

Ertelenmiş Vergi Varlığına ve Yükümlülüğüne Neden Olan Muhasebe Standartlarının Tespiti¹

Determination of Accounting Standards Causing to Deferred Tax Assets and Liability

Sezer Öksüz², Ekrem Yıldız³

Öz

Bu çalışmanın temel amacı; hisseleri Borsa İstanbul Pay Piyasasında işlem gören ve İmalat Sanayi sektöründe faaliyet gösteren firmalarda, Ertelenmiş Vergi Varlığına ve Yükümlülüğüne neden olan en önemli standart uygulamalarının neler olduğunu incelemek ve böylece ilgililere faydalı bilgiler sunmaktır. Belirtilen amaç doğrultusunda çalışmada oluşturulan hipotezler Mann-Whitney U ve Kruskal Wallis H testleri ile test edilmiştir. Analizlerde BİST İmalat Sanayi Sektörünün 9 alt sektöründen verisine ulaşılabilen 158 firma verileri kullanılmıştır. Çalışma bulguları; hangi standartların, ilgili sektörde sistematik bir şekilde ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü yarattığını açıkça ortaya koymaktadır. Elde edilen bulgular bağlamında çalışmada ileri sürülen sav, ilgili kurumların Türk vergi mevzuatını bu çalışmada sözü edilen standartlarla uyumlu hale getirebileceği 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 olacaktır.

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

Abstract

The main aim of this study is to examine what are the most important standard practices that cause deferred Tax Assets and Liabilities in companies whose shares are traded in the Borsa Istanbul Stock Market and operating in the Manufacturing Industry sector, thus to provide useful information to those concerned. In line with the stated purpose, the hypotheses created in the study were tested with Mann-Whitney U and Kruskal Wallis H tests. The data of 158 companies, whose data can be accessed from 9 sub-sectors of BIST Manufacturing Industry Sector, were used in the analysis. The findings of the study clearly show which standards create systematically deferred tax assets and liabilities in the relevant sector. In the context of the findings obtained, the argument put forward in the study is in the direction that the relevant institutions urgently need to harmonize the Turkish tax legislation with the standards mentioned in this study. Thus, while there will be no significant change in tax revenues, simpler balance sheets with a single tax figure will be created, in addition, firms will be given the opportunity to get rid of accounting practices according to both standard and tax legislation, thereby spending time and unnecessary workload and financial information users will be given the opportunity to analyze in a more productive way.

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

Araştırma Makalesi [Research Paper]

JEL Codes: M40, M41, M48

Submitted: 30 / 03 / 2021

Accepted: 25 / 09 / 2021

¹ Bu çalışma, Prof. Dr. Ekrem Yıldız danışmanlığında yürütülen Sezer Öksüz tarafından hazırlanan ve Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde kabul edilen "Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Yasaları Arasındaki Farklılıkların Muhasebe Sürecine Etkileri: Bir Uygulama Örneği" başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

² Dr. Öğr. Üyesi, Çankırı Karatekin Üniversitesi, MYO, sezeroksuz@yahoo.com, Orcid No: <https://orcid.org/0000-0002-9567-8142>.

³ Prof. Dr., Emekli Öğretim Üyesi, Kırıkkale Üniversitesi, İİBF, ekremyildiz@gmail.com, Orcid No: <https://orcid.org/0000-0003-2233-6974>.

Giriş

İşletmelere ilişkin finansal bilgilerin, işletmeyle ilgili bilgi kullanıcılarına sunulması finansal tablolar aracılığıyla sağlanır. Bu nedenle finansal tablolarda yer alan verilerin doğruluğu, güvenilirliği ve geçerliliği, bilgi kullanıcıları açısından önem arz etmektedir. Finansal tablolar ile ilgili önem arz eden bir diğer konu da işletmelerin ticari faaliyetlerinin ortak bir dilde kayıt altına alınması ve raporlanması gerekliliğidir. Bu gereklilik de özellikle küreselleşen Dünyada, ülkeler arasında ortak bir muhasebe standardının oluşmasını sağlamıştır. Türkiye de; oluşturulan bu muhasebe standardına zaman içerisinde uyum sağlamaya çalışarak mevcut muhasebe sistemini bu yönde düzenlemektedir. Uluslararası alanda oluşturulmuş muhasebe standartları ile ülkelere özgü vergisel düzenlemeler ise muhasebe kayıt sürecinde bazı farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmakta ve bu farklılıklar, işletmelerin muhasebe sürecine ve dolayısıyla da mali tablolarına “sürekli” ve “geçici” vergi farklılıkları olarak yansımaktadır. TMS 12 Gelir Vergileri standardı kapsamında bu farklılıklar ve ertelenmiş vergi kavramı düzenlenmiştir.

