

The Effect Of Independent Audit On The Explanation Level Of Income Taxation Standards: A Research On BIST Food Sector

Sedat Coşkun¹, Şule Kırkık², Selin Coşkun³

Abstract

The funds needed to evaluate investment opportunities for companies in global markets and to continue their operations are derived from external sources. In an ever-increasing competitive environment, the financial information of the business is required to provide the needed funds from financial markets. This financial information is sometimes influential in the decisions of managers who are users of financial information, sometimes affecting the decisions of the state, lenders and investors. In this context, financial reporting is of great importance in terms of macroeconomic interest holders. At the same time, the information provided in the financial reports for the protection of the rights of investors and stakeholders must be adequate, fully explained and reliable internationally. As a result of the legal arrangements made in our country to provide comparable financial information in international markets, the companies referred to in the "Procedures and Principles for the Decision of the Council of Ministers on the Determination of Independent Certainty Companies" published in the Official Gazette dated 12/03/2013, 2011, in accordance with the Turkish Commercial Code numbered 6102, the Company is required to make financial reporting in accordance with the principles set out in the Turkish Accounting Standards. This sanction, in particular, raises the importance of the TAS 12 Income Tax Standard, which sets out the principles for accounting for a tax that is calculated over the income of a company.

The main purpose of the study is to determine the level of disclosure by the companies within the scope of TAS 12 Income Tax Standard and to determine the relationship level of the independent variables which are considered to have an effect on the level of disclosure. For

1 Corresponding Author Department of Business Administration, Manisa Celal Bayar University, Manisa, Turkey, sedat.coskun@cbu.edu.tr

2 Banking and Insurance Department, Ahmetli Meslek Yuksekokulu, Manisa Celal Bayar University, Manisa, Türkiye, sule.kirkik@cbu.edu.tr

3 Accounting and Tax Applications Department, Ahmetli Meslek Yuksekokulu, Manisa Celal Bayar University, Manisa, Türkiye, selin.coskun@cbu.edu.tr

this purpose the companies have examined the explanations they have made on the subtitle headings determined within the scope of the standard by looking at the independent audit reports for 2014 and 2015.

Keywords: Independent Audit, TMS 12 Income Taxes, Explanation Level

JEL Code: M40, M41, M42

Bağımsız Denetimin Gelir Vergisi Standardını Açıklama Düzeyine Etkisi: BİST Gıda Sektörü Üzerine Bir Araştırma

Özet

Küresel piyasalarda şirketlerin yatırım fırsatlarını değerlendirmeleri ve faaliyetlerine devam edebilmeleri için ihtiyaç duyulan fonlar dışsal kaynaklardan sağlanır. Her geçen gün artan rekabet ortamında ihtiyaç duyulan fonların finansal piyasalardan sağlanabilmesi için işletmenin mali bilgilerine gereksinim duyulur. Bu mali bilgiler kimi zaman finansal bilgi kullanıcısı olan yöneticilerin kararlarında etkili olurken kimi zaman da devlet, kredi veren kuruluşlar ve yatırımcıların kararlarını etkiler. Bu bağlamda mali raporlama, makroekonomik olarak menfaat sahipleri açısından büyük önem arz etmektedir. Aynı zamanda yatırımcıların ve paydaşların haklarının korunması için mali raporlarda verilen bilgilerin uluslararası nitelikte yeterli, tam açıklanmış ve güvenilir olması gerekir. Uluslararası piyasalarda karşılaştırılabilir finansal bilginin sunulabilmesi için ülkemizde yapılan yasal düzenlemeler sonucunda, 12/03/2013 tarihli ve 28585 Resmî Gazete’de yayınlanan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar” kapsamında belirtilen şirketler, 13/01/2011 tarihli ve 6102 Sayılı TTK gereğince Türkiye Muhasebe Standartlarında belirtilen ilkelere uygun finansal raporlama yapmak durumundadır. Bu yaptırım özellikle şirketlerin gelirleri üzerinden hesaplanan verginin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri belirten TMS 12 Gelir Vergileri Standardı’nın önemini ortaya çıkarmaktadır.

