

ERTELENMİŞ VERGİ UNSURLARININ ANALİZİ

*Hakan CAVLAK**

*Yasin CEBECİ***

Öz

Şirket faaliyetlerinin temel performans göstergesi, finansal tablolarda yer alan dönem net karı veya zararındır. Bu tutarın gerçeğe uygun bir şekilde hesaplanması, şirket performansını gerçeğe uygun olarak yansıtması ve ortaklara dağıtılacak temettüleri etkilemesi nedeniyle şirketin tüm paydaşları açısından önem arz etmektedir. Dönem net karına ulaşmak için ise son aşamada şirketlerin ödeyecekleri vergi tutarının doğru ve gerçekçi bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatının dikkate aldığı kar (mali kar) ile Muhasebe Standartlarının uygulanması sonucu ortaya çıkan kar rakamları birbirinden farklı olduğundan ertelenmiş vergi kavramı ortaya çıkmaktadır. Gelir Vergileri standardının getirdiği ertelenmiş vergi kavramı ile şirketin dönem net karı tutarına ulaşılmasında hesaplanacak olan toplam vergi etkisi daha gerçekçi ve karşılaştırılabilir hale gelmektedir. Bu çalışmada, şirketlerin gerçek performansını değerlendirebilmeyi sağlayan ertelenmiş verginin öneminin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda Borsa İstanbul 30 endeksinde yer alan şirketlerin 2008-2015 yılları arasındaki finansal tabloları içerik analizi yöntemi ile analiz edilmiş ve ertelenmiş verginin şirketlerin finansal tablolarında nasıl yer aldığı, zaman içindeki seyri ve dönem net karını nasıl etkilediği ortaya konmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Ertelenmiş Vergi, TMS 12, BİST 30, İçerik Analizi.

JEL Kodu: M41, M49, H71.

ANALYSIS OF DEFERRED TAX COMPONENTS

Abstract

The key performance indicator of the company's operations is the period's net profit or loss on the financial statements. The calculation of this amount in a fair way is important for all stakeholders of the company as it reflects the company's performance in a fair way and affects the dividends to be distributed to the shareholders. In order to reach the net profit of the period, it is necessary to correctly and realistically determine the amount of tax that companies will pay. The concept of deferred tax arises when the profits (taxable profit) that the tax legislation takes into consideration and the profit figures that result from applying Accounting Standards are different from each other. The total tax impact that will be calculated when the company achieves the net profit for the period becomes more realistic and comparable with the deferred tax concept introduced by the Income Tax Standard. In this study, it was aimed to put forward the importance of deferred taxation that enables companies to evaluate their actual performance. For this purpose, the financial statements of the companies included in Borsa İstanbul 30 index are analyzed by content analysis method between 2008 and 2015 and it is revealed how the deferred tax is included in the companies' financial statements and how they affect the net profit and the period profit over time.

Keywords: Tax, Deferred Tax, IAS 12, BİST 30, Content Analysis.

JEL Codes: M41, M49, H71.

* Araştırma Görevlisi, Marmara Üniversitesi, hakan.cavlak@marmara.edu.tr

** Araştırma Görevlisi, Marmara Üniversitesi, yasin.cebeci@marmara.edu.tr

GİRİŞ

İşletmelerin faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde dönem net karı veya zararı tutarının doğru olarak hesaplanması ve işletme performansını gerçeğe uygun olarak yansıtması önem taşımaktadır. Dönem net karı, ortakların cari dönemin sonunda işletmeden sağladıkları getiri olarak tanımlanabilir. Karın bir kısmı işletme bünyesinde yedek bırakılarak özkaynak tutarını arttırırken, bir kısmı da temettü olarak ortaklara dağıtılmaktadır. Ortaklara temettü olarak dağıtılacak karın doğru olarak belirlenebilmesi, dönem net karı tutarının cari dönemin sonuçlarını gerçeğe uygun olarak yansıtması ile sağlanmaktadır. Bununla beraber işletme performansının ölçümünde, yönetimin başarısının belirlenmesinde, yönetime emanet edilen değerlerin ne kadar etkin kullanıldığının tespitinde dönem net karını bilmek çok önem arz etmektedir (Akdoğan, 2013:378). Dönem net karına ulaşmak için ise son aşamada işletmelerin ödeyecekleri vergi tutarının doğru ve gerçekçi bir şekilde tespit edilmesi önemlidir.

Türkiye’de işletmeler, öncelikle vergi mevzuatı ile uyumlu olarak finansal tablolarını hazırlamaktadırlar. Bunun nedeni, işletmelerden alınacak verginin doğru bir şekilde hesaplanabilmesidir. Dolayısıyla bu çerçevede hazırlanan finansal tablolar, işletmenin gerçek performansını yansıtmaktan ziyade vergi yasalarına uygun bir formatta hazırlanmaktadır. Şeffaf ve gerçeğe uygun raporlamayı temel alan finansal tabloların hazırlanmasında ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları^{***} kullanılmaktadır.

Standartlar temel olarak verginin hesaplanmasını değil, tüm işletmeleri içine alabilecek şeffaf ve karşılaştırılabilir bir finansal raporlama sistemini oluşturmayı amaçlamaktadır. Ayrıca standartlar, devletlerin vergi toplama kaygısıyla değil, özeldir finansal tablo okuyucularına, genelde ise tüm paydaşlara anlaşılabilir, doğru ve güvenilir bilgi sunma kaygısıyla hareket etmektedir (Karakaya ve Sevim:256). Bu çalışmada, işletmelerin standartları baz alarak oluşturdukları finansal raporlar ele alınmıştır. Bu raporlardan hareketle işletmelerin dönem net karına ulaşmalarında etkili olan vergi unsurları (cari dönem vergisi ve ertelenmiş vergi) ve bunların dönem net karına olan etkileri analiz edilmiştir.

1. ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI VE GELİR VERGİLERİ STANDARDI

1.1. Vergi ve Ertelenmiş Vergi Kavramları

Vergiler, işletmelerin finansal yapıları içerisinde önemli bir yere sahip olan gider unsurlarıdır. Bu nedenle vergi etkisine sebep olan finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve işletmenin finansal durumunu gerçeğe uygun şekilde yansıtarak finansal tablolara aktarılması önem arz etmektedir. Çünkü vergi etkisinin gerçeğe uygun olarak finansal tablolara yansıtılmaması finansal bilgi kullanıcılarının işletme hakkında doğru karar vermesini engellemekte ve bundan hem işletme hem de finansal bilgi kullanıcıları olumsuz etkilenebilmektedir (Tekşen, 2010:315). Tüm bu olumsuz etkileri gidermek ise öncelikle vergiyi alan otorite olan devlet ve onun çıkaracağı mevzuat ile mümkündür.

Vergi otoritesi; vergi mükelleflerinin muhtemel vergi istismalarını önlemek, vergi alacağını teminat altına almak, bölgesel kalkınma farklarını ortadan kaldırmak, istihdamı artırmak veya bazı sektörleri desteklemek gibi muhtelif sebepler ile işletmelere vergi istisna veya indirimleri uygulayabilir. Bunun sonucunda birtakım gelirlerin tanınma zamanını farklı bir döneme alabilir; bazı giderleri hiç kabul etmeyebilir veya kabul etme zamanını farklı bir döneme bırakabilir. Ayrıca işletmelerin sahip oldukları varlık ve borçlara ilişkin muhasebe ilkelerinin kabul etmiş olduğu değerlendirme ölçülerinin dışında farklı değerlendirme ölçüleri benimseyebilir. Tüm bu etmenler muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak hesaplanan kar olan muhasebe karı ile vergi mevzuatı göz önüne alınarak hesaplanan kar olan mali kar tutarını farklılaştırmaktadır (Özkan, 2009:98).