Gelir Vergileri standardı; mali tablolarda gelir vergisinin raporlanması, değerlendirilmesi ve sunumu ile ilgili düzenlemeleri belirleyen uluslararası vergilendirme standardı olup 1981 yılında yayımlanmış ve daha sonraki yıllarda sürekli olarak yenilenmiştir (Dick ve Missionier-Piera, 2010:189). Ertelenmiş vergi, ticari kar ve mali kar arasındaki fark olup ilerleyen dönemlerde varlıkların geri kazanılması veya yükümlülüklerin karşılanması halinde oluşacak olan vergiyi ifade eder. (Greuning, Scott ve Terblanche, 2011: 175).

TMS 12 Gelir Vergileri standardı kapsamında sürekli ve geçici vergi farklılıkları (sektör bazında) hangi standartların neden olduğunu veya hangi standartların diğerlerinden daha fazla etki ettiğini ortaya koymak, gerek mali tablo kullanıcılarının ve gerekse de kanun koyucuların alacakları kararlara yol gösterici olması açısından önem arz etmektedir. Bu noktada 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.

Çalışma kapsamında yapılan ve çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yer verilen ön analizlere göre, bazı standartların ilgili sektörde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarlarına olan etkisinin, diğer standartlara nazaran daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Bu tespit üzerine standartların ertelenmiş vergi yaratma durumları, istatistiki analizlerle karşılaştırmaya tabi tutulmuş ve dikkat çekici bulgulara ulaşılmıştır. İmalat Sanayi sektöründe faaliyet gösteren firma verileri ile yapılan istatistiki analizler sonucunda elde edilen bulguların, hem finansal tablo kullanıcıları hem de piyasa yapımcıları için faydalı çıkarımlar sunacağı ve çalışmanın yazındaki boşluğu doldurarak literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Ayrıca bu çalışma, sektöre özgü kriterlerin analiz sonuçlarına olan etkisini ortadan kaldırmak amacıyla imalat sanayi sektörü dışındaki tüm sektörleri kapsam dışında tutmaktadır. Analizde İmalat Sanayi sektörünün kullanılması, birkaç açıdan önemlidir. Birincisi, 2016 yılı itibarıyla Borsa İstanbul'da yer alan 405 şirketin yaklaşık %47'si, 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 %73'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 standartların etki gücünün daha yüksek olduğunu ortaya koyması açısından da önemlidir.

Çalışmanın bundan sonraki bölümleri; sırasıyla, konu ile ilişkili olarak yazında yer alan çalışmalara, çalışmanın veri seti ve yöntemine, analizlere ilişkin bulgulara ve çalışma sonucuna ve çıkarımlarına yer verecek şekilde tasarlanmıştır.

1. Literatür Taraması

Türk Vergi Yasaları ile Türkiye Muhasebe Standartlarının getirmiş olduğu yaklaşım farklılıklarını ortaya koyan birçok 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.

Diñç (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 değerlendirme 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 değerlendirme ölçütlerini karşılaştırmıştır. VUK'taki ve TMS'deki değerlendirme ölçütlerini kavramsal olarak ele alarak aralarındaki yaklaşım farklılıklarını belirlemiştir. Değerleme ölçütleri açısından her iki düzenleme arasında belirgin farklılıklar bulunduğunu, vergi düzenlemelerinde değerlemenin vergi alacağını tespit 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 varlıklarına yahut yükümlülüklerine etkisi hakkında çok fazla çalışma bulunmamaktadır. Bu çalışmada ise; BİST İmalat Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarındaki geçici vergi farklılıklarına neden olan en önemli temel standartların tespit edilmesine yönelik ayrıntılı (istatistikî) analizlere yer verilmiştir. Çalışmanın bu yönüyle diğer çalışmalardan farklılaşarak literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2. Araştırmanın Veri Seti ve Yöntemi

Belirtildiği üzere bu çalışmanın temel amacı; hisseleri Borsa İstanbul Pay Piyasasında işlem gören ve İmalat Sanayi sektöründe faaliyet gösteren firmalarda, Ertelenmiş Vergi Varlığına ve Yükümlülüğüne neden olan en önemli standart uygulamalarının neler olduğunu incelemek ve böylece ilgililere faydalı bilgiler sunmaktır. Belirtilen amaç doğrultusunda çalışmada, BİST İmalat Sanayi Sektörünün 9 alt sektöründen verisine ulaşılabilen 158 firma verileri kullanılmıştır. Çalışmaya konu firmaların sektör bazında dağılımı Tablo 1'deki gibidir.