Çalışmada temel amaç, TMS 12 Gelir Vergisi Standardının araştırma kapsamındaki işletmeler tarafından açıklama düzeyinin belirlenmesi ve açıklama düzeyine etkisi olduğu düşünülen bağımsız değişkenlerin ilişki düzeyinin tespit edilmesidir. Bu amaç doğrultusunda, şirketlerin 2014 ve 2015 yılları bağımsız denetim raporlarına bakılarak standart kapsamında belirlenen alt konu başlıkları konusunda yaptıkları açıklamalar incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, TMS 12 Gelir Vergileri, Açıklama Düzeyi

JEL Kodu: M40, M42

1. GİRİŞ

Ülkemizde vergi otoritelerini ilgilendiren vergi uygulamaları harcama, servet ve gelir üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç başlıkta bölümlenmektedir. Gelir üzerinden alınan vergiler Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi mevzuatında Gelir Vergisi gerçek kişilerin ailevi ve şahsi işlemlerinden doğan vergi olarak tanımlanmakta iken Kurumlar Vergisi, tüzel kişilerin kurum kazançlarından hesaplanan vergiler olarak tanımlanmaktadır (Şahin, 2016:30). Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği'ne göre kurumların elde ettikleri kazançlarından hesaplanacak verginin konusu TMS 12 Gelir Vergisi Standardının kapsamına girmektedir. TMS 12 Gelir Vergisi Standardının amacı, “gelir vergilerinin (*kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin*) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir”. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu ise; “bir işletmenin finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin ve cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları” olarak ifade edilmiştir. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı işletmelerin gerçek finansal durumunun ortaya konulması açısından ve aynı zamanda vergisel olarak önemlilik arz eden durumlara yer vermesi bakımından önemlidir (Akdağ,2013:6).

TMS 12 Gelir Vergileri Standardının çerçevesinde, *dönem vergi borcu ve dönem vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi, ertelenmiş vergi borçlarının ve ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi vergiye tabi geçici farklar, ölçme, dönem vergisinin ve ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi, sunum, açıklama* gibi ana konu başlıkları ve alt konu başlıkları ilgili standardın uygulama esasları olarak açıklanmıştır. Bu çalışmada yukarıda belirtilen konu başlıkları çerçevesinde ilgili standarda ilişkin standartta belirtilen açıklanması gereken önemli konu başlıklarına göre Borsa İstanbul Gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2014-2015 yıllarına ait bilanço dipnotlarında vermiş oldukları bilgiler incelenmiştir.

Çalışmada temel amaç, TMS 12 Gelir Vergisi Standardının araştırma kapsamındaki işletmeler tarafından açıklama düzeyinin belirlenmesi ve açıklama düzeyine etkisi olduğu düşünülen bağımsız değişkenlerin ilişki düzeyinin tespit edilmesidir. Araştırma kapsamında işletmelerin ilgili standardı açıklama düzeylerinin tespiti için açıklama endeksi oluşturulmuştur. Açıklama endeksinden elde edilen bilgi düzeyleri ile çalışmada belirlenen bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin yönü kurulan modeller üzerinden test edilmiş olup çalışmadaki hipotezler sınanmıştır.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Çalışma konusuna ilişkin yapılan literatür araştırması sonucunda araştırmacıların farklı şekillerde konuyu ele aldıkları gözlemlenmiştir. Konuyu bazı araştırmacıların, belirlenmiş muhasebe standartları açıklama düzeyleri ile standartlara uyum düzeylerini ülke örneği karşılaştırması üzerinden yer verdikleri görülmüştür. Bununla birlikte bazı araştırmacıların sektörler üzerinden muhasebe standartlarını açıklama düzeyleri ile açıklama seviyesini etkileyen bazı faktörler arasındaki ilişkiyi inceledikleri tespit edilmiştir. Çalışmanın bu kısmında araştırmaya ilişkin literatürde bulunan bazı çalışmalara yer verilmiştir.