Vergi mevzuatı, vergi otoritesi olan devletin öncelikle gelir elde etmek üzere çeşitli ekonomik ve sosyal politikalarının bir aracı olarak kullanılır. Türkiye’deki muhasebe uygulamaları önemli ölçüde bu vergi mevzuatının etkisindedir. Dolayısıyla, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolar da vergi mevzuatının gereklerini yansıtmaktadır. Diğer bir ifade ile finansal tablolar; devletin vergisini zamanında, tam ve doğru olarak almasına yönelik olarak hazırlanmaktadır (İbiş vd., 2008:236).

Türkiye’de işletmeler temel olarak vergi mevzuatı ile uyumlu olarak finansal tablolarını hazırlamaktadırlar. Bununla beraber Türk Ticaret Kanununda Bakanlar Kuruluna verilen yetki ile her yıl yayımlanan tebliğde yer alan işletmeler, finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu olarak hazırlamak zorundadırlar.

TMS ve TFRS, hem mevcut ve potansiyel hissedarlar ve kredi kuruluşları olmak üzere tüm işletme paydaşlarının ihtiyaç duydukları; ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte finansal tabloları oluşturma hem de kamu yararını sağlamak amacıyla. Diğer bir ifade ile standartlar, işletmelerin doğru ve gerçeğe

^{***} Çalışmanın bundan sonraki kısımlarında aynı düzenlemeleri içerdiğinden; *Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)* yerine *Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)*, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)* yerine de *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)* ifadeleri kullanılacaktır.

uygun finansal raporlama yapmasına olanak sağlayan düzenlemelerdir. Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere standartlar ile vergi düzenlemelerinin amacı birbirinden farklıdır. Bu da beraberinde, iki farklı finansal tablo seti, iki farklı kar/zarar ve iki farklı vergi rakamı ortaya çıkarmaktadır (İbiş vd., 2008:236). Çalışmanın konusu gereği sadece bu farklılıklardan biri olan cari dönem vergisi ve ertelenmiş vergi unsurları incelenecektir.

İşletmeler ödeyecekleri vergi tutarını ve dönem net karını belirlerken öncelikle ticari kardan hareketle mali kara ulaşmakta, daha sonra ise bu mali kar üzerinden ödenecek kurumlar vergisi tutarını hesaplamaktadırlar. Bu hesaplama sırasında, vergiden istisna edilmiş gelirler ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin neden olduğu sürekli farklar dikkate alınmakta ancak dönemsellik ilkesi gereğince ortaya çıkan geçici farkların vergi etkisi dikkate alınmamaktadır (Tekşen, 2010:297). Türkiye Muhasebe Standartları şeffaf raporlama ve gerçeğe uygun sunuluş gereği geçici farkları da dikkate alarak ertelenmiş vergi kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Vergiye tabi kar olan mali kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile muhasebe karı olan ticari kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farka ertelenmiş vergi denmektedir. Bir başka açıdan ertelenmiş vergi, ticaret kanunu ve vergi kanunu arasında muhasebe konusunda var olan farklardan kaynaklanmaktadır (Göğüş, 2010:14). Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemeler de Türkiye Muhasebe Standartlarını rehber olarak göstermektedir. Dolayısıyla Türkiye'de ertelenmiş vergi, vergi mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki farklardan oluşmaktadır.

Ertelenmiş vergi düzenlemesi doğal olarak mevcut vergi düzenlemelerinden daha karmaşıktır. Bu konudaki en önemli nokta, ertelenmiş verginin aslında vergi makamlarına ödenen somut bir vergi olmadığıdır (Collings, 2013:162). Dolayısıyla ertelenmiş vergi, somut bir vergi niteliğini kazanana kadar sanal bir vergi olarak adlandırılabilir.

Sonuç olarak TMS 12 Gelir Vergileri standardı kapsamında yer alan ertelenmiş vergi kavramı, işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin kalitesini önemli derecede arttırmakta ve gelecek dönemlerin daha verimli bir şekilde planlanmasına yardımcı olmaktadır (Özcan, 2016:149). Bir başka ifade ile ertelenmiş vergi etkilerinin hesaplanması durumunda dönem net kar veya zarar tutarının daha gerçekçi olarak hesaplanması ve ortaklara dağıtılacak karın doğru olarak belirlenmesi sağlanmaktadır. Bu durum ayrıca, işletme paydaşlarının, işletmenin karlılığı hakkında doğru ve güvenilir bilgi edinmelerine ve işletmenin hakkında sağlıklı karar vermelerine de katkı sağlayacaktır (Kavak, 2008:2).

1.2. Gelir Vergileri Standardı

Gelir Vergileri standardı; finansal tablolarda gelir vergisinin raporlanması, değerlendirilmesi ve sunumu ile ilgili düzenlemeleri içeren tek uluslararası vergilendirme standardıdır. İlk olarak 1981'de yürürlüğe girmiş ve daha sonraki yıllarda da revize edilmiştir (Dick ve Missionier-Piera, 2010:189). Standart, temel olarak muhasebe standartlarına göre hesaplanmış olan kar ile vergi mevzuatına göre hesaplanmış olan kar arasındaki farkın işletmenin finansal tablolarına etkisini gidermeye yönelik düzenlemeleri içermektedir (Özcan, 2016:144).

Bu standardın amacı, gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden alınan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemek, bir işletmenin finansal durum tablosunda yer alan varlık ve borçların defter değerlerinin, ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödeme yapılmasının, cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların cari ve ileriki dönemlerdeki vergisel sonuçlarının belirlenmesidir (KGK, 2017:3).

Standartın temel bakış açısı ise gelir üzerinden alınan vergiyi karın bir parçası olarak değil de bir gider olarak kabul etmek ve verginin ilişkili olduğu gelir ve gider kalemleri ile eşleştirerek ilgili dönemlerde muhasebeleştirilmesini sağlamaktır (Ataman Akgül ve Akay, 2004:76).

Standart, istisnai durumlar hariç, yukarıdaki vergisel sonuçların işletmeye etkisini dikkate alarak işletmenin, ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağının muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır (Gökçen vd., 2016:298). Ayrıca standart; yerli, yabancı ve stopaj vergileri ile temettü ödemelerinin gelir vergisi sonuçları da dahil olmak üzere tüm gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesine uygulanmaktadır (Van Greuning vd., 2011:169).

TMS 12 standardı, dönemsellik ilkesinin uygulanmasını sağlayarak vergi mevzuatının neden olduğu farklılaştırmaları ortadan kaldırarak her dönemin net karının doğru hesaplanmasını olanaklı hale getirmekte ve dolayısıyla gerek işletme performansının ölçümünde gerekse ortaklara dağıtılacak temettü tutarının belirlenmesinde önemli bir gösterge oluşmasını sağlamaktadır (Akdoğan, 2013:421). Yukarıda bahsedilen TMS 12 Gelir Vergileri Standardında geçen ertelenmiş vergi unsurlarına dair temel ilkeler ve kavramlar aşağıdaki başlıklarda özetlenmiştir.