Tablo 1. Çalışmaya Konu Firmaların Sektörlere Göre Dağılımı

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

Not: Firmalara ilişkin faaliyet raporları, www.kap.gov.tr web sayfasından temin edilmiştir.

Çalışmaya konu firmaların;

(i)Ertelenmiş Vergi Varlığı Tutarları,

(ii)Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları,

(iii)Ertelenmiş Vergi Varlığına neden olan hesap kalemleri ve

(iv)Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüne neden olan hesap kalemleri, bu çalışmanın temel aldığı veri setini oluşturmaktadır.

Veriler, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarının kapsayacak 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 ve finansal durum tablosu (158 firma için toplam 948 rapor ve tablo) temin edilmiştir. Firmalara ilişkin ertelenmiş vergi varlığı (EVV) ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü (EVY) verileri finansal durum tablolarından çekilmiştir. Tablo 2, firmalara ilişkin EVV ve EVY verilerinin yıllar itibarıyla dağılımını sunmaktadır.

Tablo 2. İmalat Ana Sanayi Sektöründeki 158 Firmanın 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

EVV'ye ve EVY'ye neden olan hesap kalemlerine ilişkin detaylar (hesap kalemleri ve tutarları) ise bağımsız denetim raporlarının tek tek incelenmesi (ön analize tabi tutulması) 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 (ön analize tabi tutularak) ulaşılmıştır⁴. Son olarak da hesap kalemleri ile standart uygulamaları eşleştirilerek EVV'ye ve EVY'ye etki eden standartlar belirlenmiştir. 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. Ön analizler sonucu belirlenen standartların neden olduğu EVV ve EVY tutarlarına ilişkin istatistik bilgileri Tablo 3'de özetlenmiştir.

⁴ EVV'ye ve EVY'ye neden olan hesap kalemlerine ilişkin detaylara, alan kısıtlaması nedeniyle burada yer verilememiştir.

Tablo 3. Standart Uygulamalarının Neden Olduğu Ertelemiş Vergi Varlığına ve Yükümlülüğüne İlişkin Özet İstatistik Bilgiler

	Ortalama	Standart Sapma	Basıklık	Çarpıklık	
Ertelemiş 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	
Ertelemiş 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 $(116.772.274 / (158 \text{ firma} * 6 \text{ yıl})) = 123.178 \text{ TL}$ 'dir. Hangi standardın hangi alt sektörde toplam ne kadar EVV'ye ve EVY'ye neden olduğu Tablo 5 ve Tablo 8'de yer almaktadır.

Tablo 3'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 koymaktadır⁵ (Tablo 4).

⁵ Tablo 4'te 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.

Tablo 4. 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

Verilerin normal dağılım sergilememesi nedeniyle; ilgili sektörde hangi standartların EVV ve EVY yaratma gücünün istatistiki olarak diğerlerinden daha fazla olduğunu ortaya koymak amacıyla çalışmada, parametrik olmayan testlerden olan Mann-Whitney U testi ve Kruskal Wallis H testi kullanılmıştır.

“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 uygulanmadığı durumlarda t-istatistiğinin alternatifi olarak kullanılır. İki seriye ait ortalamaların 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) takdirde; “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 kütleyle 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.

$$H = \frac{12}{N(N+1)} \left[\frac{(\sum R_1)^2}{n_1} + \frac{(\sum R_2)^2}{n_2} + \dots + \frac{(\sum R_k)^2}{n_k} \right] - 3(N+1) \quad (4)$$

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. Bulgular

Çalışmaya esas teşkil eden her bir alt sektör ve ana sektör için ayrı ayrı olmak üzere, ertelenmiş vergi varlığı tutarlarının, belli standartlardan daha fazla etkilenip etkilenmediğini 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.

