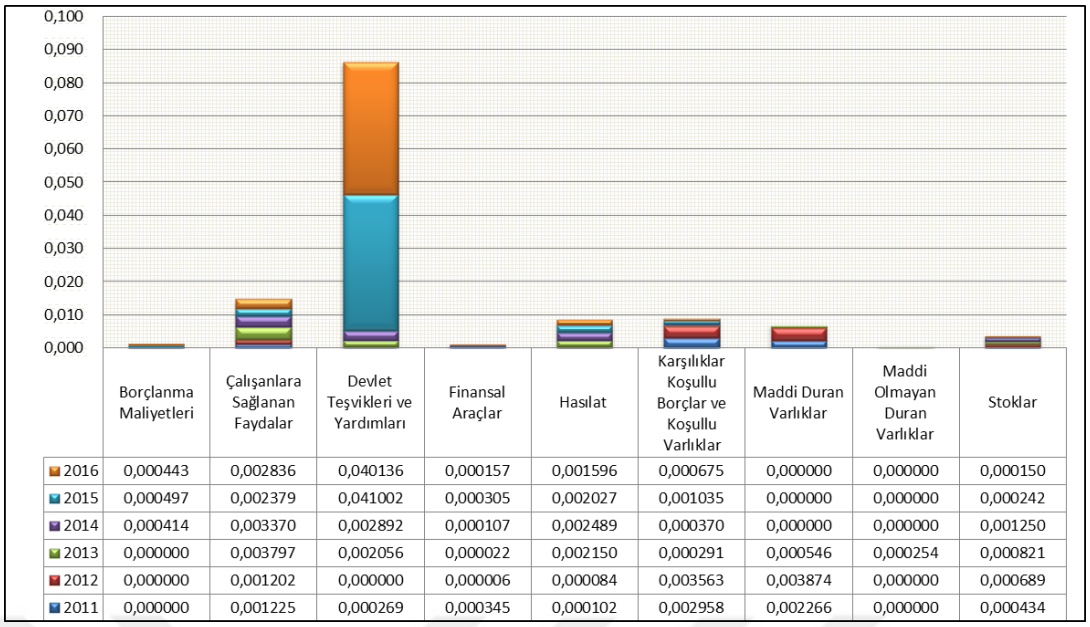
	Borçlanma Maliyetleri	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,000004	0,000069	0,000071	0,000000	0,011033	0,002960	0,000013	0,000188	0,000453
2015	0,000007	0,000073	0,002102	0,000000	0,012502	0,003410	0,000019	0,000208	0,000554
2014	0,000008	0,000082	0,002291	0,000984	0,010276	0,004079	0,000018	0,000260	0,000542
2013	0,000010	0,000083	0,000883	0,000839	0,011279	0,004428	0,000028	0,000193	0,000652
2012	0,000007	0,000000	0,001487	0,000377	0,012735	0,005105	0,000069	0,000171	0,000638
2011	0,000021	0,000000	0,000784	0,000103	0,013807	0,005529	0,000102	0,000274	0,000468

EK-3: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



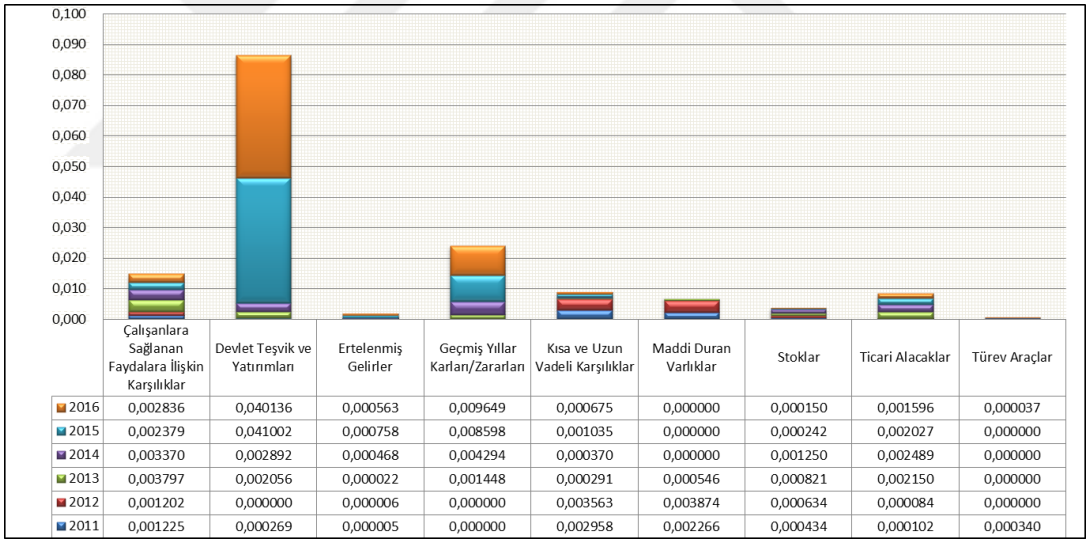
	Diğer Kazanç ve Kayıplar	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Ticari Borçlar	Türev Araçlar
2016	0,000236	0,000022	0,000000	0,011033	0,002960	0,000188	0,000004	0,000025	0,000009	0,000046
2015	0,000332	0,001328	0,000000	0,012502	0,003410	0,000208	0,000004	0,000027	0,000015	0,000771
2014	0,000449	0,001410	0,000984	0,010276	0,004079	0,000260	0,000009	0,000009	0,000010	0,000879
2013	0,000358	0,000806	0,000839	0,011279	0,004428	0,000193	0,000008	0,000004	0,000019	0,000075
2012	0,000288	0,001486	0,000377	0,012735	0,005105	0,000171	0,000037	0,000017	0,000032	0,000000
2011	0,000266	0,000759	0,000103	0,013807	0,005529	0,000274	0,000073	0,000006	0,000029	0,000022

EK-4: Taş ve Toprağa Dayalı İmalat Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



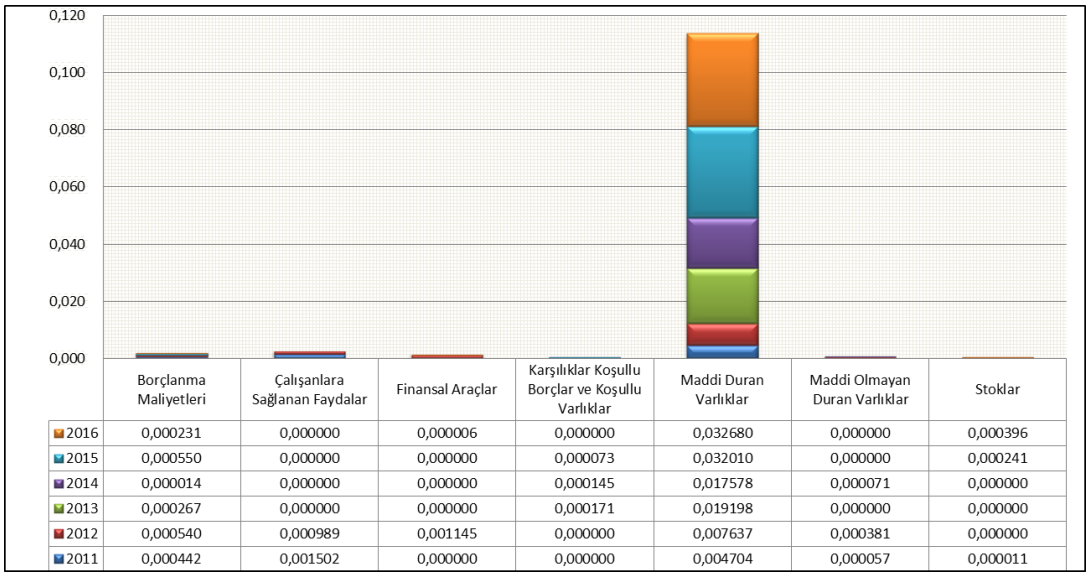
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,000443	0,002836	0,040136	0,000157	0,001596	0,000675	0,000000	0,000000	0,000150
2015	0,000497	0,002379	0,041002	0,000305	0,002027	0,001035	0,000000	0,000000	0,000242
2014	0,000414	0,003370	0,002892	0,000107	0,002489	0,000370	0,000000	0,000000	0,001250
2013	0,000000	0,003797	0,002056	0,000022	0,002150	0,000291	0,000546	0,000254	0,000821
2012	0,000000	0,001202	0,000000	0,000006	0,000084	0,003563	0,003874	0,000000	0,000689
2011	0,000000	0,001225	0,000269	0,000345	0,000102	0,002958	0,002266	0,000000	0,000434

EK-5: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



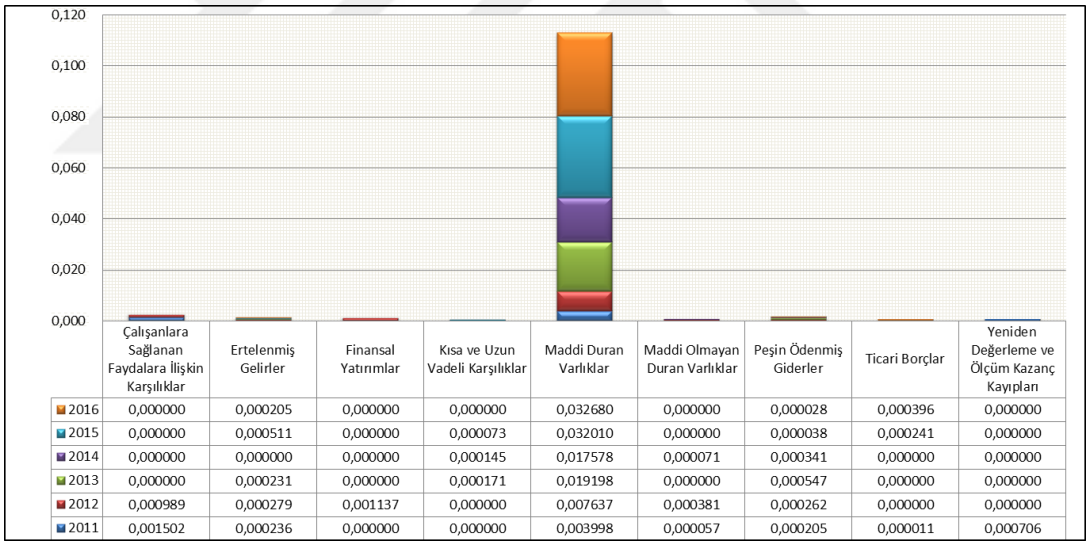
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Ertelenmiş Gelirler	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Türev Araçlar
2016	0,002836	0,040136	0,000563	0,009649	0,000675	0,000000	0,000150	0,001596	0,000037
2015	0,002379	0,041002	0,000758	0,008598	0,001035	0,000000	0,000242	0,002027	0,000000
2014	0,003370	0,002892	0,000468	0,004294	0,000370	0,000000	0,001250	0,002489	0,000000
2013	0,003797	0,002056	0,000022	0,001448	0,000291	0,000546	0,000821	0,002150	0,000000
2012	0,001202	0,000000	0,000006	0,000000	0,003563	0,003874	0,000634	0,000084	0,000000
2011	0,001225	0,000269	0,000005	0,000000	0,002958	0,002266	0,000434	0,000102	0,000340