1.2.1. Sürekli ve Geçici Farklar

Türkiye'de muhasebe uygulamalarındaki ticari ve mali karın hesabında, vergiden istisna edilmiş gelirler ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin neden olduğu sürekli farklar dikkate alınmakta iken dönemsellik ilkesi gereğince

ortaya çıkan geçici farkların vergi etkisi dikkate alınmamaktadır (Dinç, 2007:21). TMS 12 Gelir Vergileri standardında yer alan ertelenmiş vergi kavramı ile ilgili farklar da dikkate alınmakta ve daha gerçekçi bir tablo ortaya çıkmaktadır.

Gelir Vergileri standardında yer alan ertelenmiş verginin amacı, vergi sonrası kar rakamından vergi zamanlamaları ile ilgili çarpıklıkları düzeltmek amacıyla cari dönem işlemlerinde gelecekteki vergi sonuçlarını ele almak için bir muhasebe düzeltmesi yapmaktır (Collings, 2013:163). Standart, bu düzeltme işlemlerini yaparken vergi mevzuatı ile arasındaki farkları hesaplamaktadır.

Muhasebe standartları ve vergi mevzuatı arasındaki farklar; sürekli farklar ve geçici farklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Sürekli farklar, vergi yasalarına göre hiçbir zaman vergilendirilmeyecek veya vergiden düşülemeyecek olan gelir veya giderler oldukları için oluşan fark tutarı üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanmaz. Geçici farklar ise varlıkların ve yükümlülüklerin vergiye esas değerleri ile kayıtlı değerleri arasındaki farklardır ve ertelenmiş vergi tutarı bu geçici farklar üzerinden hesaplanır (Akbulut, 2015:33).

Söz konusu farklar ilgili döneme ait muhasebe karını arttıran bir etkiye sahip olabileceği gibi dönemin muhasebe karını azaltan bir etkiye de sahip olabilmektedir. Bunlar dönem karı üzerinde yarattıkları etkinin niteliklerine göre sürekli farklar ve geçici farklar olarak sınıflandırılmaktadır. Geçici farklar sürekli farkların aksine, meydana geldikleri dönemden sonraki dönemlerin vergi tutarını etkileyen farklardır. Bu nedenle doğru ve güvenilir bilgi sunmak için söz konusu farkların yarattıkları vergi etkisinin muhasebeleştirilerek finansal tablolarda izlenmesi bir gereklilik arz etmektedir (Göğüş, 2010:14).

Geçici farklar da kendi içinde indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayrılmaktadır. İndirilebilir geçici farklar, ertelenmiş vergi varlığını oluşturup dönem vergisinden indirilirken; vergilendirilebilir geçici farklar, ertelenmiş vergi yükümlülüğünü oluşturup dönem vergisine eklenmektedir (Özcan, 2016:149). Standartta geçen bazı istisnalar dışında vergiye tabi bütün geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu, bütün indirilebilir geçici farklar için ise ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmektedir (Gökçen vd., 2006:125).

1.2.2. Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi

Gelir Vergileri standardı, ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesinde iki temel düzenlemeye yer vermektedir. Bunlardan birincisi; ertelenmiş vergi gelir veya giderini dikkate alacak şekilde dönemin vergi gider veya gelirini hesaplamaktır. İkincisi ise gelecekte mahsup edilecek veya ödenecek olmakla birlikte, varlık ve yükümlülük tanımlarını karşılamış ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) ve/veya vergi yükümlülüğü (borcu) tutarlarının finansal durum tablosunda yer almasını sağlamaktır. Hâlihazırda muhasebenin tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri de hem ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğünün finansal durum tablosunda gösterilmesini hem de ertelenmiş vergi gelir ve gider etkilerinin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna yansıtılmasını gerektirmektedir (Küçük, 2015:168).

İşletmelerin sahip olduğu bazı varlıklar vergi yükümlülüğünün doğmasına; benzer şekilde bazı yükümlülükler de vergi yükümlülüklerinin azalmasına neden olmaktadır (Ankarath vd., 2010:60). Bununla beraber finansal tablolarda yer alan her varlık veya yükümlülüğün, vergi amaçlı olarak muhasebeleştirildiği bir vergi matrahına sahip olduğu varsayılmaktadır (Aerts ve Walton, 2013:421). Ayrıca ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri, raporlama dönemi itibarıyla yürürlükte olan vergi oranları dikkate alınarak ölçülmektedir (Epstein ve Jermakowicz, 2010:715). Dolayısıyla işletmelerin ertelenmiş vergi tutarları da ilgili varlık veya yükümlülüğün sahip olduğu matrah ile vergi oranı çarpılarak hesaplanmakta ve ortaya çıkan tutar üzerinden finansal tablolara alınmaktadır.

Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergileri, ertelenmiş vergi borçlarını; indirilecek veya geri kazanılacak olan gelir vergileri ise ertelenmiş vergi varlıklarını oluşturmaktadır (Kızıl vd., 2013:401). Bir başka ifade ile ertelenmiş vergi borcu, gelecek dönemde ödenecek olan kurumlar vergisi olup; ertelenmiş vergi varlığı ise gelecek dönemde geri kazanılabilir vergiler olarak nitelendirilebilir (Bragg, 2010:249). Özetle işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler, vergi mevzuatına göre daha fazla olacaksa ertelenmiş vergi borcu, daha az olacaksa ertelenmiş vergi alacağı olarak muhasebeleştirilmektedir (Gençoğlu vd., 2013:150).

Ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları arasındaki olumlu fark ertelenmiş vergi giderini, olumsuz fark ise ertelenmiş vergi gelirini ifade etmektedir (Dündar, 2013:244). Elde edilen ertelenmiş vergi geliri ya da gideri cari dönem vergi giderine eklenerek standartlara göre işletmenin toplam vergi gideri ya da geliri sonrası dönem net karı elde edilmektedir.

Ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri, finansal durum tablosunda cari olmayan kalemler olarak gösterilmektedir. Ertelenmiş vergi varlıkları, duran varlıklar içinde; ertelenmiş vergi yükümlülükleri, uzun vadeli yükümlülükler içinde sunulmaktadır. Ertelenmiş vergi geliri (gideri) ise kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer almaktadır (Mirza ve Ankarath, 2013:506).

Finansal durum tablosunda yer alan ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin mahsup edilmesi sonucu elde edilen net ertelenmiş vergi varlıkları (yükümlülükleri) yıllar itibariyle kümülatif olarak hesaplanmaktadır. Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda sunulan ertelenmiş vergi geliri (gideri) ise ilgili dönemlerde ortaya çıkmaktadır. Diğer bir deyişle kümülatif değildir.

Ertelenmiş vergi unsurları arasındaki Şekil 1’de gösterilmiştir. Geçmiş dönemin sonunda işletmenin finansal durum tablosunda yer alan ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin birbirinden mahsup edilmesi ile oluşan net ertelenmiş vergi varlığı (yükümlülüğü), cari dönemin dönem başındaki ertelenmiş vergi varlığı (yükümlülüğünü) oluşturmaktadır. Daha sonra elde edilen bu tutara cari dönemin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosundaki ertelenmiş vergi geliri (gideri) ile cari döneme ait ertelenmiş vergiye ait özellikli durumlar eklenmektedir. Sonuçta ise cari döneme ait net ertelenmiş varlığı (yükümlülüğü) elde edilmektedir.