Benzer şekilde Çalışmaya esas teşkil eden her bir alt sektör ve ana sektör için ayrı ayrı olmak üzere, ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarının, belli standartlardan daha fazla etkilenip etkilenmediğini ortaya koymak için yapılan analizlerde ise şu hipotezler test edilecektir:

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.

Ertelenmiş vergi varlığına yönelik Hipotezlerin test edilmesi amacıyla yapılan analizlere ilişkin bulgular, alt sektörler ve ana sektör bazında Tablo 5'de sunulmuştur (Tablo 5'in oluşturulması için SPSS-16 programında 380 ayrı analiz gerçekleştirilmiştir). Tablo 5'in 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 5'de analiz sonucu boş bırakılan yerler; ilgili standardın, tabloda yer verilen sektörde herhangi bir ertelenmiş vergi varlığı yaratmadığı bilgisini sunmaktadır. Son olarak Tablo 5'de en aşağıda yer verilen "KWH TESTİ" bölümü de Kruskal Wallis H testi analizlerine ilişkin bulguları sunmaktadır.

Tablo 5. Ertelemiş Vergi Varlıklarına İlişkin Analiz Sonuçları

Bölüm 1.

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
<i>Mann-Whitney U</i>	741.00	182,00	8.360,00	2.063,00	4.697,00
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-3,82	-0,84	-5,22	-3,36	-3,65
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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
<i>Mann-Whitney U</i>	19.387,00	512,00	37.543,00	7.522,00	26.381,00
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-8,83	-2,42	-4,88	-6,87	-6,34
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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
<i>Mann-Whitney U</i>	3.803,00	191,00	3.905,00	2.136,00	213,00
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-6,79	-2,94	-8,50	-2,26	-7,75
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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
<i>Mann-Whitney U</i>	23.955,00	103,00	33.279,50	8.137,00	28.171,00
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-2,73	-2,10	-2,45	-3,31	-0,45
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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
<i>Mann-Whitney U</i>	9.741,00	141,00	14.387,00	5.260,00	7.864,00
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-3,74	-3,53	-5,18	-1,99	-3,30
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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
<i>Mann-Whitney U</i>	18.752,50	564,00	34.140,00	10.584,00	26.435,00
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-4,71	-0,31	-2,33	-3,35	-1,66
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	0,00	0,75	0,02	0,00	0,09
İlişkili Taraf	0,00	0,00	506.880,00	0,00	0,00
<i>Mann-Whitney U</i>	-	-	444,00	-	-
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-	-	-1,13	-	-
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	-	-	0,25	-	-
İnşaat Sözleşmeleri	0,00	0,00	64.106.805,00	0,00	0,00
<i>Mann-Whitney U</i>	-	-	3.392,00	-	-
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-	-	-0,94	-	-
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	-	-	0,34	-	-
İştiraklerdeki ve İş Ort. Yatırımlar	0,00	0,00	941.578,00	0,00	2.421.835,00
<i>Mann-Whitney U</i>	-	-	587,00	-	1.305,00
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-	-	-0,71	-	-0,14
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	-	-	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
<i>Mann-Whitney U</i>	23.435,00	550,00	38.143,50	8.764,00	18.765,00
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-1,44	-0,09	-1,71	-2,29	-2,07
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	0,14	0,92	0,08	0,02	0,38
Kiralama İşlemleri	0,00	0,00	0,00	0,00	6.700.974,00
<i>Mann-Whitney U</i>	-	-	-	-	1.509,00
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-	-	-	-	-1,09
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	-	-	-	-	0,27
Kur Değişiminin Etkileri	0,00	524,00	1.338.882,00	29.333,00	72.199.089,00
<i>Mann-Whitney U</i>	-	0,00	1.036,00	73,00	4.627,00
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-	-1,71	-3,33	-1,16	-1,66
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	-	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
<i>Mann-Whitney U</i>	8.394,00	185,00	12.758,00	6.367,00	10.870,00
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-0,88	-0,79	-0,56	-3,29	-2,95
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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
<i>Mann-Whitney U</i>	49,00	42,00	4.665,00	301,00	4.186,50
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-2,25	-0,24	-0,29	-0,79	-1,10
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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
<i>Mann-Whitney U</i>	10.628,50	351,00	34.728,00	7.688,00	24.195,00
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-7,37	-2,72	-3,45	-4,40	-0,16
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,87
Tarımsal Faaliyetler	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>Mann-Whitney U</i>	-	-	-	-	-
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-	-	-	-	-
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	-	-	-	-	-
Varlıklarda Değer Düşüklüğü	2.014.824,00	0,00	1.326.349,00	6.464.642,00	143.231,00
<i>Mann-Whitney U</i>	167,00	-	1.740,00	832,00	451,00
<i>Z İstatistik Değeri</i>	-0,83	-	-2,29	-2,56	-3,28
<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	0,40	-	0,02	0,01	0,00
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	404.229,00	0,00	1.260,00	0,00	357.000,00
<i>Mann-Whitney U</i>	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	<i>Ki-Kare</i>	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

Bölüm 2.