Kvaal ve Nobes (2010), araştırmacıların yapmış oldukları incelemede; 232 şirkete ilişkin Almanya, İngiltere, Fransa, İspanya ve Avustralya Borsaları üzerine değerlendirmede işletmelerin, “stoklar”, “nakit akış tabloları”, “maddi duran varlıklar”, “finansal araçlar”, muhasebeleştirme ve ölçme”, “yatırım amaçlı gayrimenkuller”, “borçlanma maliyetleri”, “çalışanlara sağlanan faydalar” ve “iş ortaklıklarındaki yatırımlar” gibi standartlar araştırma kapsamında incelenmiş olup, uygulanan tercihli muhasebe politikalarını ülkeler bazında karşılaştırmalı olarak ele almışlardır.

Öztürk (2011), tarafından yapılan çalışmada ise; Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya, Avustralya ve Türkiye olmak 162 firmaya ait 2008 ve 2009 yıllarına ilişkin 32 muhasebe politikası tercihini dipnot açıklamaları üzerinden incelemiştir. Araştırma sonucunda, yerel muhasebe uygulamaları ile UFRS uymadığı durumlarda yerel muhasebe politikalarını uygulamaya devam ettikleri, tam tersi durumunda ise UFRS uygulamalarını tercih ettiklerini açıklamıştır.

Cairns vd. (2011), araştırmacılar tarafında yapılan çalışmada, Avustralya ve İngiltere’de 2005 yılına ait 228 şirketin gerçeğe uygun değer UFRS geçiş sürecinde etkisini araştırılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda, finansal varlık ve finansal yükümlükler ile ilgili gerçeğe uygun değer yönteminde farklılığın az olduğu, bununla birlikte finansal araçlar, gayrimenkullere ilişkin ve hisse bazlı standartlara ilişkin gerçeğe uygun değer uygulamalarının karşılaştırılabilir olduğunu gözlemlemişlerdir.

Haller ve Wehrfritz (2012), tarafından yapılan çalışmada, 2005 ve 2009 yıllarına ilişkin verilere göre İngiltere ve Almanya şirketleri üzerine yapılan çalışmada işletmelerin finansal raporlama standartlarının uygulama tutarlılığını tespit etmeye çalışmışlardır. Buna göre UFRS’nin tercihli politika uygulaması sunması durumunda ülkelere ve işletmelere göre farklı muhasebe politikaları uygulamaları olduğu görülmüştür.

Rajhi (2014), tarafından yapılan çalışmada Avrupa borsasında kayıtlı 2009-2010 yıllarına ait 118 Fransız şirketinin 10 farklı muhasebe politikasına göre muhasebe

standartlarını açıklama düzeylerini incelemiştir. Araştırma sonucuna göre şirketlerin UFRS göre raporlama süreçlerini göre uygulama yaptıklarını tespit etmiştir.

3. BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİR VERGİSİ STANDARDINI AÇIKLAMA DÜZEYİNE ETKİSİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu araştırmanın temel amacı TMS 12 Gelir Vergisi Standardının araştırma kapsamındaki işletmeler tarafından açıklama düzeyinin belirlenmesi ve açıklama düzeyine etkisi olduğu düşünülen bağımsız değişkenlerin ilişki düzeyinin tespit edilmesidir. Bu amaçla araştırma kapsamında belirlenen Borsa İstanbul Gıda sektöründeki “Gıda Maddeleri Sanayii”nde kayıtlı tablo 1’de açıklanan 26 şirketin 2014-2015 yıllarına ait TMS 12 Gelir Vergisi Standardına ilişkin tablo 2’de belirtilen dipnot açıklamaları incelenmiş olup, buradan elde edilen bilgiler ile ilgili standardı açıklama düzeyleri tespit edilmiştir.