Şekil 1. Ertelenmiş Vergi Unsurları Arasındaki İlişki

	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
Geçmiş Dönem Net Ertelenmiş Vergi Varlığı (Yükümlülüğü)	D (D)	A (A)
Cari Dönem Ertelenmiş Vergi Geliri (Gideri)	E (E)	B (B)
Cari Döneme Ait Özellikli Durumlar - Özkaynaklara yansıtılan ertelenmiş vergi geliri (gideri) - Yabancı para çevrim farkları	F (F)	C (C)
Cari Dönem Net Ertelenmiş Vergi Varlığı (Yükümlülüğü)	G (G)	D (D)

Ertelenmiş vergi geliri veya gideri hesaplanıp muhasebeleştirildikten sonra ilgili tutar tek başına toplam vergi tutarını oluşturmamaktadır. Toplam vergi tutarı, iki bileşenin toplanması ile hesaplanmaktadır. Bu bileşenlerden biri dönem vergi gideri, diğeri ise ertelenmiş vergi geliri ya da gideridir. Ancak bu toplam genellikle, cari vergi oranını vergi öncesi muhasebe karına uygulayarak elde edilecek tutara eşit değildir. Bunun nedeni ise ertelenmiş vergi geliri veya gideri ile cari dönemde oluşan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplarındaki değişimden kaynaklanmaktadır (Chaudhry vd., 2016:768).

1.2.3. Özellik Arz Eden Durumlar

Ertelenmiş vergi konusu tutarlar, temel olarak kar veya zararda muhasebeleştirilir. Bununla birlikte, bu kuralın bazı istisnaları mevcuttur (Christian ve Ludenbach, 2013:95). TMS 12, ertelenmiş vergi ile ilgili olarak temel ilkeleri düzenlemekle beraber ortaya çıkabilecek bazı özellikli durumlar için de düzenlemeler getirmektedir. Standartta belirtilen ve vergi etkisine dair düzenlemelerinde olduğu özellikli durumlar şu maddeler halinde özetlenebilir:

✓ Standart, işletmenin işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılar (Yalçın, 2015:843). Dolayısıyla dönem içinde, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş kalemlere ilişkin dönem vergisi ve ertelenmiş vergiler de aynı dönemde veya farklı dönemlerde diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş kalemlere ilişkin dönem vergisi ve ertelenmiş vergiler ise aynı dönemde veya farklı dönemlerde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir (Gökçen vd., 2016:307).

✓ TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı ile bağlantılı olarak kur değişikliklerinin bazı etkilerinin gider veya gelir olarak muhasebeleştirilmesi gereklidir; ancak bu değişikliklerin etkilerinin kapsamlı gelir tablosunda nerede gösterileceği özel olarak belirtilmez. Bu nedenle, ertelenmiş yabancı vergi borçları veya varlıklarında kur değişiklikleri nedeniyle meydana gelen farkların kapsamlı gelir tablosuna yansıtılmaları durumunda, anılan değişiklikler, bu sunumun finansal tablo kullanıcıları açısından en yararlı şekil olduğu düşünülüyorsa, ertelenmiş vergi geliri ya da gideri olarak sınıflandırılabilir (KGG, 2017:23).

2. BİST 30'DA YER ALAN ŞİRKETLERİN ERTELENMİŞ VERGİ UNSURLARININ ANALİZİ

2.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmada, TMS 12 Gelir Vergileri Standardında yer alan ve şirketlerin gerçek performansını değerlendirebilmeyi sağlayan ertelenmiş verginin Borsa İstanbul (BİST) 30'da yer alan şirketlerin finansal tablolarında nasıl yer aldığı, zaman içindeki seyrinin ve dönem net karını nasıl etkilediğinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Ayrıca BİST 30'da yer alan şirketlerin yıllar itibariyle raporladıkları ertelenmiş verginin toplam aktif/pasif içindeki oranı ile vergi öncesi kara oranının da incelenmesi araştırmanın bir diğer amacını oluşturmaktadır.

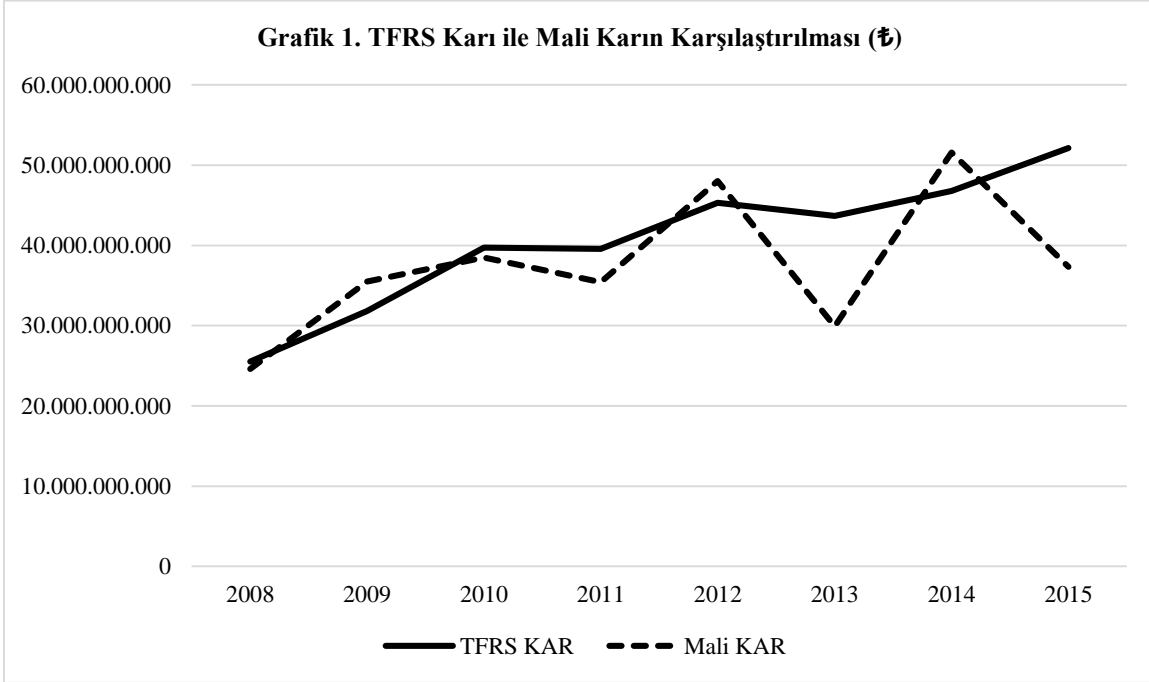
Bu amaç doğrultusunda BİST 30 endeksinde yer alan şirketlerin 2008-2015 yılları arasındaki finansal tabloları içerik analizi yöntemi ile analiz edilmiş ve ertelenmiş verginin şirketlerin finansal tablolarında nasıl yer aldığı, zaman içindeki seyri ve dönem net karını nasıl etkilediği ortaya konmuştur. İçerik analizinde yapılan işlem, birbirine benzeyen verilerin belirlenmiş kavramlar kapsamında bir araya getirilmesi ve bunların anlaşılabilir biçimde organize edilerek yorumlanması olarak tanımlanmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2006:157).

İçerik analizi için gerekli olan şirketlere ait veriler, şirketlerin kamuoyuna sundukları finansal tablolardan elde edilmiş olup, ilgili finansal tablolar da Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun (KAP) internet sitesi olan www.kap.gov.tr'den alınmıştır.