EK-6: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



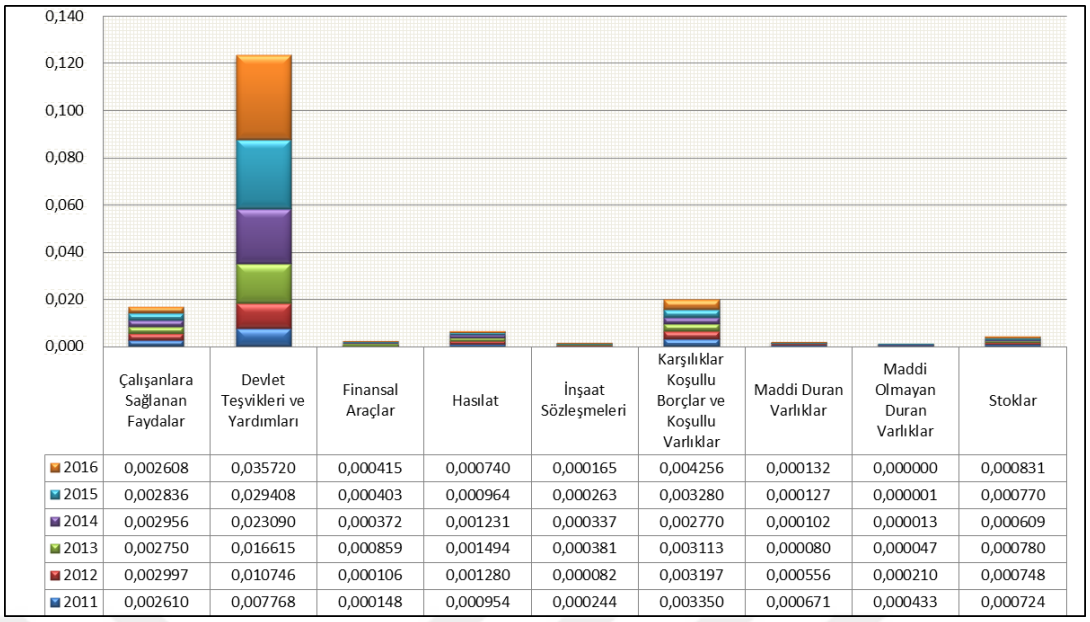
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Finansal Araçlar	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,000231	0,000000	0,000006	0,000000	0,032680	0,000000	0,000396
2015	0,000550	0,000000	0,000000	0,000073	0,032010	0,000000	0,000241
2014	0,000014	0,000000	0,000000	0,000145	0,017578	0,000071	0,000000
2013	0,000267	0,000000	0,000000	0,000171	0,019198	0,000000	0,000000
2012	0,000540	0,000989	0,001145	0,000000	0,007637	0,000381	0,000000
2011	0,000442	0,001502	0,000000	0,000000	0,004704	0,000057	0,000011

EK-7: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



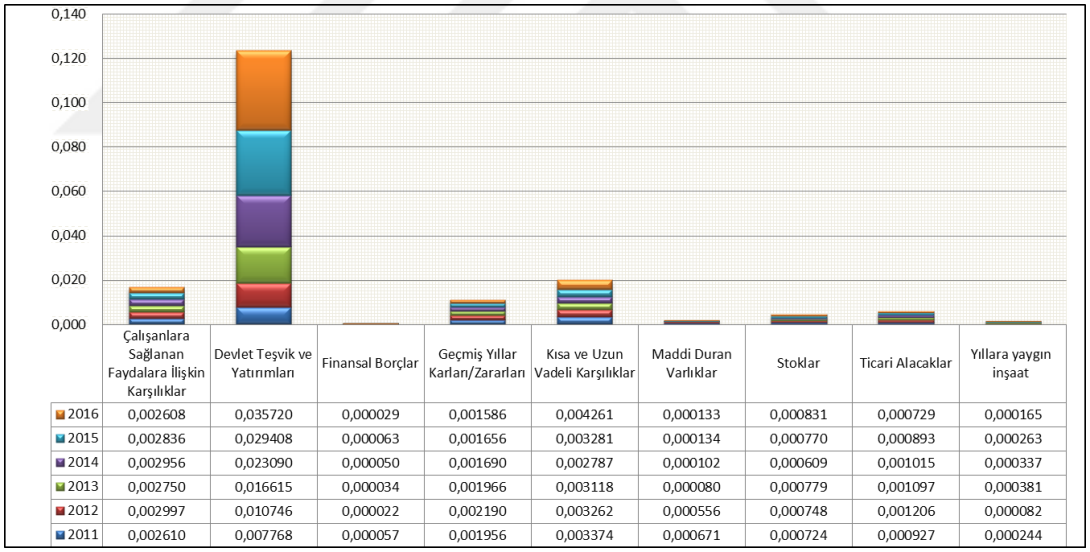
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Ertelenmiş Gelirler	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Peşin Ödenmiş Giderler	Ticari Borçlar	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	0,000000	0,000205	0,000000	0,000000	0,032680	0,000000	0,000028	0,000396	0,000000
2015	0,000000	0,000511	0,000000	0,000073	0,032010	0,000000	0,000038	0,000241	0,000000
2014	0,000000	0,000000	0,000000	0,000145	0,017578	0,000071	0,000341	0,000000	0,000000
2013	0,000000	0,000231	0,000000	0,000171	0,019198	0,000000	0,000547	0,000000	0,000000
2012	0,000989	0,000279	0,001137	0,000000	0,007637	0,000381	0,000262	0,000000	0,000000
2011	0,001502	0,000236	0,000000	0,000000	0,003998	0,000057	0,000205	0,000011	0,000706

EK-8: Orman Ürünleri ve Mobilya Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



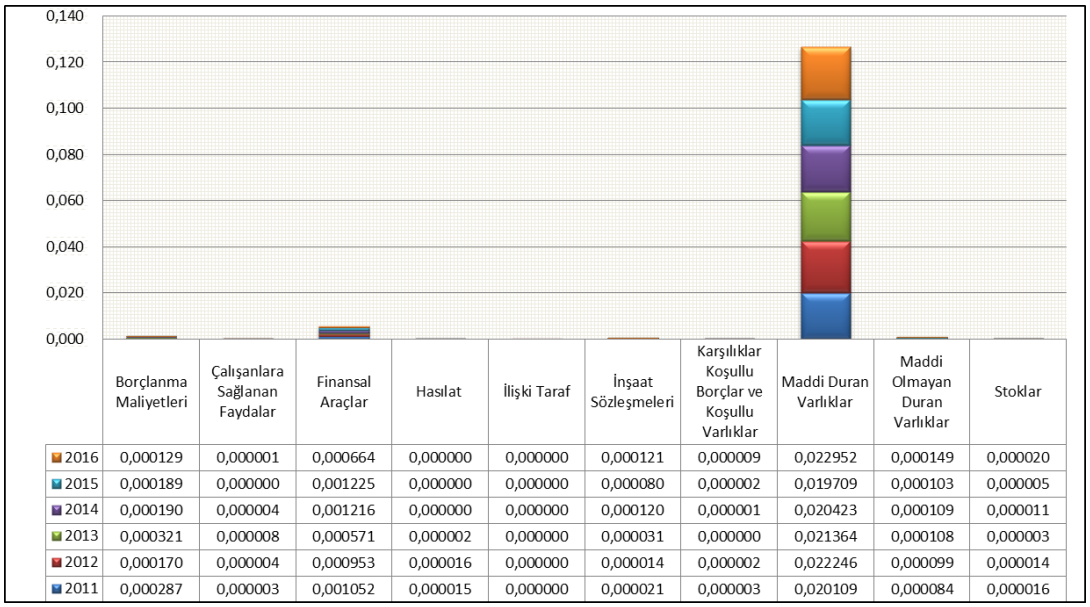
	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	İnşaat Sözleşmeleri	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,002608	0,035720	0,000415	0,000740	0,000165	0,004256	0,000132	0,000000	0,000831
2015	0,002836	0,029408	0,000403	0,000964	0,000263	0,003280	0,000127	0,000001	0,000770
2014	0,002956	0,023090	0,000372	0,001231	0,000337	0,002770	0,000102	0,000013	0,000609
2013	0,002750	0,016615	0,000859	0,001494	0,000381	0,003113	0,000080	0,000047	0,000780
2012	0,002997	0,010746	0,000106	0,001280	0,000082	0,003197	0,000556	0,000210	0,000748
2011	0,002610	0,007768	0,000148	0,000954	0,000244	0,003350	0,000671	0,000433	0,000724

EK-9: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



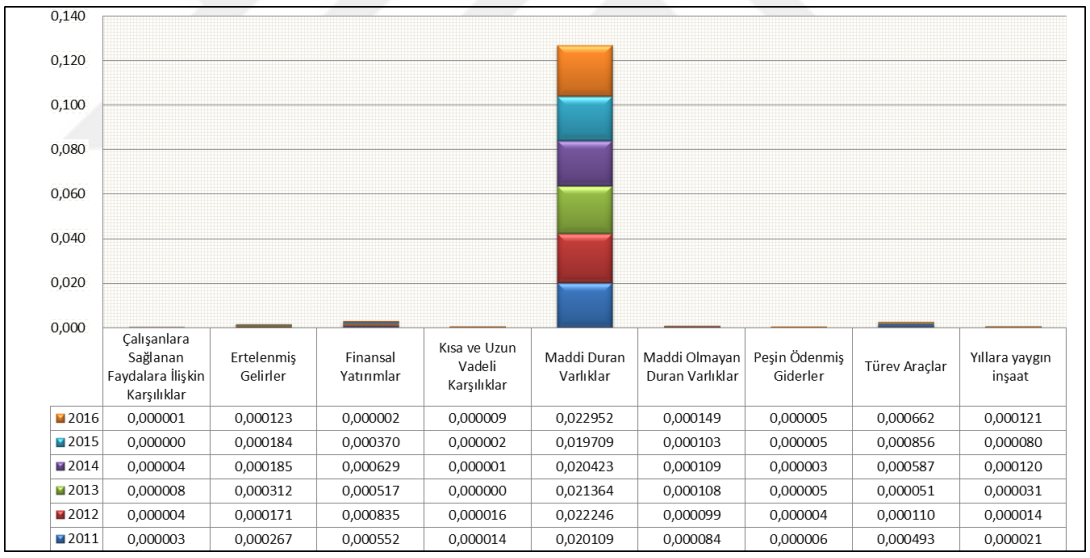
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Borçlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Yıllara yaygın inşaat
2016	0,002608	0,035720	0,000029	0,001586	0,004261	0,000133	0,000831	0,000729	0,000165
2015	0,002836	0,029408	0,000063	0,001656	0,003281	0,000134	0,000770	0,000893	0,000263
2014	0,002956	0,023090	0,000050	0,001690	0,002787	0,000102	0,000609	0,001015	0,000337
2013	0,002750	0,016615	0,000034	0,001966	0,003118	0,000080	0,000779	0,001097	0,000381
2012	0,002997	0,010746	0,000022	0,002190	0,003262	0,000556	0,000748	0,001206	0,000082
2011	0,002610	0,007768	0,000057	0,001956	0,003374	0,000671	0,000724	0,000927	0,000244