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	
	<i>Mann-Whitney U</i>	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	
	<i>Mann-Whitney U</i>	7.430.00	33.602.00	24.425.00	176.00	
	Z İstatistik Değeri	-4.59	-2.35	-4.65	-1.28	
	Anlamlılık Düzeyi	0.00	0.02	0.00	0.19	
Devlet Teşvikleri ve Yardımları	59.809.658,00	239.896.678,00	69.616.122,00	0,00	13.623.851.173,00	
	<i>Mann-Whitney U</i>	1.743.00	8.053.00	5.097.00	-	
	Z İstatistik Değeri	-1.15	-4.28	-4.08	-	
	Anlamlılık Düzeyi	0.25	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	
	<i>Mann-Whitney U</i>	7.660.00	18.026.00	15.160.00	121.00	
	Z İstatistik Değeri	-2.97	-5.27	-5.12	-1.68	
	Anlamlılık Düzeyi	0.00	0.00	0.00	0.93	
Finansal Araçlar	5.049.717,00	19.553.103,00	10.931.646,00	0,00	241.684.973,00	
	<i>Mann-Whitney U</i>	3.305.00	12.698.00	8.497.00	-	
	Z İstatistik Değeri	-5.69	-1.67	-1.01	-	
	Anlamlılık Düzeyi	0.00	0.09	0.31	-	
Hasılat	64.188.797,00	114.841.626,00	36.011.826,00	887.314,00	845.246.590,00	
	<i>Mann-Whitney U</i>	10.237.00	29.270.00	24.792.00	188.00	
	Z İstatistik Değeri	-0.86	-0.62	-1.85	-0.40	
	Anlamlılık Düzeyi	0.38	0.53	0.06	0.68	
İlişkili Taraf	1.051.746,00	433.657,00	105.203,00	0,00	2.097.486,00	
	<i>Mann-Whitney U</i>	652.00	552.00	418.00	-	
	Z İstatistik Değeri	-0.40	-0.49	-2.88	-	
	Anlamlılık Düzeyi	0.68	0.62	0.00	-	
İnşaat Sözleşmeleri	0,00	0,00	0,00	0,00	64.106.805,00	
	<i>Mann-Whitney U</i>	-	-	-	-	
	Z İstatistik Değeri	-	-	-	-	
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	-	-	
İştiraklerdeki ve İş Ort. Yatırımları	0,00	0,00	1.342.439,00	0,00	4.705.852,00	
	<i>Mann-Whitney U</i>	-	-	2.430.00	-	
	Z İstatistik Değeri	-	-	-2.26	-	
	Anlamlılık Düzeyi	-	-	0.02	-	
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	
	<i>Mann-Whitney U</i>	4.570.00	13.749.00	15.016.00	100.00	
	Z İstatistik Değeri	-2.43	-4.35	-3.53	-2.97	
	Anlamlılık Düzeyi	0.01	0.00	0.00	0.00	
Kiralama İşlemleri	0,00	3.571.831,00	239.708,00	0,00	10.512.513,00	
	<i>Mann-Whitney U</i>	-	1.683.00	532.00	-	
	Z İstatistik Değeri	-	-0.77	-0.48	-	
	Anlamlılık Düzeyi	-	0.43	0.62	-	
Kur Değişiminin Etkileri	196,00	35.718,00	742.743,00	0,00	74.346.485,00	
	<i>Mann-Whitney U</i>	1.00	206.00	1.408.00	-	
	Z İstatistik Değeri	-2.43	-2.93	-1.21	-	
	Anlamlılık Düzeyi	0.02	0.00	0.22	-	
Maddi Duran Varlıklar	10.900.454,00	62.715.721,00	101.728.888,00	500.978,00	533.345.971,00	
	<i>Mann-Whitney U</i>	2.121.00	12.742.00	11.315.00	38.00	
	Z İstatistik Değeri	-0.99	-2.65	-3.84	-0.53	
	Anlamlılık Düzeyi	0.32	0.00	0.00	0.59	
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	19.869.066,00	579.283,00	6.299.803,00	0,00	88.715.893,00	
	<i>Mann-Whitney U</i>	90.00	1.591.00	3.986.00	-	
	Z İstatistik Değeri	-3.02	-3.63	-2.61	-	
	Anlamlılık Düzeyi	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	
	<i>Mann-Whitney U</i>	3.254.00	19.547.00	18.866.00	99.00	
	Z İstatistik Değeri	-4.16	-3.52	-2.40	-1.05	
	Anlamlılık Düzeyi	0.00	0.00	0.01	0.30	
Tarımsal Faaliyetler	0,00	18.675,00	21.635,00	0,00	40.310,00	
	<i>Mann-Whitney U</i>	-	114.00	138.00	-	
	Z İstatistik Değeri	-	-2.04	-1.01	-	
	Anlamlılık Düzeyi	-	0.04	0.31	-	
Varlıklarda Değer Düşüklüğü	0,00	5.553.770,00	702.726,00	0,00	16.205.542,00	
	<i>Mann-Whitney U</i>	-	1.873.00	1.254.00	-	
	Z İstatistik Değeri	-	-1.00	-3.35	-	
	Anlamlılık Düzeyi	-	0.31	0.00	-	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	14.532.613,00	12.800,00	0,00	0,00	15.307.902,00	
	<i>Mann-Whitney U</i>	1.431.00	73.00	-	-	
	Z İstatistik Değeri	-1.14	-1.36	-	-	
	Anlamlılık Düzeyi	0.25	0.17	-	-	
	TOPLAM	515.436.376,00	1.815.864.051,00	812.000.143,00	15.486.070,00	
KWH TESTİ	<i>Ki-Kare</i>	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 5'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. Alt sektörler açısından ise hangi standartların EVV'ye etki ettiği ise Tablo 6'da özetlenmiştir. Tablo 6, EVV'ye EVY'ye yönelik tüm istatistiki analizlerin özeti niteliğinde olup, bulguları bir bütün olarak ortaya koymaktadır.