2.2. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirilmesi

Araştırmanın ana kütesini BİST 30 Endeksi'nde yer alan 30 adet halka açık şirkete ait 2008-2015 dönemini kapsayan 8 yıla ilişkin veriler oluşturmaktadır. Şirketlerin ertelenmiş vergileri raporlama şeklinin ortaya konmasını amaçlayan çalışma kapsamında toplanan veriler analiz edilerek şirketler hakkında muhtelif değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Çalışma ile ilgili olarak ele alınan ilk bulgu, şirketlerin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre raporladıkları vergi öncesi kar (TFRS Karı) ile mevzuata göre hesapladıkları karın (Mali Kar****) yıllar içindeki seyrinin karşılaştırılması ile ilgilidir. 2008-2015 yılları arasındaki karşılaştırma, Grafik 1'de sunulmaktadır.

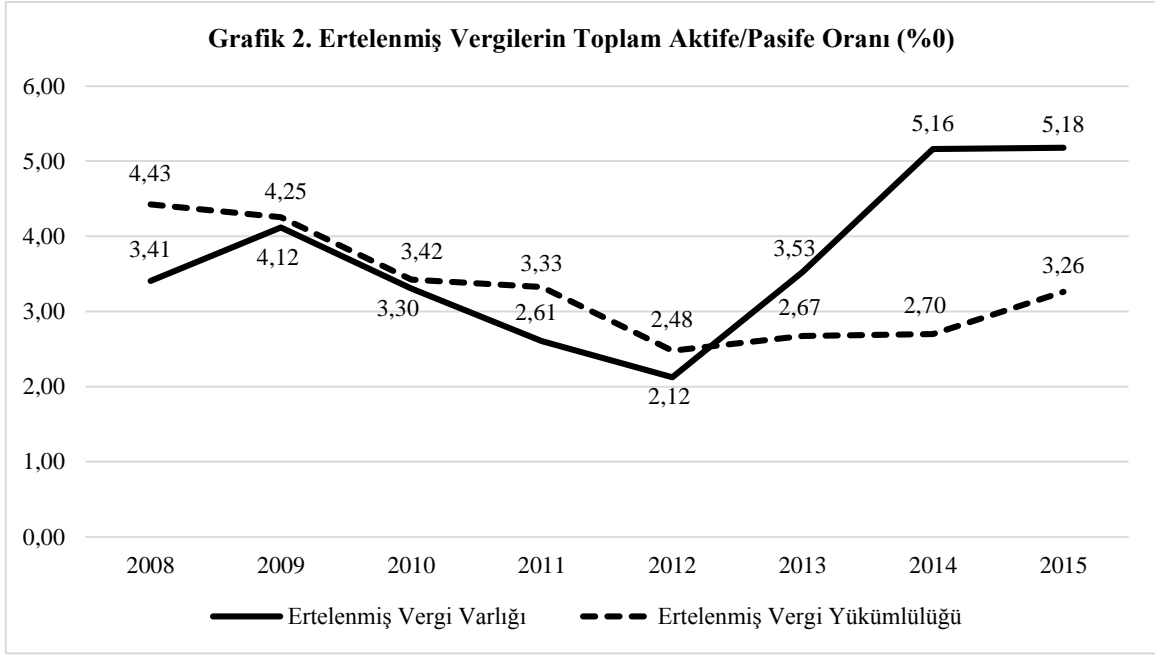


Grafik 1'de de görüldüğü gibi TFRS Karı ile Mali Kar arasında yıllar itibariyle farklılıklar ve paralellik göstermeyen bir seyir söz konusudur. Ayrıca TFRS'ye göre hesaplanan karın mali kara göre yıllar itibariyle daha istikrarlı

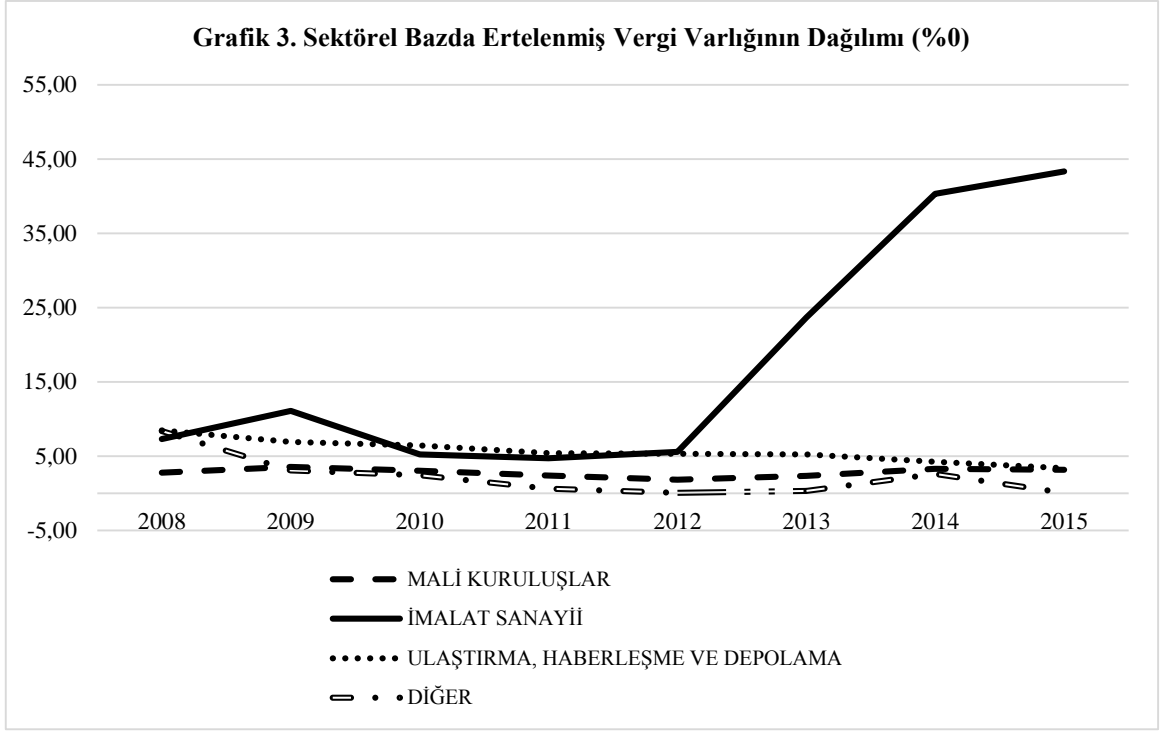
**** Mali kar tutarlarının elde edilmesinde, şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda sundukları Bağımsız Denetim Raporlarında yer alan dipnotlardan yararlanılmıştır.

bir seyir izlediği söylenebilir. Farklı kar rakamlarının ortaya çıkmasındaki etmenler ise genel olarak, standardın mevzuata göre hasılatı farklı ele alması, yapılan bazı harcamaların aktifleştirme ve giderleştirme kriterlerinin değişiklik göstermesi, değerlendirme farklılıklarının bulunması ve benzeri diğer durumlar gösterilebilir. İki düzenleme arasındaki bu farklılıklar ise vergi tutarlarının hesaplanmasında da doğal olarak farklılaşmaya sebep olmaktadır. Ortaya çıkan farklı vergi tutarları ile ertelenmiş vergi unsuruna ilişkin değerlendirmeler, çalışmanın bundan sonraki kısmında ele alınmaktadır.