EK-10: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



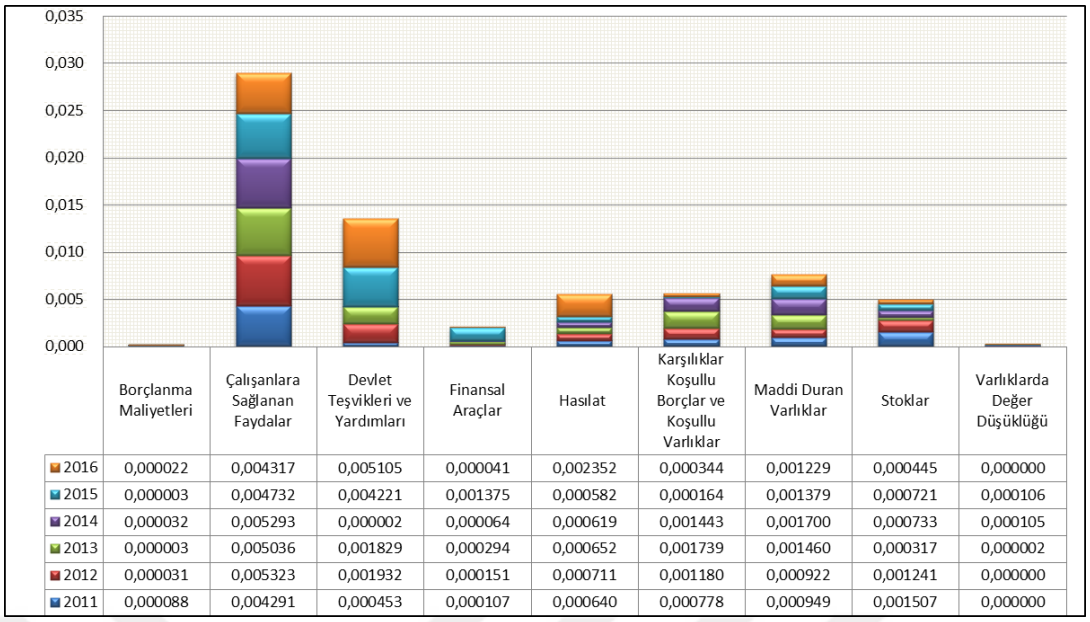
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Finansal Araçlar	Hasılat	İlişki Taraf	İnşaat Sözleşmeleri	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,000129	0,000001	0,000664	0,000000	0,000000	0,000121	0,000009	0,022952	0,000149	0,000020
2015	0,000189	0,000000	0,001225	0,000000	0,000000	0,000080	0,000002	0,019709	0,000103	0,000005
2014	0,000190	0,000004	0,001216	0,000000	0,000000	0,000120	0,000001	0,020423	0,000109	0,000011
2013	0,000321	0,000008	0,000571	0,000002	0,000000	0,000031	0,000000	0,021364	0,000108	0,000003
2012	0,000170	0,000004	0,000953	0,000016	0,000000	0,000014	0,000002	0,022246	0,000099	0,000014
2011	0,000287	0,000003	0,001052	0,000015	0,000000	0,000021	0,000003	0,020109	0,000084	0,000016

EK-11: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



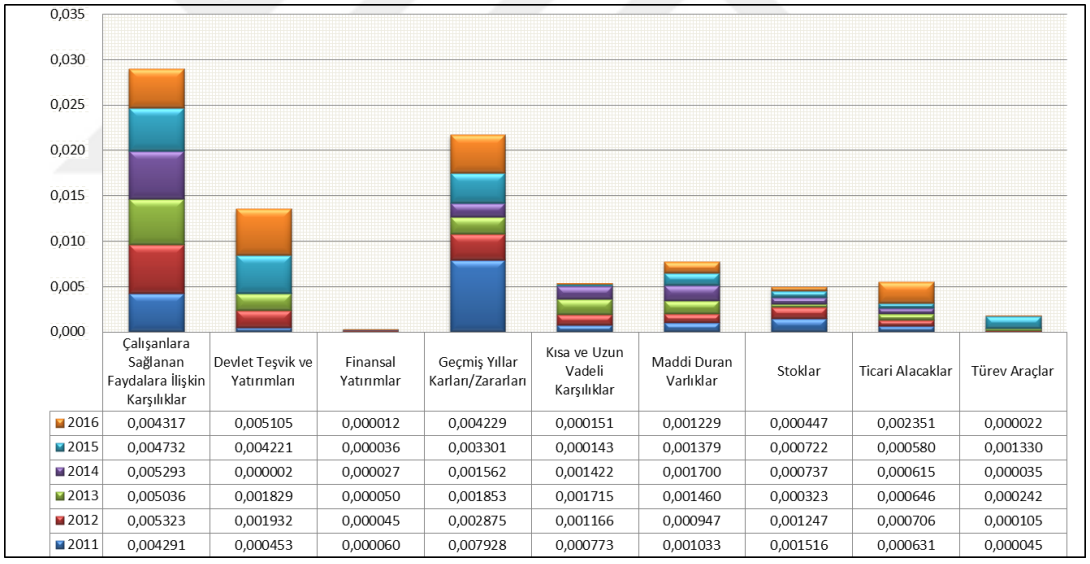
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Ertelenmiş Gelirler	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Peşin Ödenmiş Giderler	Türev Araçlar	Yıllara yaygın inşaat
2016	0,000001	0,000123	0,000002	0,000009	0,022952	0,000149	0,000005	0,000662	0,000121
2015	0,000000	0,000184	0,000370	0,000002	0,019709	0,000103	0,000005	0,000856	0,000080
2014	0,000004	0,000185	0,000629	0,000001	0,020423	0,000109	0,000003	0,000587	0,000120
2013	0,000008	0,000312	0,000517	0,000000	0,021364	0,000108	0,000005	0,000051	0,000031
2012	0,000004	0,000171	0,000835	0,000016	0,022246	0,000099	0,000004	0,000110	0,000014
2011	0,000003	0,000267	0,000552	0,000014	0,020109	0,000084	0,000006	0,000493	0,000021

EK-12: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



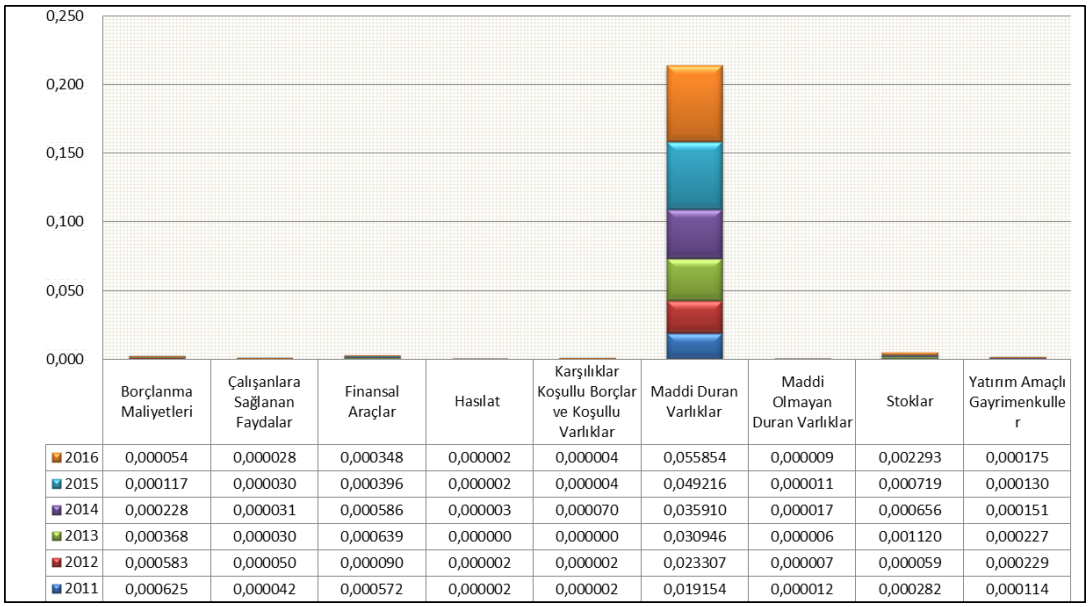
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
2016	0,000022	0,004317	0,005105	0,000041	0,002352	0,000344	0,001229	0,000445	0,000000
2015	0,000003	0,004732	0,004221	0,001375	0,000582	0,000164	0,001379	0,000721	0,000106
2014	0,000032	0,005293	0,000002	0,000064	0,000619	0,001443	0,001700	0,000733	0,000105
2013	0,000003	0,005036	0,001829	0,000294	0,000652	0,001739	0,001460	0,000317	0,000002
2012	0,000031	0,005323	0,001932	0,000151	0,000711	0,001180	0,000922	0,001241	0,000000
2011	0,000088	0,004291	0,000453	0,000107	0,000640	0,000778	0,000949	0,001507	0,000000

EK-13: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



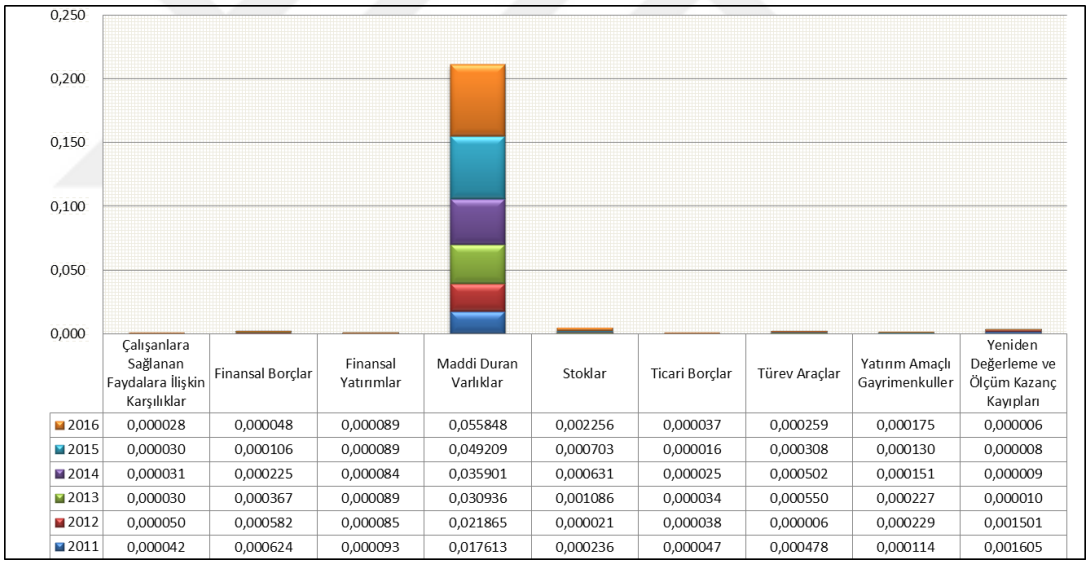
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Yatırımlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Türev Araçlar
2016	0,004317	0,005105	0,000012	0,004229	0,000151	0,001229	0,000447	0,002351	0,000022
2015	0,004732	0,004221	0,000036	0,003301	0,000143	0,001379	0,000722	0,000580	0,001330
2014	0,005293	0,000002	0,000027	0,001562	0,001422	0,001700	0,000737	0,000615	0,000035
2013	0,005036	0,001829	0,000050	0,001853	0,001715	0,001460	0,000323	0,000646	0,000242
2012	0,005323	0,001932	0,000045	0,002875	0,001166	0,000947	0,001247	0,000706	0,000105
2011	0,004291	0,000453	0,000060	0,007928	0,000773	0,001033	0,001516	0,000631	0,000045