Tablo 1. Araştırma Kapsamındaki Gıda Sektöründeki Şirketler

Sıra No	Kod	Şirket Unvanı
1	ALYAG	Altınyag Kombinaları A.Ş.
2	AVOD	A.V.O.D Kurutulmuş Gıda ve Tarım Ürünleri A.Ş.
3	BANVT	Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayii A.Ş.
4	CCOLA	Coca-Cola İçecek A.Ş.
5	DARDL	Dardanel Önentaş Gıda Sanayi A.Ş.
6	EKIZ	Ekiz Kimya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
7	ERSU	Ersu Meyve Ve Gıda Sanayi A.Ş.
8	FRIGO	Frigo-Pak Gıda Maddeleri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
9	KRSAN	Karsusan Karadeniz Su Ürünleri Sanayii A.Ş.
10	KENT	Kent Gıda Maddeleri Sanayii ve Ticaret A.Ş.
11	KERVT	Kerevitaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
12	KNFRT	Konfrut Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
13	KRSTL	Kristal Kola ve Meşrubat Sanayi Ticaret A.Ş.
14	MERKO	Merko Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
15	OYLUM	Oylum Sınai Yatırımlar A.Ş.
16	PENGD	Penguen Gıda Sanayi A.Ş.
17	PETUN	Pınar Entegre Et ve Un Sanayii A.Ş.
18	PINSU	Pınar Su Sanayi ve Ticaret A.Ş.
19	PNSUT	Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.
20	SELGD	Selçuk Gıda Endüstri İhracat İthalat A.Ş.
21	TATGD	Tat Gıda Sanayi A.Ş.
22	TKURU	Taze Kuru Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
23	TUKAS	Tukaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
24	ULUUN	Ulusoy Un Sanayi ve Ticaret A.Ş.
25	ULKER	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.
26	VANGD	Vanet Gıda Sanayi İç ve Dış Ticaret A.Ş.

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/tr/Sektorler>, (01.05.2017).

3.2. Araştırma Metodolojisi

Araştırma kapsamında incelenen işletmelerin TMS 12 Gelir Vergisi Standardına ilişkin açıklama düzeyinin tespitine yönelik aşağıda Tablo 2’de belirtilen alt konu başlıklarına göre

kontrol listeleri oluşturulmuş olup, şirketlerin araştırma kapsamında belirlenen yıllar için finansal tablo dipnotları incelenmiştir. Buradan elde edilen bilgilerle ilgili standardı açıklama endeksi oluşturulmuştur.

Açıklama endeksi literatürde işletmenin açıklama yapması gereken bir konu hakkındaki bilgi verme düzeyi olarak ifade edilmektedir (Cooke ve Wallace, 1989:47). Örneğin çalışma kapsamında incelenen alt konu başlığı “Vergi Gideri/ Gelir ile Muhasebe Karı Arasındaki Mutabakat Çalışmasına İlişkin Bilgi Sunumu” incelenen şirketin dipnotunda açıklanmış ise “1”, bilgi verilmemiş ise “0” olarak tanımlanmıştır. Açıklama endeksi bu tanımda belirlendiği üzere oluşturulmuştur. Açıklama endeksi bağımlı değişken olarak kabul edilmiş olup, dört büyük denetçi, denetim firması değişikliği, baş denetçi değişikliği gibi bağımsız değişkenler arasındaki ilişki panel veri analizi yöntemi ile kurulan denklem üzerinden hipotezler test edilmiştir. Buna göre çalışmada belirlenen bağımlı/bağımsız değişkenleri ve hipotezleri gösterir tablo, tablo 3’teki gibidir.

Tablo 2. TMS 12 Gelir Vergisi Standardı Kapsamında İncelenecek Alt Konu Başlıkları

Alt Politika Başlığı Sayısı	TMS 12 Alt Konu Başlıkları
1	Cari Dönem Vergi Varlık ve Yükümlülüklerine İlişkin Standarda Geçen Açıklamalara İlişkin Bilgi Sunumu
2	Vergi Gideri/ Gelir ile Muhasebe Karı Arasındaki Mutabakat Çalışmasına İlişkin Bilgi Sunumu
3	Ertelenen Vergi Varlığına İlişkin Standarda Geçen Açıklamalara Göre Bilgi Sunumu
4	Ertelenen Vergi Yükümlülüğüne İlişkin Standarda Geçen Açıklamalara Göre Bilgi Sunumu
5	Ertelenen Vergiye Konu Olan Geçici Farklar ve Ertelenen Vergi (yükümlülükleri)/Varlıkları (hesap Kalemleri) İlişkin Bilgi Sunumu
6	Ertelenmiş Vergiye Konu Edilmiş İndirilmemiş Mali Zararların İtfa Tarihleri İtibariyle Vade Analizine İlişkin Bilgi Sunumu
7	Cari Dönem ve Önceki Dönem Vergi Karşılığı, Vergi Gideri ve Ertelenen Vergi Geliri (gideri) İlişkin Bilgi Sunumu