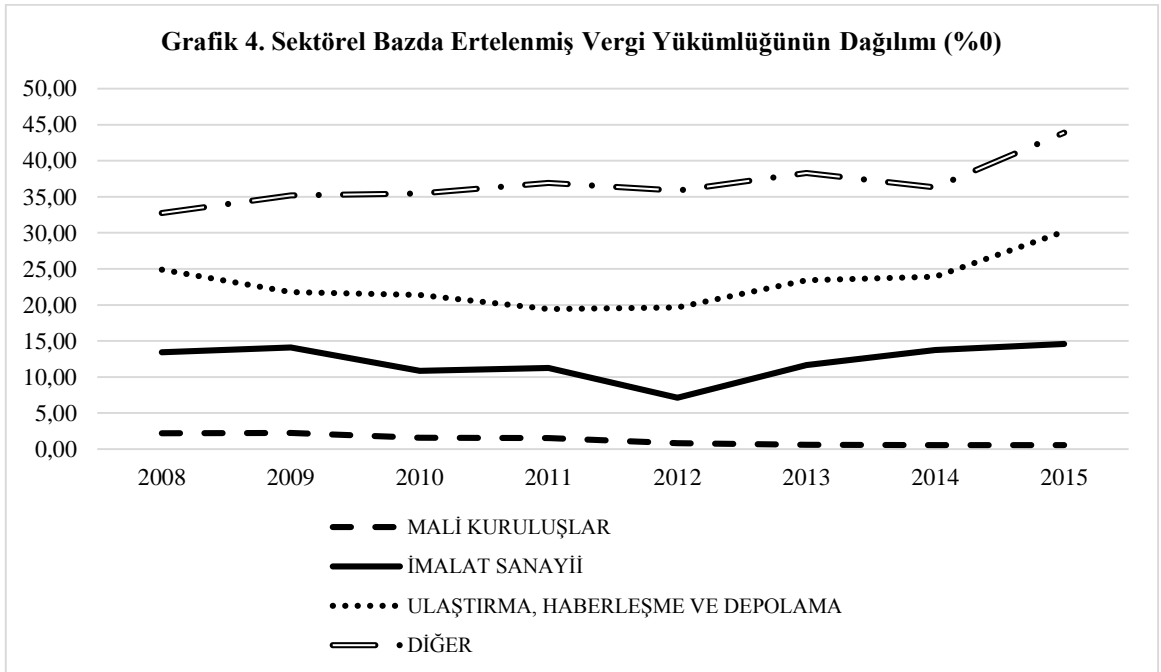
Yapılan ilk değerlendirme, Grafik 2’de görüldüğü gibi analize konu olan şirketlerin finansal tablolarından elde edilen ertelenmiş vergilerin (ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin) aktife/pasife oranı üzerine gerçekleştirilmiştir. Bu oran ile şirketlerin ertelenmiş vergi varlıklarının toplam aktif içinde; ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin de toplam pasif içinde ne kadar bir orana sahip olduğu yıllar itibariyle ortaya konmuştur.



Grafik 2’de ertelenmiş vergi varlıklarının toplam aktife oranı ile ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin toplam pasife oranı gösterilmektedir. Her iki oranın da yıllar itibariyle %0,2 ile %0,5 arasında seyrettiği görülmektedir. Her iki oranında artış ve azalış yönlerinin de birbirine paralel olduğu söylenebilir. Söz konusu kalemler bilanço büyüklüğünün çok küçük bir parçasını oluşturduğundan finansal analizlere etkisinin de sınırlı olacağı düşünülmektedir.

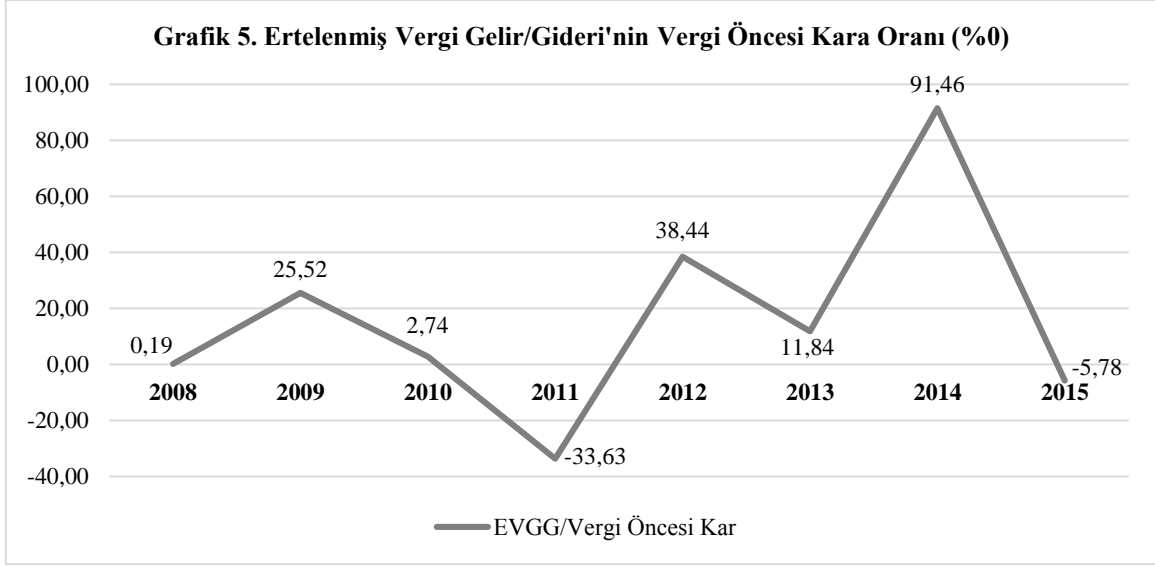


Grafik 3'te şirketlerin raporladıkları ertelenmiş vergi varlıklarının toplam aktif içindeki payı sektörel bazda gösterilmektedir. Buna göre şirketlerin ertelenmiş veri vergi varlıklarının aktiflerine oranı birbirine çok yakın iken 2013 yılından itibaren imalat sanayinde belirgin bir artış söz konusudur. İmalat sanayisi sektöründe şirketlerin ertelenmiş vergi alacaklarında nispi olarak yüksek artışlar olurken aynı etkinin ertelenmiş vergi borçlarında olmadığı Grafik 4'te gözükmektedir.