EK-14: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



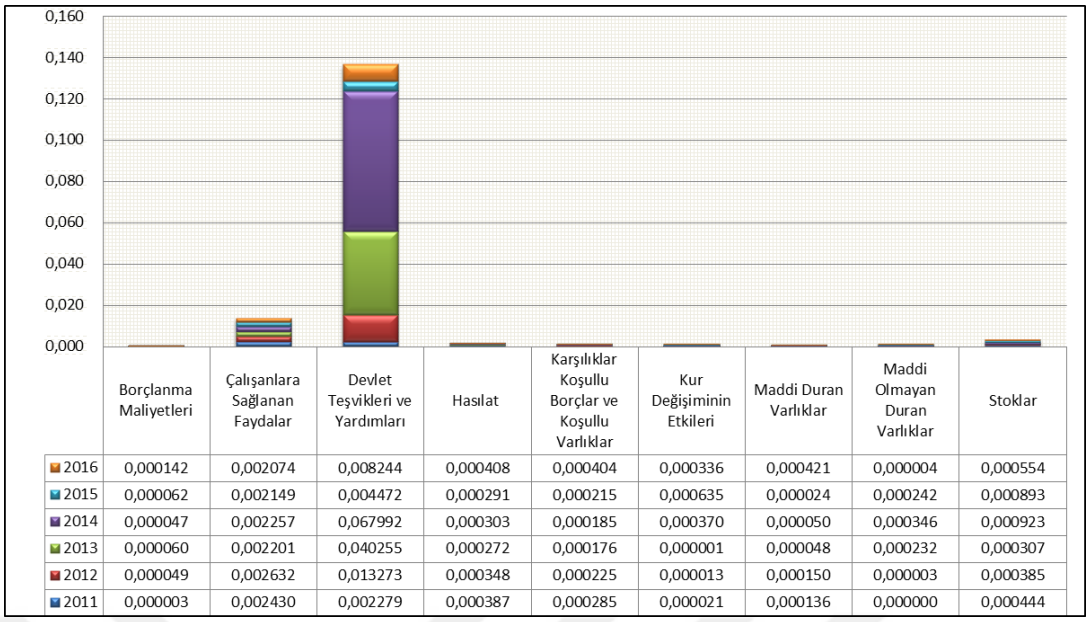
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,000054	0,000028	0,000348	0,000002	0,000004	0,055854	0,000009	0,002293	0,000175
2015	0,000117	0,000030	0,000396	0,000002	0,000004	0,049216	0,000011	0,000719	0,000130
2014	0,000228	0,000031	0,000586	0,000003	0,000070	0,035910	0,000017	0,000656	0,000151
2013	0,000368	0,000030	0,000639	0,000000	0,000000	0,030946	0,000006	0,001120	0,000227
2012	0,000583	0,000050	0,000090	0,000002	0,000002	0,023307	0,000007	0,000059	0,000229
2011	0,000625	0,000042	0,000572	0,000002	0,000002	0,019154	0,000012	0,000282	0,000114

EK-15: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



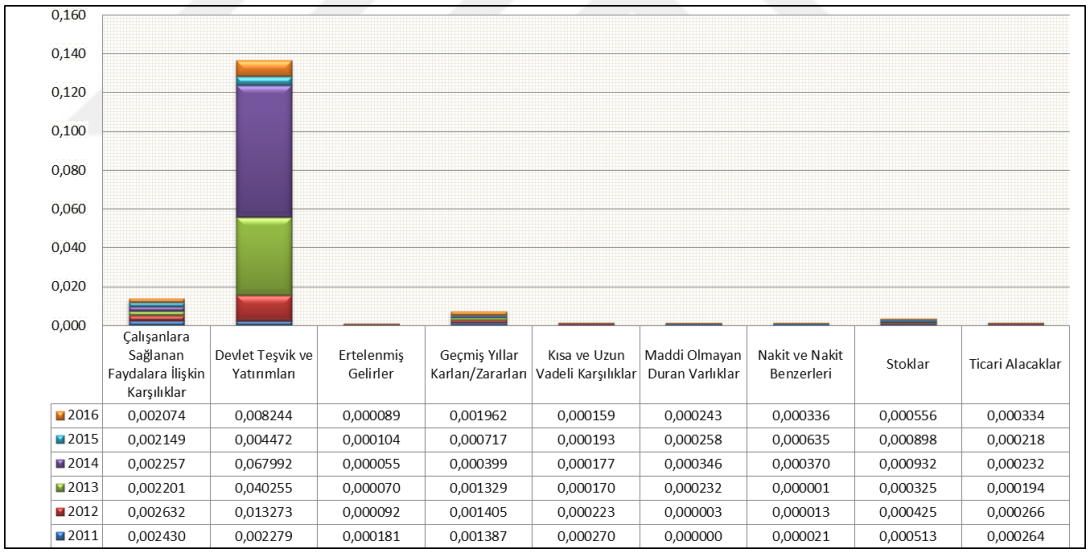
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Finansal Borçlar	Finansal Yatırımlar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Borçlar	Türev Araçlar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	0,000028	0,000048	0,000089	0,055848	0,002256	0,000037	0,000259	0,000175	0,000006
2015	0,000030	0,000106	0,000089	0,049209	0,000703	0,000016	0,000308	0,000130	0,000008
2014	0,000031	0,000225	0,000084	0,035901	0,000631	0,000025	0,000502	0,000151	0,000009
2013	0,000030	0,000367	0,000089	0,030936	0,001086	0,000034	0,000550	0,000227	0,000010
2012	0,000050	0,000582	0,000085	0,021865	0,000021	0,000038	0,000006	0,000229	0,001501
2011	0,000042	0,000624	0,000093	0,017613	0,000236	0,000047	0,000478	0,000114	0,001605

EK-16: Metal Ana Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



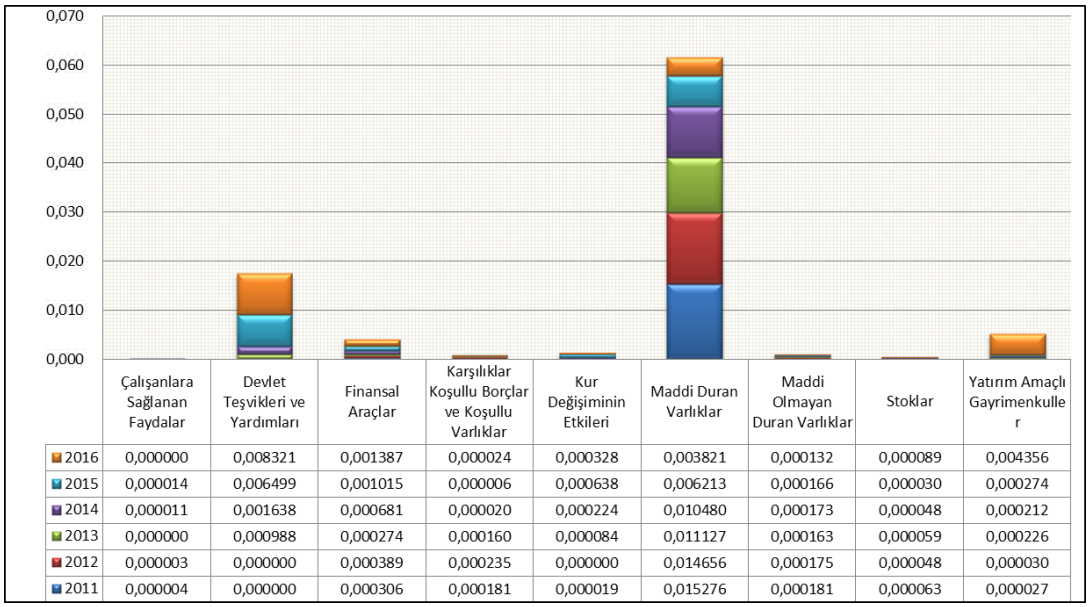
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Kur Değişiminin Etkileri	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,000142	0,002074	0,008244	0,000408	0,000404	0,000336	0,000421	0,000004	0,000554
2015	0,000062	0,002149	0,004472	0,000291	0,000215	0,000635	0,000024	0,000242	0,000893
2014	0,000047	0,002257	0,067992	0,000303	0,000185	0,000370	0,000050	0,000346	0,000923
2013	0,000060	0,002201	0,040255	0,000272	0,000176	0,000001	0,000048	0,000232	0,000307
2012	0,000049	0,002632	0,013273	0,000348	0,000225	0,000013	0,000150	0,000003	0,000385
2011	0,000003	0,002430	0,002279	0,000387	0,000285	0,000021	0,000136	0,000000	0,000444

EK-17: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



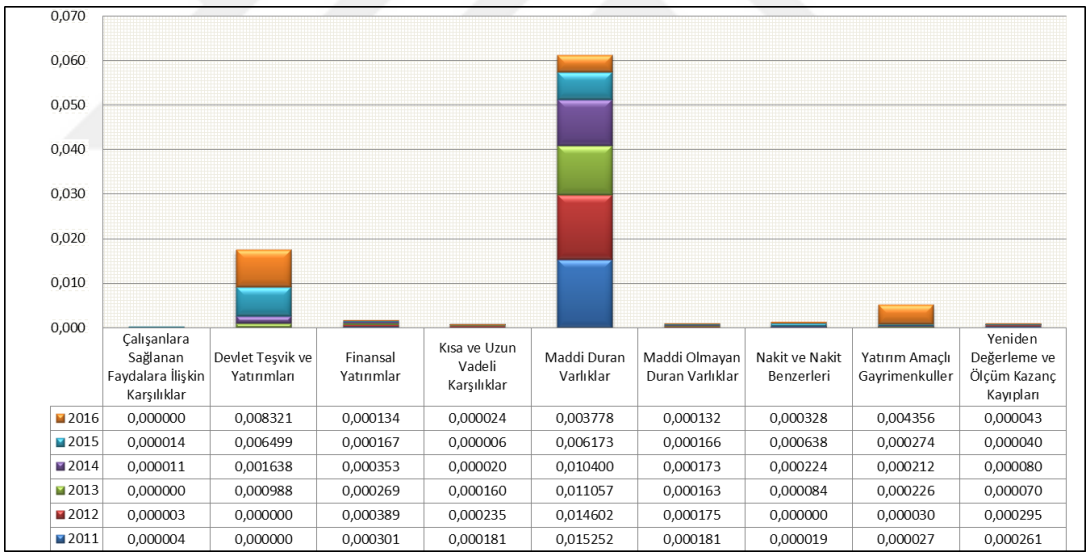
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Ertelenmiş Gelirler	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Nakit ve Nakit Benzerleri	Stoklar	Ticari Alacaklar
2016	0,002074	0,008244	0,000089	0,001962	0,000159	0,000243	0,000336	0,000556	0,000334
2015	0,002149	0,004472	0,000104	0,000717	0,000193	0,000258	0,000635	0,000898	0,000218
2014	0,002257	0,067992	0,000055	0,000399	0,000177	0,000346	0,000370	0,000932	0,000232
2013	0,002201	0,040255	0,000070	0,001329	0,000170	0,000232	0,000001	0,000325	0,000194
2012	0,002632	0,013273	0,000092	0,001405	0,000223	0,000003	0,000013	0,000425	0,000266
2011	0,002430	0,002279	0,000181	0,001387	0,000270	0,000000	0,000021	0,000513	0,000264