Tablo 3. Bağımlı ve Bağımsız Değişkenler Listesi ve Araştırma Hipotezleri

Bağımlı Değişken		Bağımsız Değişkenler	
Açıklama Endeksi (AE)		Dört Büyük Denetim Firması (BYK 4)	
		Denetim Firması Değişikliği (DFD)	
		Baş Denetçi Değişikliği (BDD)	
1.	Hipotez	H ₁₁	Bağımsız denetimin Dört Büyük Denetim Firması (BYK 4) tarafından yapılmasının Açıklama Endeksi (AE) üzerinde anlamlı etkisi vardır.

	H ₁₂	Bağımsız denetimin Dört Büyük Denetim Firması (BYK 4) tarafından yapılmasının Açıklama Endeksi (AE) üzerinde anlamlı etkisi yoktur.
2.	H ₂₁	Bağımsız denetimde Denetim Firması Değişikliği (DFD) yapılmasının Açıklama Endeksi (AE) üzerinde anlamlı etkisi vardır.
	H ₂₂	Bağımsız denetimde Denetim Firması Değişikliği (DFD) yapılmasının Açıklama Endeksi (AE) üzerinde anlamlı etkisi yoktur.
3.	H ₃₁	Bağımsız denetimde Baş Denetçi Değişikliği (BDD) yapılmasının Açıklama Endeksi (AE) üzerinde anlamlı etkisi vardır.
	H ₃₂	Bağımsız denetimde Baş Denetçi Değişikliği (BDD) yapılmasının Açıklama Endeksi (AE) üzerinde anlamlı etkisi yoktur.

3.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın iki kısıtı olduğu düşünülmektedir. Birinci kısıt, araştırmada incelenen TMS 12 Gelir Vergisi standardını açıkladığı düşünülen alt konu başlıklarının sayısının belirlenenden fazla olabileceği iken, ikincisi araştırılan tek sektöre yönelik elde edilen bulguların tek başına açıklama düzeyine etkisi olduğu düşünülen değişkenleri açıklamada yetersiz kalabileceğidir.

3.4. Bulgular

Çalışmanın bulgular kısmında araştırma örnekleme göre oluşturulan veri setindeki, bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki panel veri analizine göre kurulan denklem kapsamında tablo 3’de açıklanan hipotezler test edilmiştir. Bu kapsamda çalışmada dört büyük denetim firması, denetim firması değişikliği ve baş denetçi değişikliğinin firmaların açıklama endeksi üzerindeki etkisini incelemek amacıyla oluşturulan modeller aşağıdaki gibidir:

$$\text{Model 1: } \text{Açıklama Endeksi}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Dört Büyük Denetim Firması}_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$\text{Model 2: } \text{Açıklama Endeksi}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Denetim Firması Değişikliği}_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$\text{Model 3: } \text{Açıklama Endeksi}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Baş Denetçi Değişikliği}_{it} + \varepsilon_{it}$$

Model 4:

$$\text{Açıklama Endeksi}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Dört Büyük Denetim Firması}_{it} + \beta_2 \text{Denetim Firması Değişikliği}_{it} + \beta_3 \text{Baş Denetçi Değişikliği}_{it} + \varepsilon_{it}$$

Çalışmada ilk olarak gözlenemeyen birim ve zaman etkisinin, diğer bir ifadeyle gözlenemeyen heterojenliğin olup olmadığı Breusch-Pagan LM ve F testleri ile incelenmiştir. Gözlenemeyen heterojenliğin dikkate alınmaması, gerekli değişkenin göz ardı edilmesine ve sapmalı ve tutarsız tahminler elde edilmesine neden olacaktır. Model 1, Model 2, Model 3 ve Model 4’e ilişkin Breusch Pagan LM ve F testi sonuçları tablo 4’te yer almaktadır:

Tablo 4. Breusch-Pagan LM ve F Testi Sonuçları

Modeller	Breusch Pagan LM Testi	F Testi
Model 1	16.69***	33.0891***
Model 2	13.71***	32.3996***
Model 3	13.81***	35.9516***

Model 4	11.29***	36.6551***
---------	----------	------------

Not: *** 0.01 önem düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 4 incelendiğinde, Breusch-Pagan LM testi ve F testi sonuçlarına göre, birim ve zaman etkilerinin önemli olmadığını söyleyen sıfır hipotezi reddedilmektedir. Dolayısıyla, gözlenemeyen heterojenliğin kurulan modellere dahil edilmesi gerekmektedir.