Tablo 6. Ertelemiş 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	Doküman, Giyim Eşyası ve Deri	Diğer İmalat Sanayi	TOPLAM (İMALAT SANAYİ)
Ertelemiş 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	+	-	+	+	-	+	+	-	+	
Ertelemiş 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 tutana istatistiki açıdan anlamlı bir şekilde etki ettiğini, (-) ise etmediğini belirtmektedir.

Tablo 5'in Kruskal Wallis H testinin sonuçları incelendiğinde, tüm test sonuçlarının istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Bu sonuç, Mann-Whitney U testine ilişkin sonuçları 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 yer verilen 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 ulaşılammıştır. 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 7’de özetlenmektedir.

Tablo 7. Ertelemiş Vergi Varlığı Üzerinde Standart ve Yıl Etkisinin Analizi

<i>Bağımlı Değişken: Ertelemiş Vergi Varlığı Tutarları</i>						
Ertelemiş 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				
<i>R² = %73 (Düzeltilmiş R² = %51)</i>						

Tabloya göre; analize konu edilen yılların, ertelenmiş vergi varlığı tutarları üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır (p = 0,9559). Ertelemiş 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.

Ertelemiş vergi yükümlülüğüne yönelik Hipotezlerin test edilmesi amacıyla yapılan analizlere ilişkin bulgular, alt sektörler ve ana sektör bazında ise Tablo 8’de yer almaktadır (Tablo 8’in oluşturulması için de SPSS-16 programında 380 ayrı analiz gerçekleştirilmiştir). Tablo 8’de 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. Alt sektörler açısından ise hangi standartların EVY’ye etki ettiği, yine Tablo 6’da özetlenmiştir. Tablo 6, EVV’ye EVY’ye yönelik tüm istatistiki analizlerin özeti niteliğinde olup, bulguları bir bütün olarak ortaya koymaktadır.