EK-18: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



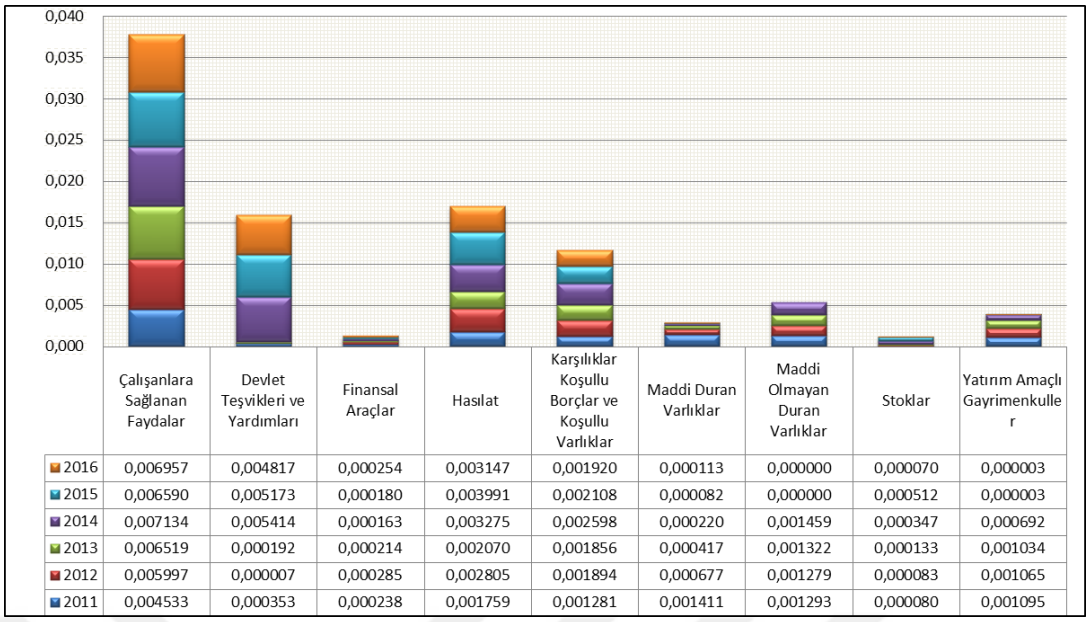
	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Kur Değişiminin Etkileri	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,000000	0,008321	0,001387	0,000024	0,000328	0,003821	0,000132	0,000089	0,004356
2015	0,000014	0,006499	0,001015	0,000006	0,000638	0,006213	0,000166	0,000030	0,000274
2014	0,000011	0,001638	0,000681	0,000020	0,000224	0,010480	0,000173	0,000048	0,000212
2013	0,000000	0,000988	0,000274	0,000160	0,000084	0,011127	0,000163	0,000059	0,000226
2012	0,000003	0,000000	0,000389	0,000235	0,000000	0,014656	0,000175	0,000048	0,000030
2011	0,000004	0,000000	0,000306	0,000181	0,000019	0,015276	0,000181	0,000063	0,000027

EK-19: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



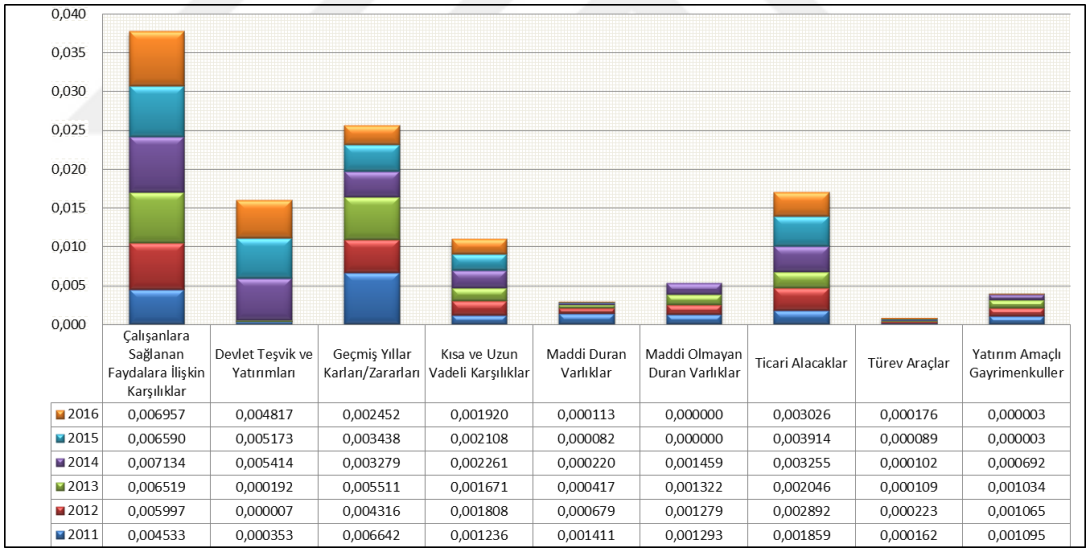
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Nakit ve Nakit Benzerleri	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	0,000000	0,008321	0,000134	0,000024	0,003778	0,000132	0,000328	0,004356	0,000043
2015	0,000014	0,006499	0,000167	0,000006	0,006173	0,000166	0,000638	0,000274	0,000040
2014	0,000011	0,001638	0,000353	0,000020	0,010400	0,000173	0,000224	0,000212	0,000080
2013	0,000000	0,000988	0,000269	0,000160	0,011057	0,000163	0,000084	0,000226	0,000070
2012	0,000003	0,000000	0,000389	0,000235	0,014602	0,000175	0,000000	0,000030	0,000295
2011	0,000004	0,000000	0,000301	0,000181	0,015252	0,000181	0,000019	0,000027	0,000261

EK-20: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



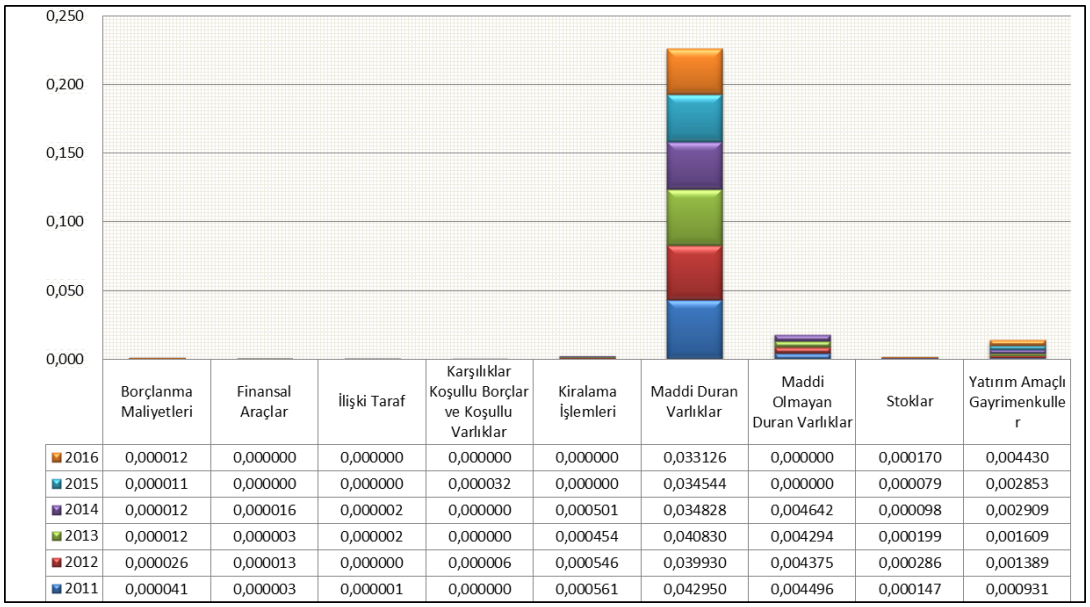
	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,006957	0,004817	0,000254	0,003147	0,001920	0,000113	0,000000	0,000070	0,000003
2015	0,006590	0,005173	0,000180	0,003991	0,002108	0,000082	0,000000	0,000512	0,000003
2014	0,007134	0,005414	0,000163	0,003275	0,002598	0,000220	0,001459	0,000347	0,000692
2013	0,006519	0,000192	0,000214	0,002070	0,001856	0,000417	0,001322	0,000133	0,001034
2012	0,005997	0,000007	0,000285	0,002805	0,001894	0,000677	0,001279	0,000083	0,001065
2011	0,004533	0,000353	0,000238	0,001759	0,001281	0,001411	0,001293	0,000080	0,001095

EK-21: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



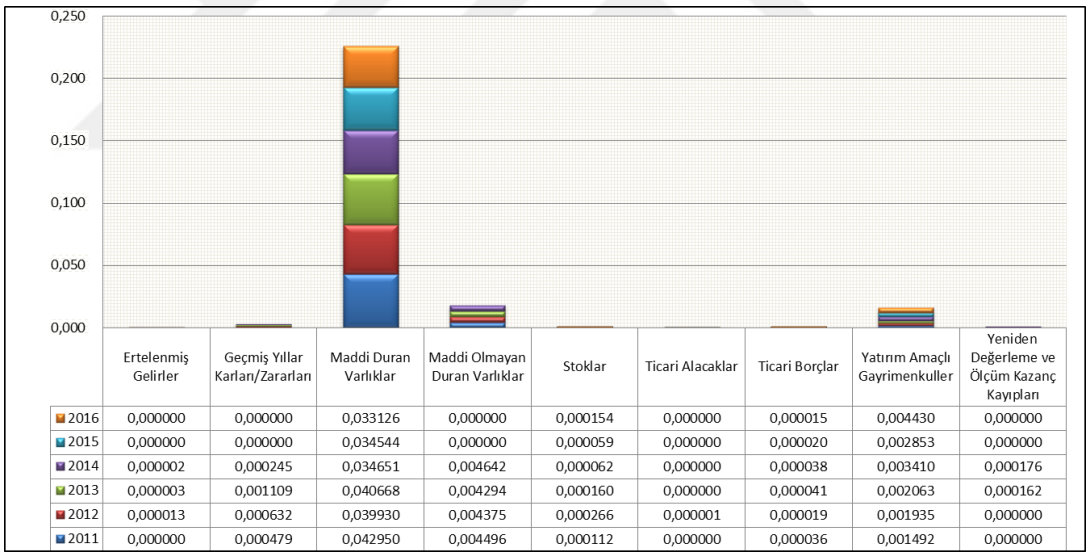
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Ticari Alacaklar	Türev Araçlar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,006957	0,004817	0,002452	0,001920	0,000113	0,000000	0,003026	0,000176	0,000003
2015	0,006590	0,005173	0,003438	0,002108	0,000082	0,000000	0,003914	0,000089	0,000003
2014	0,007134	0,005414	0,003279	0,002261	0,000220	0,001459	0,003255	0,000102	0,000692
2013	0,006519	0,000192	0,005511	0,001671	0,000417	0,001322	0,002046	0,000109	0,001034
2012	0,005997	0,000007	0,004316	0,001808	0,000679	0,001279	0,002892	0,000223	0,001065
2011	0,004533	0,000353	0,006642	0,001236	0,001411	0,001293	0,001859	0,000162	0,001095