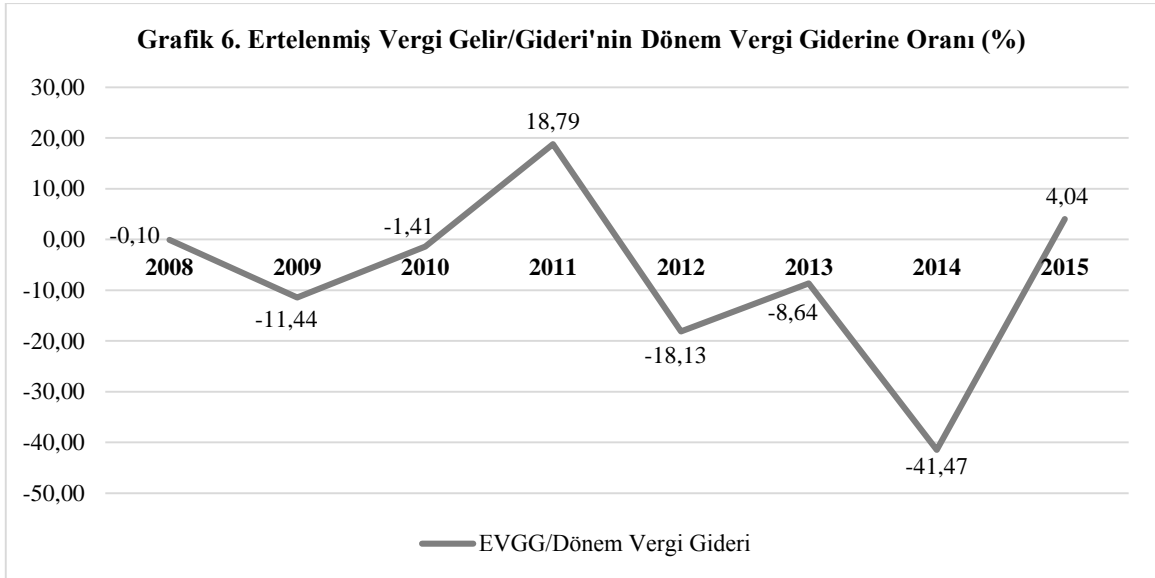


Grafik 4'te şirketlerin raporladıkları ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin toplam pasif içindeki payı sektörel bazda gösterilmektedir. Buna göre en düşük oran mali kuruluşlarda gözükürken, en yüksek pay ise diğer sektörlerde ortaya çıkmıştır. Grafiğe göre oranların yıllar itibari ile istikrarlı olduğu söylenebilir. Grafik 3 ile Grafik 4 birlikte değerlendirildiğinde, genellikle mali kuruluşların dışındaki şirketlerin ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin ertelenmiş

vergi varlıklarından daha yüksek olduğu görülmektedir. İmalat sanayi şirketlerinde ise 2013 yılından itibaren ertelenmiş vergi varlıklarının ertelenmiş vergi yükümlülüklerini geçtiği tespit edilmiştir.



Grafik 5'te ertelenmiş vergi geliri/giderinin vergi öncesi kara oranı gösterilmiştir. Grafikte belirli bir eğilimin olmadığı görülmektedir. Oranın pozitif çıktığı yıllar ertelenmiş vergi gelirinin olduğu yılları, negatif olduğu yıllar ise ertelenmiş vergi giderinin olduğu yılları ifade etmektedir. Buna göre 2011 ve 2015 yıllarında BİST 30 şirketlerinin toplamda ertelenmiş vergi giderinin olduğu tespit edilmiştir.



Grafik 6'da ertelenmiş vergi gelir/giderinin dönem vergi giderine oranı gösterilmiştir. Bu grafikteki oranın pozitif çıktığı yıllar ertelenmiş vergi giderinin olduğunu, negatif çıktığı yıllar ise ertelenmiş vergi geliri olduğunu ifade etmektedir. Analizde bazı şirketlerin ertelenmiş vergi gelirinin dönemin vergi giderinden fazla olmasına rağmen toplama bakıldığında ertelenmiş vergi geliri hiçbir dönem de dönemin vergi giderinden fazla olmamıştır. Ertelenmiş vergi gelirinin dönemin vergi giderini aştığı şirketler Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Ertelenmiş Vergi Gelirinin Dönem Vergi Giderinden Fazla Olan Şirketlerin Listesi

Sektör	Kod	Yıl	Vergi Öncesi Kar/Zarar	Dönem Vergi Gideri	Ertelenmiş Vergi Geliri	Dönem Karı/Zararı
İmalat Sanayii	ARCLK	2015	785.121.000	-97.286.000	205.158.000	892.993.000

İmalat Sanayii	EREGL	2009	-223.475.119	-16.464.319	71.457.880	-168.481.558
İmalat Sanayii	FROTO	2012	653.933.602	-89.919.272	120.889.265	684.903.595
İmalat Sanayii	FROTO	2013	452.104.806	-29.342.054	218.709.034	641.471.786
İmalat Sanayii	FROTO	2014	390.412.250	23.293.275	181.150.586	594.856.111
Mali Kuruluşlar	KCHOL	2013	3.055.034.000	-253.016.000	1.198.291.000	4.000.309.000
Mali Kuruluşlar	KCHOL	2014	3.181.007.000	-220.002.000	1.253.277.000	4.214.282.000
Mali Kuruluşlar	KCHOL	2015	5.557.102.000	-382.776.000	655.025.000	5.829.351.000
İmalat Sanayii	KRDMD	2015	-168.919.083	-743.177	148.225.799	-21.436.461
İmalat Sanayii	OTKAR	2010	20.076.855	-4.581.519	5.282.978	20.778.314
İmalat Sanayii	PETKM	2008	-157.278.423	0	6.020.273	-151.258.150
İmalat Sanayii	PETKM	2009	64.731.190	0	49.303.904	114.035.094
İmalat Sanayii	PETKM	2014	-61.771.495	0	70.450.261	8.678.766
İmalat Sanayii	PETKM	2015	573.827.236	-19.213.253	84.594.675	639.208.658
Mali Kuruluşlar	TAVHL	2008	2.338.668	-15.852.093	22.367.609	8.854.184
İmalat Sanayii	TOASO	2009	269.921.000	0	90.430.000	360.351.000
İmalat Sanayii	TOASO	2014	472.253.000	-17.554.000	119.539.000	574.238.000
İmalat Sanayii	TOASO	2015	617.987.000	-15.101.000	227.915.000	830.801.000
İmalat Sanayii	TUPRS	2012	1.350.236.000	-222.167.000	343.295.000	1.471.364.000
İmalat Sanayii	TUPRS	2013	13.049.000	-6.178.000	1.192.319.000	1.199.190.000
İmalat Sanayii	TUPRS	2014	183.661.000	-5.147.000	1.291.607.000	1.470.121.000
İmalat Sanayii	TUPRS	2015	2.225.372.000	-133.346.000	471.901.000	2.563.927.000

Tablo 1’de de görüldüğü gibi ertelenmiş vergi gelirinin dönem vergi giderini aştığı durumlar çoğunlukla imalat sanayiindeki şirketlerde gerçekleşmiştir. Ayrıca bu tablodan çıkan bir diğer önemli sonuç ise ertelenmiş vergi gelirinin dönem vergi giderini aşması ile birlikte şirketlerin dönem karının (zararının) vergi gider/gelirlerinden sonra vergi öncesi karı (zararı) arttırması (azaltması) olarak ifade edilebilir.

3. SONUÇ

Şirketlerin performanslarının ölçülmesinde yararlanılan geleneksel performans ölçütlerinden biri işletmenin vergi öncesi kar tutarı bir diğeri de dönem net karı tutarıdır. Bu tutarlar, hem faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde hem de ortaklara dağıtılacak temettü tutarının belirlenebilmesinde şirket ve paydaşları açısından önem arz etmektedir. Vergi öncesi kar, büyük ölçüde şirketin ödeyeceği vergi tutarını belirlerken; ortaya çıkan vergi tutarı da şirketin dönem net karını etkilemektedir. Şirketler, vergi tutarını belirlerken farklı düzenlemelere tabi olabilmeleri sebebi ile farklı vergi hesaplamaları ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan biri de finansal raporlama standartlarına göre yapan şirketlerde ortaya çıkan ertelenmiş vergi unsurlarıdır.

Bu çalışmada öncelikle mali kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile ticari kar üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki fark olarak tanımlanan ertelenmiş vergi unsurlarına dair temel kavramlar ve ilkeler verilmiş olup, daha sonra ertelenmiş verginin 2008-2015 yılları arasında BİST 30 şirketlerinde nasıl bir seyir izlediği, dönem karı ve dönem vergi gideri ile ilişkisi grafikler ile ortaya konmuştur. Araştırma sonucunda ortaya çıkan bulgular ile ilgili olarak yapılabilecek değerlendirmeler şu şekilde özetlenebilir:

✓ Şirketlerin 2008-2013 yılları arasındaki ertelenmiş vergi varlığının aktif toplamına oranı, ertelenmiş vergi yükümlülüğünün toplam pasife oranına göre daha düşük iken 2013, 2014 ve 2015 yıllarında bu durum tersine dönmüştür.