Tablo 8. Ertelemiş Vergi Yükümlülüklerine İlişkin Analiz Sonuçları

Bölüm-1:

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	
	<i>Mann-Whitney U</i>	851,00	130,00	3.637,00	1.952,00	1.246,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-4.49	-2.46	-4.59	-3.13	-5.98
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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	
	<i>Mann-Whitney U</i>	78,00	33,00	850,00	864,00	569,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-0,91	-0,84	-2.14	-0,03	-0,43
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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	
	<i>Mann-Whitney U</i>	566,00	-	-	-	24,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-0,49	-	-	-	-3.31
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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	
	<i>Mann-Whitney U</i>	3.666,00	98,00	4.781,00	2.699,00	3.394,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-3.86	-0,66	-1,91	-0,53	-2.22
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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

Bölüm-2:

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	

	<i>Mann-Whitney U</i>	41.00	110.00	229.00	-	2,142.00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-3.00	-0.56	-2.35	-	-4.71
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	0.00	0.57	0.02	-	0.00
İnşaat Sözleşmeleri		0.00	0.00	0.00	0.00	19.250.908,00
	<i>Mann-Whitney U</i>	-	-	-	-	7.562,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-	-	-	-	-0.67
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	-	-	-	-	0.49
İştiraklerdeki ve İş Ort. Yatırımlar		0.00	0.00	265,847,00	0.00	10.207.032,00
	<i>Mann-Whitney U</i>	-	-	334,00	-	3,081,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-	-	-0.22	-	-0.19
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	-	-	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
	<i>Mann-Whitney U</i>	100,00	1,772,00	2,971,00	3,00	67,537,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-1,03	-1,21	-0,44	-1,96	-1,17
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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
	<i>Mann-Whitney U</i>	222,00	-	-	-	6,205,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-1,21	-	-	-	-1,43
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	0,22	-	-	-	0,15
Kur Değişiminin Etkileri		570,00	397.848,00	485.044,00	0,00	69.218.023,00
	<i>Mann-Whitney U</i>	1,00	406,00	1,049,00	-	18,615,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-3,40	-1,27	-3,67	-	-4,51
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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
	<i>Mann-Whitney U</i>	1,191,00	3,589,00	2,651,00	21,00	178,113,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-7,74	-10,78	-11,87	-2,77	-26,24
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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
	<i>Mann-Whitney U</i>	24,00	453,00	826,00	-	91,155,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-3,18	-4,75	-1,58	-	-0,32
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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
	<i>Mann-Whitney U</i>	1,101,00	2,168,00	5,724,00	3,00	164,115,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-3,92	-6,22	-6,03	-3,67	-14,88
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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
	<i>Mann-Whitney U</i>	-	277,00	601,00	-	6,982,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-	-0,36	-2,38	-	-1,51
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	-	0,71	0,01	-	0,12
Varlıklarda Değer Düşüklüğü		0,00	6,242,883,00	0,00	0,00	31,733,179,00
	<i>Mann-Whitney U</i>	-	354,00	-	-	13,388,00
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-	-1,55	-	-	-1,23
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	-	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
	<i>Mann-Whitney U</i>	1,183,00	964,00	1,812,00	-	72,208,50
	<i>Z İstatistik Değeri</i>	-1,47	-1,18	-2,09	-	-2,93
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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	<i>Ki-Kare</i>	118,42	161,09	190,48	17,13	869,80
	<i>Serbestlik Derecesi</i>	12,00	14,00	14,00	4,00	17,00
	<i>Anlamlılık Düzeyi</i>	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 9'da özetlenmektedir.

Tablo 9. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Üzerinde Standart ve Yıl Etkisinin Analizi

<i>Bağımlı Değişken: Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Tutarları</i>						
Ertelemiş 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	881354489898880000	2203				
Düzeltilmiş Toplam	8543549600535800000	2202				

Tablo 9'a 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.

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.

Sonuç ve Değerlendirme

Bu çalışmada 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 edilmiştir.

Türk Vergi Yasaları ile Türkiye Muhasebe Standartlarının getirmiş olduğu yaklaşım farklılıklarını ortaya koyan birçok 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 şeklinde olup genel anlamda etkiyi ölçmeye yönelik çalışma sayısı çok sınırlıdır. Yine literatürde yer alan çalışmalar ağırlıklı olarak standart ve vergi uygulamaları arasındaki farklılıklarına yönelik olup bu farklılıkların işletme mali tablolarına yansımaları ve vergi varlıklarına yahut yükümlülüklerine etkisi hakkında çalışma sayısı sınırlıdır. Bu çalışmada ise; BİST İmalat Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarındaki geçici vergi farklılıklarına neden olan en önemli temel standartların tespit edilmesine yönelik ayrıntılı (istatistiki) analizlere yer verilmiştir. Çalışmanın bu yönüyle diğer çalışmalardan farklılaşarak literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın amacı doğrultusunda yapılan istatistiki 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.