EK-22: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



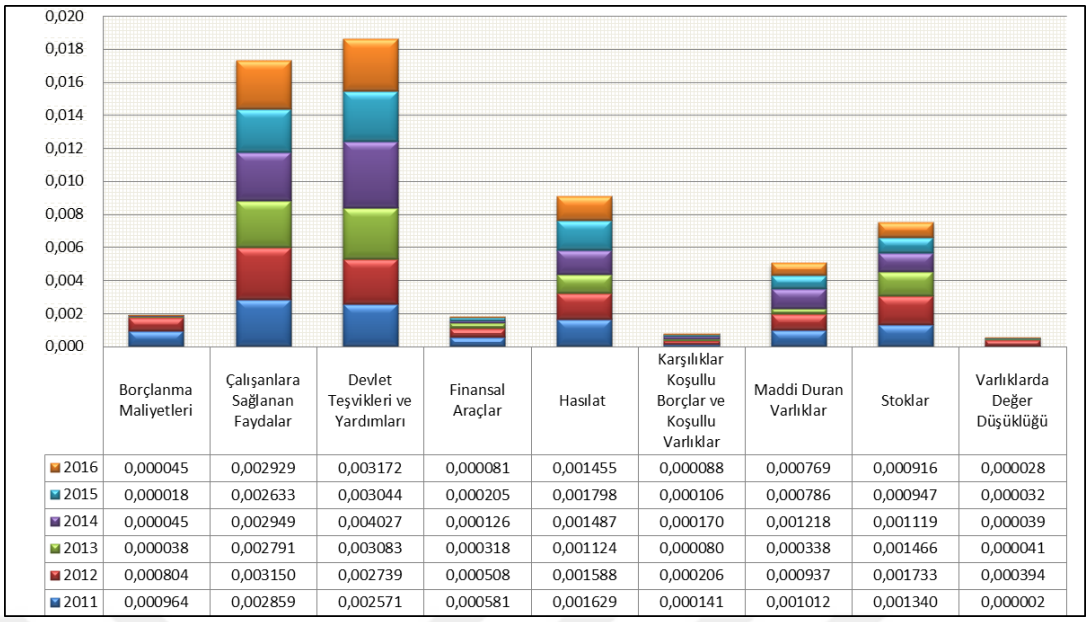
	Borçlanma Maliyetleri	Finansal Araçlar	İlişki Taraf	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Kiralama İşlemleri	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,000012	0,000000	0,000000	0,000000	0,000000	0,033126	0,000000	0,000170	0,004430
2015	0,000011	0,000000	0,000000	0,000032	0,000000	0,034544	0,000000	0,000079	0,002853
2014	0,000012	0,000016	0,000002	0,000000	0,000501	0,034828	0,004642	0,000098	0,002909
2013	0,000012	0,000003	0,000002	0,000000	0,000454	0,040830	0,004294	0,000199	0,001609
2012	0,000026	0,000013	0,000000	0,000006	0,000546	0,039930	0,004375	0,000286	0,001389
2011	0,000041	0,000003	0,000001	0,000000	0,000561	0,042950	0,004496	0,000147	0,000931

EK-23: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



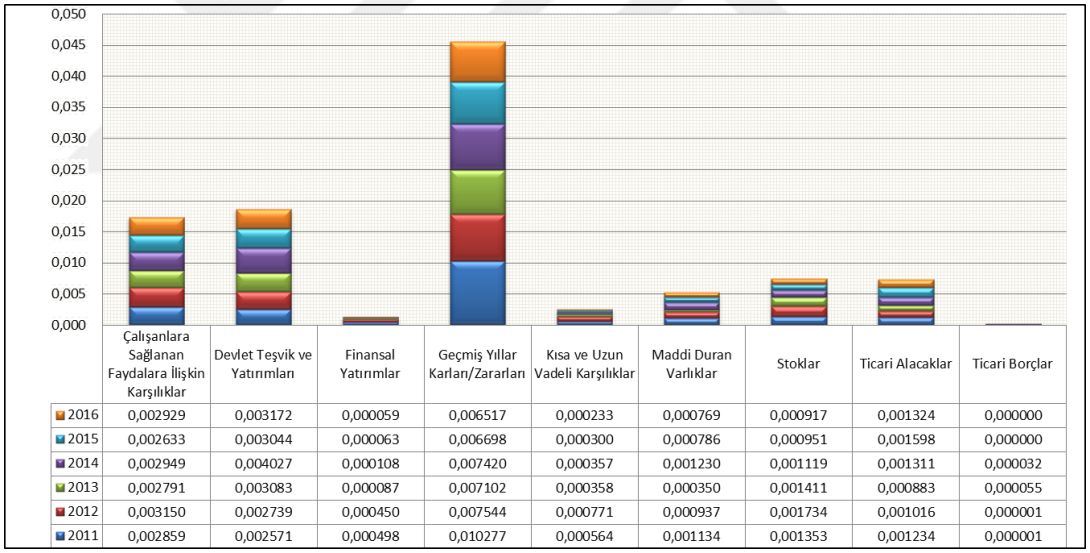
	Ertelenmiş Gelirler	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Ticari Borçlar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	0,000000	0,000000	0,033126	0,000000	0,000154	0,000000	0,000015	0,004430	0,000000
2015	0,000000	0,000000	0,034544	0,000000	0,000059	0,000000	0,000020	0,002853	0,000000
2014	0,000002	0,000245	0,034651	0,004642	0,000062	0,000000	0,000038	0,003410	0,000176
2013	0,000003	0,001109	0,040668	0,004294	0,000160	0,000000	0,000041	0,002063	0,000162
2012	0,000013	0,000632	0,039930	0,004375	0,000266	0,000001	0,000019	0,001935	0,000000
2011	0,000000	0,000479	0,042950	0,004496	0,000112	0,000000	0,000036	0,001492	0,000000

EK-24: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



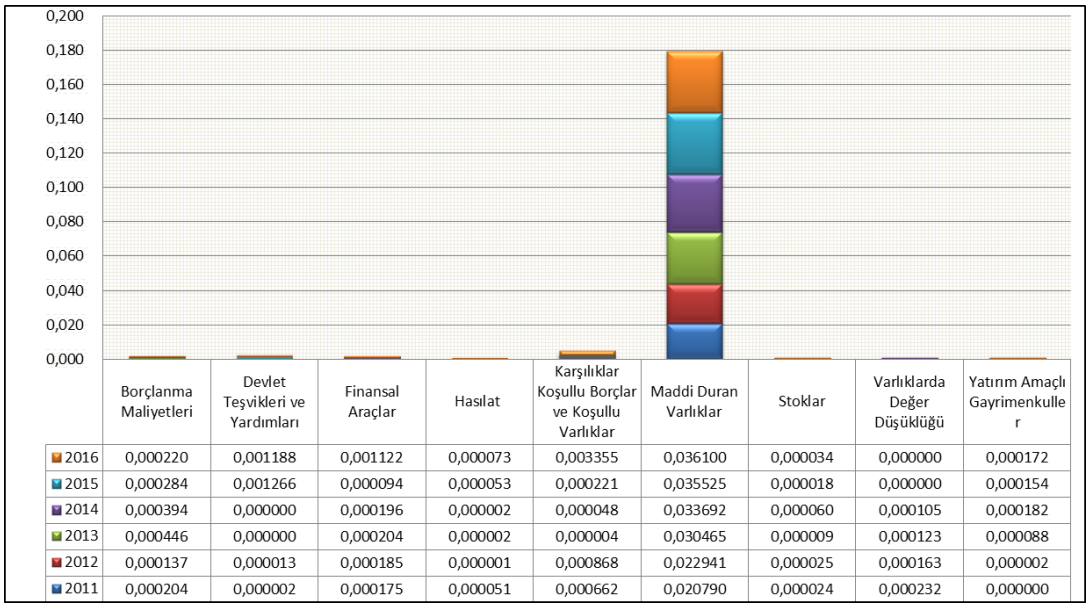
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
2016	0,000045	0,002929	0,003172	0,000081	0,001455	0,000088	0,000769	0,000916	0,000028
2015	0,000018	0,002633	0,003044	0,000205	0,001798	0,000106	0,000786	0,000947	0,000032
2014	0,000045	0,002949	0,004027	0,000126	0,001487	0,000170	0,001218	0,001119	0,000039
2013	0,000038	0,002791	0,003083	0,000318	0,001124	0,000080	0,000338	0,001466	0,000041
2012	0,000804	0,003150	0,002739	0,000508	0,001588	0,000206	0,000937	0,001733	0,000394
2011	0,000964	0,002859	0,002571	0,000581	0,001629	0,000141	0,001012	0,001340	0,000002

EK-25: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



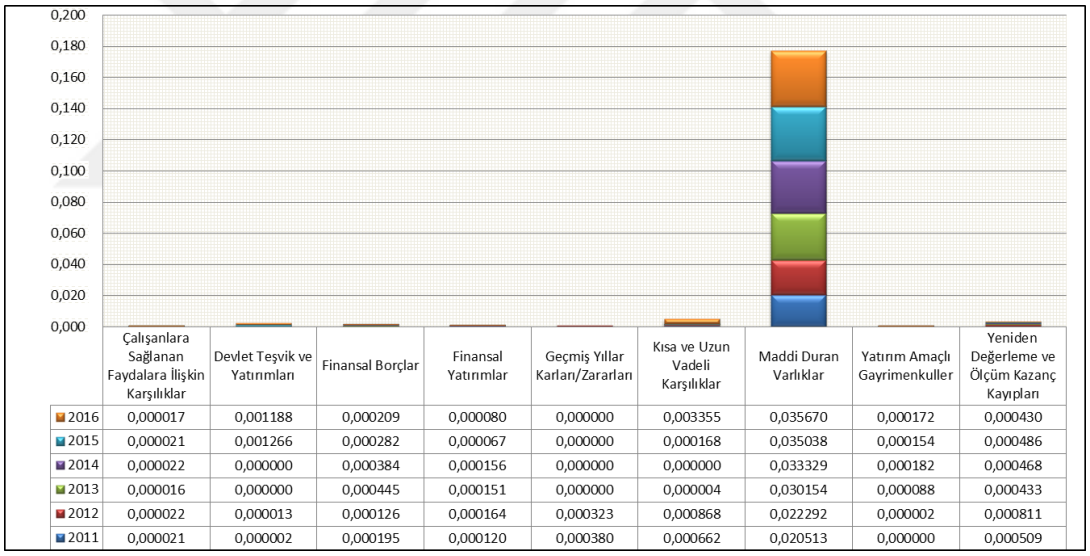
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Yatırımlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Ticari Borçlar
2016	0,002929	0,003172	0,000059	0,006517	0,000233	0,000769	0,000917	0,001324	0,000000
2015	0,002633	0,003044	0,000063	0,006698	0,000300	0,000786	0,000951	0,001598	0,000000
2014	0,002949	0,004027	0,000108	0,007420	0,000357	0,001230	0,001119	0,001311	0,000032
2013	0,002791	0,003083	0,000087	0,007102	0,000358	0,000350	0,001411	0,000883	0,000055
2012	0,003150	0,002739	0,000450	0,007544	0,000771	0,000937	0,001734	0,001016	0,000001
2011	0,002859	0,002571	0,000498	0,010277	0,000564	0,001134	0,001353	0,001234	0,000001