✓ 2008-2015 yılları arasındaki ertelenmiş vergi varlığının toplam aktif içindeki oranı sektörel olarak yıllar itibariyle normal bir seyir izlerken sadece imalat sanayiindeki oran 2012 yılından sonra yukarı yönlü bir seyir izlemiştir.

✓ 2008-2015 yılları arasındaki ertelenmiş vergi yükümlülüğünün toplam pasif içindeki oranı sektörel olarak normal bir seyir izlemekte ve anormal bir yükseliş ya da azalış görülmemektedir.

✓ Ertelenmiş vergi gelir/giderinin vergi öncesi kara oranı incelendiğinde 2008-2015 yılları arasında BİST 30 şirketlerinin toplam ertelenmiş vergilerinin sadece 2011 ve 2015 yıllarında gider olarak gerçekleştiği geri kalan yıllarda ise gelir olarak gerçekleştiği sonucuna varılmıştır.

✓ Ertelenmiş vergi gelir/giderinin dönem vergi giderine oranında ise sonucun pozitif çıkmasından dolayı sadece 2011 ve 2015 yıllarında ertelenmiş vergi giderinin ortaya çıktığı görülmektedir. Bununla birlikte sonucun negatif çıktığı yıllarda ise ertelenmiş vergi gelirinin oluştuğu belirlenmiştir. Ertelenmiş vergi gelirinin söz konusu olduğu yıllarda (2011 ve 2015 haricindeki yıllarda) ertelenmiş vergi geliri tutarı dönem vergi gideri tutarından hiçbir zaman yüksek olarak

gerçekleşmediği için dönem karı, vergi öncesi kara göre hep daha düşük olarak hesaplanmıştır. Ertelenmiş vergi gelirinin dönem vergi giderini tutar olarak aştığı durumlar şirket bazında özel olarak Tablo 1’de yer almaktadır.

✓ Araştırma bulgularından çıkarılacak bir diğer sonuç ise bir varsayım üzerinden gerçekleştirilmiştir. Hatırlanacağı gibi 2012’de yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu, taslak aşamasında iken şirketlerin tüm kayıtlarını ve raporlamalarını muhasebe standartlarına göre yapması öngörülmekteydi. Böyle bir durumda şu soru sorulabilirdi: “*Diğer tüm durumlar sabitken; eğer kanun o şekilde yürürlüğe girseydi ve vergi otoritesi de standartlara göre raporlanan kar üzerinden vergi alsaydı, şirketlerin ödeyecekleri vergi daha fazla mı yoksa az mı olacaktı?*” Bu sorunun cevabına 2008-2015 arasındaki yıllar için iki taraf açısından bakıldığında şunlar ifade edilebilir:

➤ BİST 30’daki şirketler açısından bakıldığında sadece 2011 ve 2015 yıllarında şirketler, daha fazla vergi; diğer yıllarda ise daha az vergi ödeme durumunda kalacaklardı.

➤ Vergi otoritesi açısından ise devlet 2011 ve 2015 yıllarında daha fazla vergi; diğer yıllarda ise daha az vergi tahsil edecekti.

Çalışma sonucunda elde edilen ertelenmiş vergi tutarlarının hangi unsurlardan kaynaklandığı, ertelenmiş vergi varlıkları ya da ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin hangi olaylar sonucunda artıp azaldığı, ertelenmiş vergi geliri ya da giderini oluşturan kalemlerin nerelerden kaynaklandığının araştırılması, bu alanda çalışma yapmak isteyen araştırmacılar için önemli bir araştırma konusu teşkil etmektedir.

KAYNAKÇA

- AERTS, W. ve W. PETER. (2013). *Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis*. Hampshire: Cengage Learning.
- AKBULUT, A. (2015). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- AKDOĞAN, N. (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları Seçilmiş Uygulama Önerileri (Bildiriler) (Editör: Süleyman Yükçü)* içinde “TMS 12 Gelir Vergileri (Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler) Standardının İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar. Ankara: KGK ve MUFİTAD.
- ANKARATH, N., T. P. GHOSH, K. J. MEHTA ve Y. A. ALKAFAJI. (2010). *Understanding IFRS Fundamentals*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- ATAMAN Akgül, B. ve H. AKAY. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- BRAGG, S. M. (2010). *The Vest Pocket Guide to IFRS*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- CHAUDHRY, A., D. COETSEE, E. BAKKER, S. VARUGHESE, S. MCILWAINE, C. FULLER, E. RANDS, N. de VOS, S. LONGMORE, ve T. V. BALASUBRAMANIAN. (2015). *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- CHRISTIAN, D. ve N. LUDENBACH. (2013). *IFRS Essentials*. Chichester: John Wiley & Sons.
- COLLINGS, S. (2013). *Frequently Asked Questions in IFRS*. Chichester: John Wiley & Sons.
- DICK, W. ve F. MISSIONIER-PIERA. (2010). *Financial Reporting under IFRS: A Topic Based Approach*. New York: John Wiley & Sons.
- DİNÇ, E. (2007). Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (28), 21-48.
- DÜNDAR, B. (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Yasalarındaki Ölçüm (Değerleme) Farklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- EPSTEIN, B. J. ve E. K. JERMAKOWICZ. (2010). *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- GENÇOĞLU, Ü. G., Y. ÖZERHAN ve S. KARABINAR. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi.
- GÖĞÜŞ, H. S. (2010). Ertelemiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (101), 13-29.
- GÖKÇEN, G., B. ATAMAN ve C. ÇAKICI. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım.
- GÖKÇEN, G., B. ATAMAN ve C. ÇAKICI. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım.
- İBİŞ, C., Y. SELVİ, F. YILMAZ, B. SİPAHİ, V. DEMİR ve K. SARIOĞLU. (2009). *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar*. İstanbul: İSMMM.
- KARAKAYA, G. ve C. SEVİM. (2016). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergi Kavramı ve Bir Uygulama. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2 (3), 255-270.
- KAVAK, A. (2008). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi. <https://vergiportalı.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=190>.
- KÜÇÜK, E. (2015). Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu Hesaplarının Ertelemiş Vergi Etkisi: Özellikli Durumların Değerlendirilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30 (1), 167-201.
- KGK. (2017). TMS 12 Gelir Vergileri. www.kgk.gov.tr (03.04.2017).
- KIZIL, A., M. FİDAN, C. KIZIL ve İ. KESKİN. (2013). *TMS-TFRS Uygulamalar, Yorumlar, Muhasebeleştirme*. İstanbul: Der Yayınları.

MIRZA, A. A. ve A. NANDAKUMAR. (2013). *International Trends in Financial Reporting under IFRS*. New Jersey: John Wiley & Sons.

ÖZCAN, A. (2016). UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi, *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 4 (4), 144-150.

ÖZKAN, A. (2009). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (32), 97-112.

TEKŞEN, Ö. (2010). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15 (2), 297-317.

VAN GREUNING, H., D. SCOTT ve S. TERBLANCHE. (2011). *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide*. Washington: World Bank.

YALÇIN, E. (2015). *Yorum, Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama (TMS - TFRS)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

YILDIRIM, A. ve H. ŞİMŞEK. (2006). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.