Ertelenmiş vergi varlığı üzerine yapılan ve İmalat Ana Sanayi sektörü (Toplam) açısından istatistiki olarak anlamlı bulunan standartlara 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 6 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 yapımcılar 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 İmalat Ana Sanayi sektörü (Toplam) açısından istatistiki olarak anlamlı olan standartlar 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 1 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 yapımcılar 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 Türk vergi mevzuatını bu çalışmada sözü edilen ve yukarıda sıralanan standartlarla uyumlu hale getirme faaliyetlerine başlatılabileceği 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 olacaktır.

Bu çalışmada yapılan analizler sonucunda elde edilen bulguların, piyasa yapımcıları için faydalı çıkarımlar sunduğu ve literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Sonraki dönemlerde, araştırmacılar; bu çalışmada yer verilen analizleri farklı sektörlerde uygulayarak, çalışma dönemini farklılaştırarak yahut uygulanan analiz yöntemini değiştirerek yapacakları çalışmalarla literatüre katkı sağlayabilirler.

Kaynakça

- Bozkurt, İ. (2015). Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Piyasalarda Anomali Yükümlülüğünün İncelenmesi. *Business & Economics Research Journal*, 6(4), 19-37.
- Cavlak, H. ve Cebeci, Y. (2017). Ertelenmiş Vergi Unsurlarının Analizi, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(1), 48-60.
- Çalış, N. (2013). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu Düzenlemeleri Arasındaki Farklılıkların İncelenmesi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- Dick, W. ve Missionier-Piera. F. (2010). *Financial Reporting under IFRS: A Topic Based Approach*. New York: John Wiley & Sons.
- Diñç, 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.
- Ergin, N. E. (2016). Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS'nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması, *Vergi Dünyası*, 418, 9-20.
- Greuning, H., Scott, D. and Terblanche, S. (2011). *International Financial Reporting Standards-A Practical Guide*. Washington DC: Office of the Publisher, The World Bank
- Gujarati, D. N., Çev., Şenesen, Ü. ve Şenesen, G. (2001)., *Temel Ekonometri*, İstanbul: Literatür Yayıncılık
- Karakaya, G. ve Sevim, C. (2016). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bir Uygulama, *Journal of Accounting , Finance and Auditing Studies*, 2/3, 255-270.
- Kaya, U. (2011). Muhasebe – Vergi Kanunlarının Etkileşiminin Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları Açısından Değerlendirilmesi , *Möдав*, 3, 177-199.
- Küçük, T. M. (2014). Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Uygulamaları Arasındaki Uyum ve Bilanço'ya Yansımaları, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Orhunbilge, N. (1996). *Uygulamalı Regresyon ve Korelasyon Analizi*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları
- Özkan, A. (2009). TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, 32, 97-112.
- Tekin, V. N. (2006). *SPSS Uygulamalı İstatistik Teknikleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık

Extended Abstract

Aim and Scope

Deferred taxes in firms balance sheets are results of differences between of accounting standards and tax legislation. The main aim of this study is to examine what are the most important standard practices that cause deferred Tax Assets and Liabilities in companies whose shares are traded in the Borsa İstanbul Stock Market and operating in the Manufacturing Industry sector, thus to provide useful information to those concerned.

Methods

In line with the stated 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 were used. Study hypothesis were analysed by using Mann-Whitney U and Kruskal Wallis H tests.

Findings

According to results of analysis founded that especially with Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance, Standards of Employee Benefits is causing deferred taxes entity and also founded 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 approximately 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.

The findings of the study clearly show which standards create systematically deferred tax assets and liabilities in the relevant sector. In the context of the findings obtained, the argument put forward in the study is in the direction that the relevant institutions urgently need to harmonize the Turkish tax legislation with the standards mentioned in this study. Thus, while there will be no significant change in tax revenues, simpler balance sheets with a single tax figure will be created, in addition, firms will be given the opportunity to get rid of accounting practices according to both standard and tax legislation, thereby spending time and unnecessary workload and financial information users will be given the opportunity to analyze in a more productive way.

Conclusion

As a result of the work, 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 study.