EK-26: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



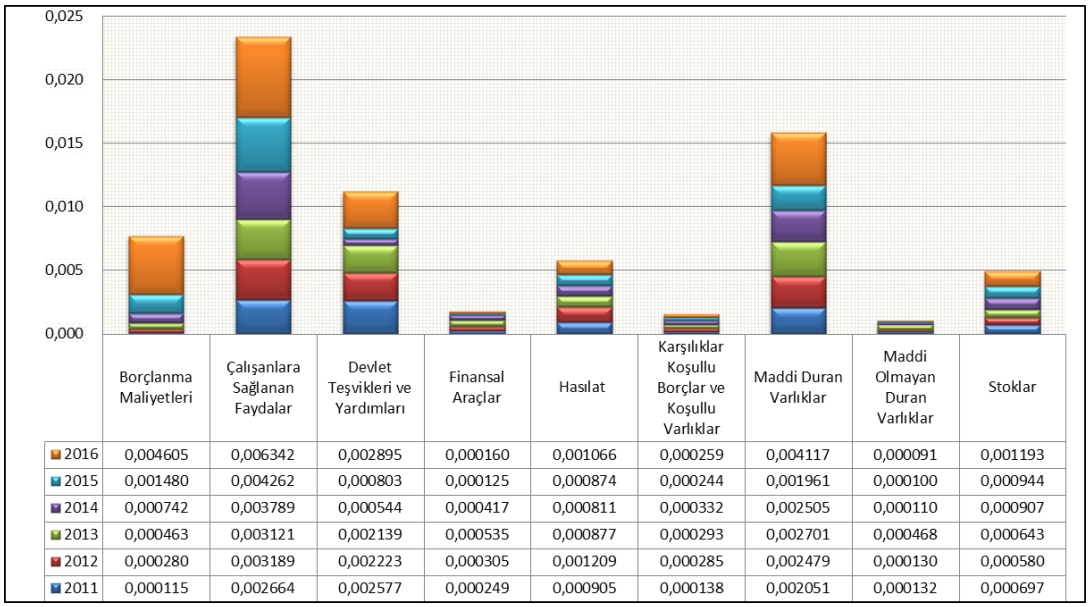
	Borçlanma Maliyetleri	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,000220	0,001188	0,001122	0,000073	0,003355	0,036100	0,000034	0,000000	0,000172
2015	0,000284	0,001266	0,000094	0,000053	0,000221	0,035525	0,000018	0,000000	0,000154
2014	0,000394	0,000000	0,000196	0,000002	0,000048	0,033692	0,000060	0,000105	0,000182
2013	0,000446	0,000000	0,000204	0,000002	0,000004	0,030465	0,000009	0,000123	0,000088
2012	0,000137	0,000013	0,000185	0,000001	0,000868	0,022941	0,000025	0,000163	0,000002
2011	0,000204	0,000002	0,000175	0,000051	0,000662	0,020790	0,000024	0,000232	0,000000

EK-27: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



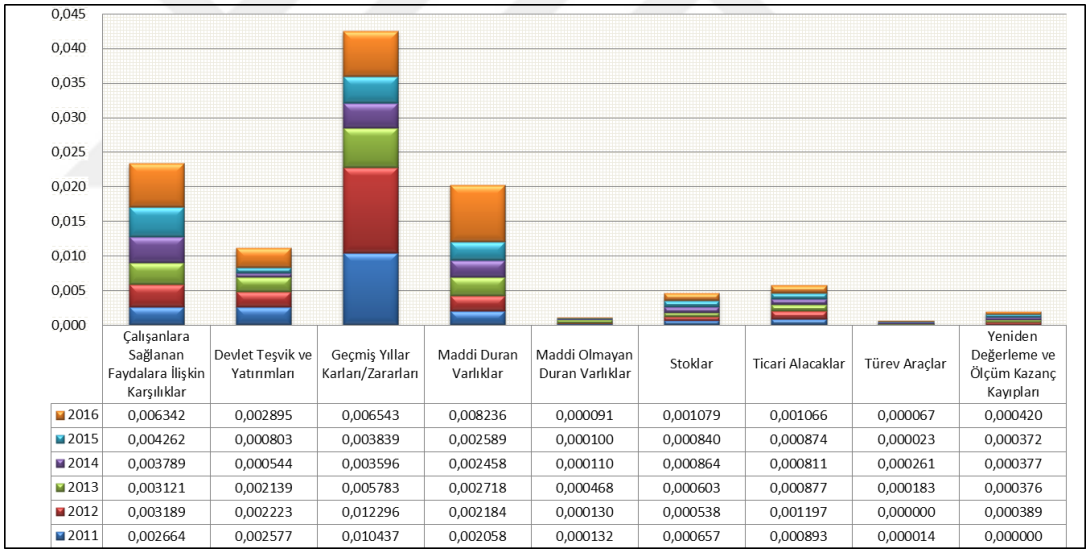
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Borçlar	Finansal Yatırımlar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	0,000017	0,001188	0,000209	0,000080	0,000000	0,003355	0,035670	0,000172	0,000430
2015	0,000021	0,001266	0,000282	0,000067	0,000000	0,000168	0,035038	0,000154	0,000486
2014	0,000022	0,000000	0,000384	0,000156	0,000000	0,000000	0,033329	0,000182	0,000468
2013	0,000016	0,000000	0,000445	0,000151	0,000000	0,000004	0,030154	0,000088	0,000433
2012	0,000022	0,000013	0,000126	0,000164	0,000323	0,000868	0,022292	0,000002	0,000811
2011	0,000021	0,000002	0,000195	0,000120	0,000380	0,000662	0,020513	0,000000	0,000509

EK-28: Gıda, İçki ve Tütün Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



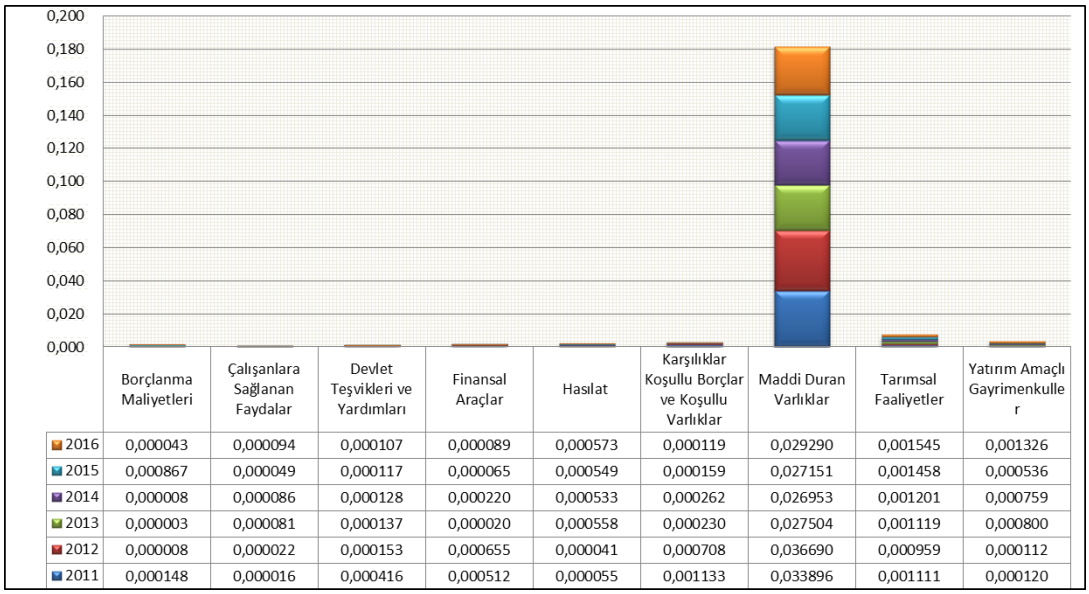
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,004605	0,006342	0,002895	0,000160	0,001066	0,000259	0,004117	0,000091	0,001193
2015	0,001480	0,004262	0,000803	0,000125	0,000874	0,000244	0,001961	0,000100	0,000944
2014	0,000742	0,003789	0,000544	0,000417	0,000811	0,000332	0,002505	0,000110	0,000907
2013	0,000463	0,003121	0,002139	0,000535	0,000877	0,000293	0,002701	0,000468	0,000643
2012	0,000280	0,003189	0,002223	0,000305	0,001209	0,000285	0,002479	0,000130	0,000580
2011	0,000115	0,002664	0,002577	0,000249	0,000905	0,000138	0,002051	0,000132	0,000697

EK-29: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



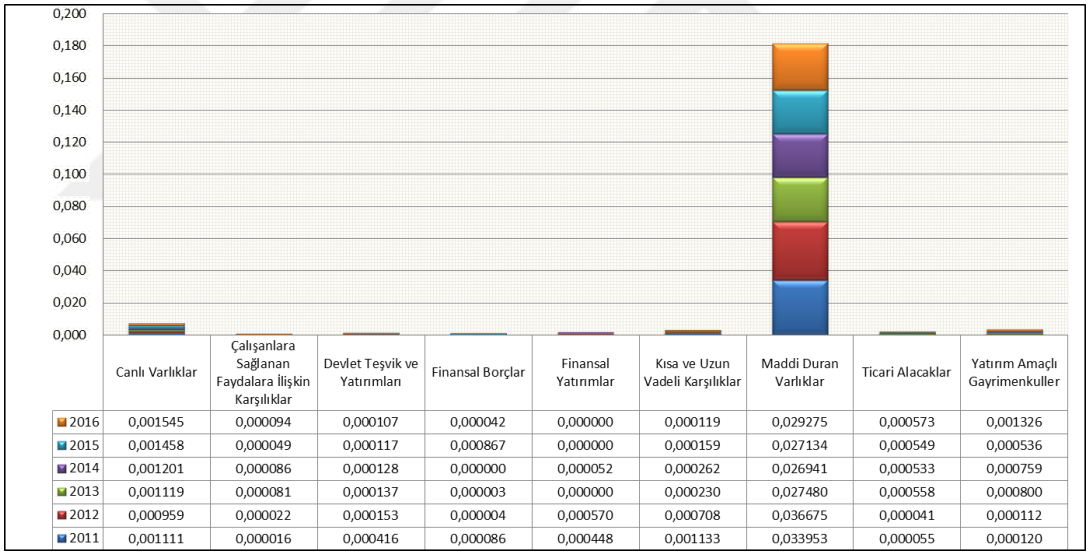
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar	Türev Araçlar	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç Kayıpları
2016	0,006342	0,002895	0,006543	0,008236	0,000091	0,001079	0,001066	0,000067	0,000420
2015	0,004262	0,000803	0,003839	0,002589	0,000100	0,000840	0,000874	0,000023	0,000372
2014	0,003789	0,000544	0,003596	0,002458	0,000110	0,000864	0,000811	0,000261	0,000377
2013	0,003121	0,002139	0,005783	0,002718	0,000468	0,000603	0,000877	0,000183	0,000376
2012	0,003189	0,002223	0,012296	0,002184	0,000130	0,000538	0,001197	0,000000	0,000389
2011	0,002664	0,002577	0,010437	0,002058	0,000132	0,000657	0,000893	0,000014	0,000000

EK-30: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



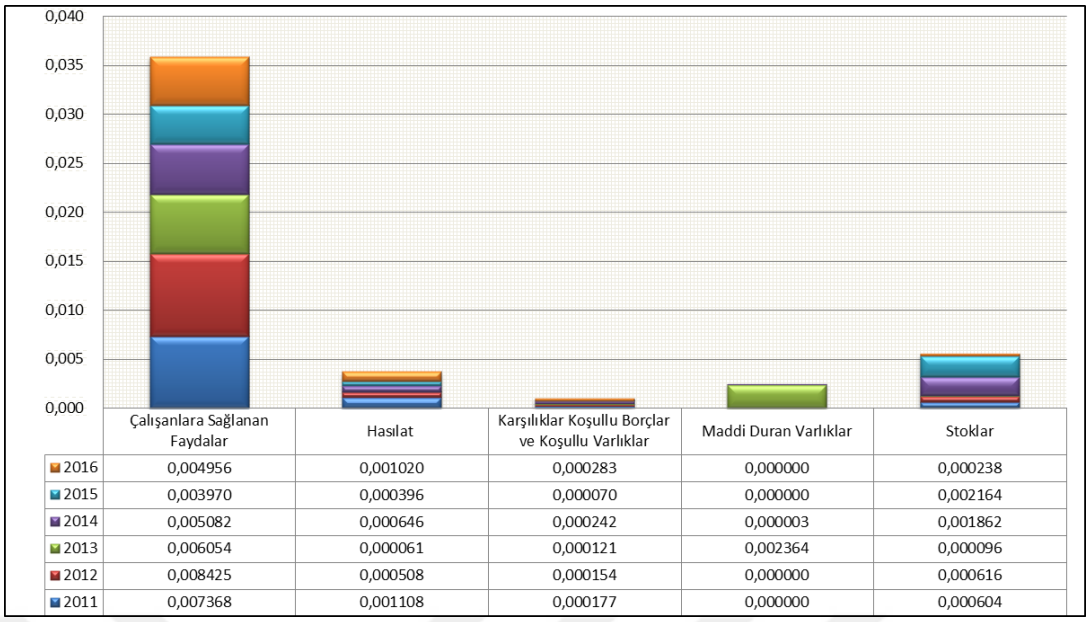
	Borçlanma Maliyetleri	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Devlet Teşvikleri ve Yardımları	Finansal Araçlar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Tarımsal Faaliyetler	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,000043	0,000094	0,000107	0,000089	0,000573	0,000119	0,029290	0,001545	0,001326
2015	0,000867	0,000049	0,000117	0,000065	0,000549	0,000159	0,027151	0,001458	0,000536
2014	0,000008	0,000086	0,000128	0,000220	0,000533	0,000262	0,026953	0,001201	0,000759
2013	0,000003	0,000081	0,000137	0,000020	0,000558	0,000230	0,027504	0,001119	0,000800
2012	0,000008	0,000022	0,000153	0,000655	0,000041	0,000708	0,036690	0,000959	0,000112
2011	0,000148	0,000016	0,000416	0,000512	0,000055	0,001133	0,033896	0,001111	0,000120

EK-31: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



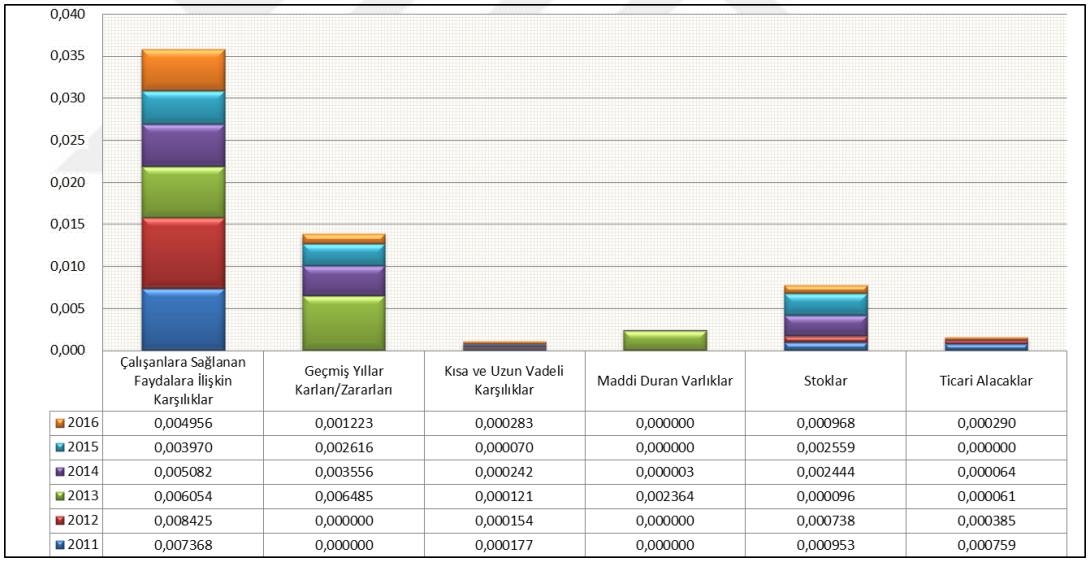
	Canlı Varlıklar	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Devlet Teşvik ve Yatırımları	Finansal Borçlar	Finansal Yatırımlar	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Ticari Alacaklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2016	0,001545	0,000094	0,000107	0,000042	0,000000	0,000119	0,029275	0,000573	0,001326
2015	0,001458	0,000049	0,000117	0,000867	0,000000	0,000159	0,027134	0,000549	0,000536
2014	0,001201	0,000086	0,000128	0,000000	0,000052	0,000262	0,026941	0,000533	0,000759
2013	0,001119	0,000081	0,000137	0,000003	0,000000	0,000230	0,027480	0,000558	0,000800
2012	0,000959	0,000022	0,000153	0,000004	0,000570	0,000708	0,036675	0,000041	0,000112
2011	0,001111	0,000016	0,000416	0,000086	0,000448	0,001133	0,033953	0,000055	0,000120

EK-32: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



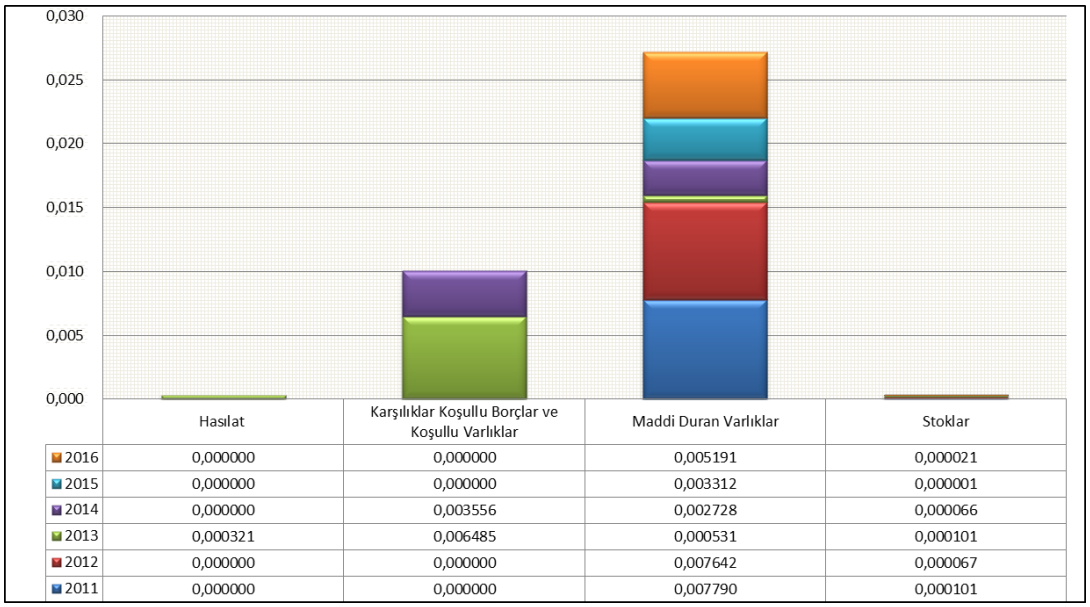
	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,004956	0,001020	0,000283	0,000000	0,000238
2015	0,003970	0,000396	0,000070	0,000000	0,002164
2014	0,005082	0,000646	0,000242	0,000003	0,001862
2013	0,006054	0,000061	0,000121	0,002364	0,000096
2012	0,008425	0,000508	0,000154	0,000000	0,000616
2011	0,007368	0,001108	0,000177	0,000000	0,000604

EK-33: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



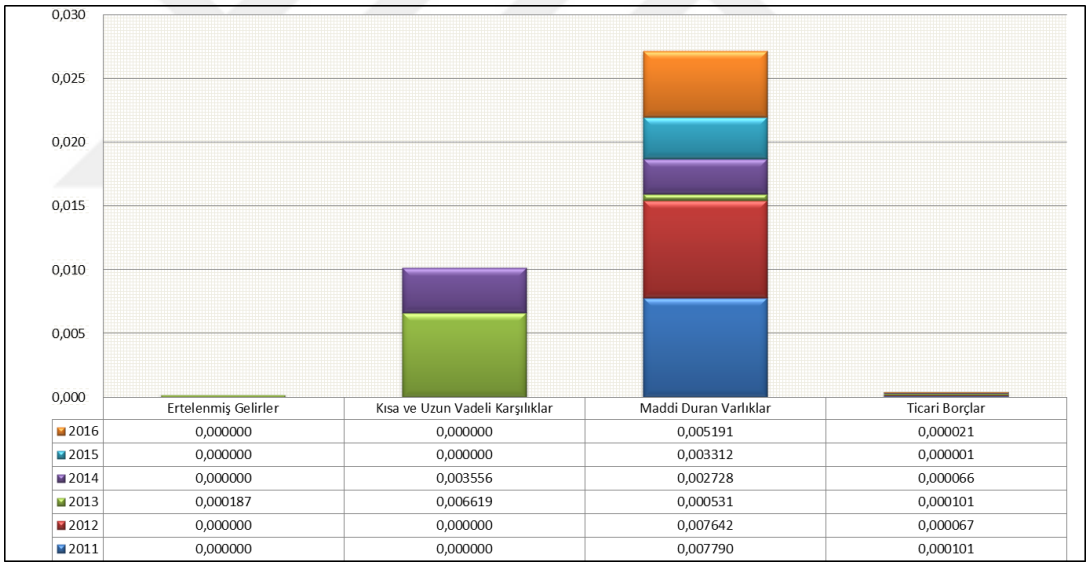
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar	Ticari Alacaklar
2016	0,004956	0,001223	0,000283	0,000000	0,000968	0,000290
2015	0,003970	0,002616	0,000070	0,000000	0,002559	0,000000
2014	0,005082	0,003556	0,000242	0,000003	0,002444	0,000064
2013	0,006054	0,006485	0,000121	0,002364	0,000096	0,000061
2012	0,008425	0,000000	0,000154	0,000000	0,000738	0,000385
2011	0,007368	0,000000	0,000177	0,000000	0,000953	0,000759

EK-34: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarı Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)



	Hasılat	Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Stoklar
2016	0,000000	0,000000	0,005191	0,000021
2015	0,000000	0,000000	0,003312	0,000001
2014	0,000000	0,003556	0,002728	0,000066
2013	0,000321	0,006485	0,000531	0,000101
2012	0,000000	0,000000	0,007642	0,000067
2011	0,000000	0,000000	0,007790	0,000101

EK-35: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Standart Bazında)



	Ertelenmiş Gelirler	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar	Maddi Duran Varlıklar	Ticari Borçlar
2016	0,000000	0,000000	0,005191	0,000021
2015	0,000000	0,000000	0,003312	0,000001
2014	0,000000	0,003556	0,002728	0,000066
2013	0,000187	0,006619	0,000531	0,000101
2012	0,000000	0,000000	0,007642	0,000067
2011	0,000000	0,000000	0,007790	0,000101

EK-36: Diğer İmalat Sanayi Sektörünün Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Toplamlarının Bu Sektördeki Firmaların Aktif Toplamına Oranı (Hesap Bazında)