Çalışmada rassal etkiler ve sabit etkiler modelleri arasında tercih yapmak amacıyla Hausman (1978) testi uygulanmıştır. Hausman testi, modelin spesifikasyonun belirlenmesi amacıyla kullanılmaktadır. Hausman testinde sıfır hipotezi açıklayıcı değişkenler ve birim etki arasında korelasyonun olmadığı şeklinde iken; alternatif hipotez açıklayıcı değişkenler ile birim etki arasında korelasyon olduğunu söylemektedir. H istatistiği aşağıdaki formüldeki gibi ifade edilmektedir (Tatoğlu, 2012:180):

$$H = (\hat{\beta}_{SE} - \hat{\beta}_R)' [Avar(\hat{\beta}_{SE}) - Avar(\hat{\beta}_R)]^{-1} (\hat{\beta}_{SE} - \hat{\beta}_R)$$

Buna göre Model 1, Model 2, Model 3 ve Model 4 için Hausman testi sonuçları aşağıda tablo 5’de verilmiştir.

Tablo 5. Hausman Testi Sonuçları

Model 1				
Test	χ^2	Olasılık değeri	Sıfır Hipotez	Karar
Hausman	8.99	0.0027	Açıklayıcı değişkenler ve birim etki arasında korelasyon yoktur	Red
n				
Model 2				
Test	χ^2	Olasılık değeri	Hipotez	Karar
Hausman	14.41	0.0001	Açıklayıcı değişkenler ve birim etki arasında korelasyon yoktur	Red
n				
Model 3				
Test	χ^2	Olasılık değeri	Hipotez	Karar
Hausman	17.546	0.0000	Açıklayıcı değişkenler ve birim etki arasında korelasyon yoktur	Red
n	1			
Model 4				
Test	χ^2	Olasılık değeri	Hipotez	Karar
Hausman	21.557	0.0001	Açıklayıcı değişkenler ve birim etki arasında korelasyon yoktur	Red
n	6			

Tablo 5 incelendiğinde, Model 1, Model 2, Model 3 ve Model 4 için Hausman test istatistiğinin reddedildiği görülmektedir. Bu durum, dört model için de sabit etkiler modelinin geçerli olduğu tespit edilmiştir. Buradan hareketle kurulan modellerin tahmin sonuçları aşağıda tablo 6’de açıklanmıştır:

Tablo 6. Sabit Etkiler Modelinin Tahmin Sonuçları

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
Dört Büyük Denetim Firması	0.047619*** (0.0178174)	-	-	0.042328** (0.0170022)
Denetim Firması Değişikliği	-	0.0190476 (0.0121964)	-	-0.0608466** (0.0299355)
Baş Denetçi Değişikliği	-	-	0.0252101** (0.010892)	0.0714286** (0.0279375)
Sabit Terim	0.7701465*** (0.0064285)	0.7723443*** (0.0082292)	0.7689076*** (0.0075027)	0.7656695*** (0.0073868)
R ²	0.3715	0.0889	0.4643	0.4136
F	7.14***	2.44	5.36**	5.41***
AIC	-248.2539	-240.0262	-245.2817	-258.939
BIC	-244.3514	-236.123	-241.3792	-251.134

Not: ***, ** 0.01, 0.05 önem düzeylerinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 6 incelendiğinde, Model 1’e göre dört büyük denetim firması tarafından denetlenen araştırma kapsamındaki şirketlerin TMS 12 Gelir Vergisi Standardını açıklama düzeyi üzerinde pozitif ve istatistiki olarak anlamlı bir etkisi bulunduğu görülmektedir. Bu durumda Model 1 için H₁₁ hipotezi kabul edilmiştir. Model 2 tahmin sonuçları incelendiğinde, bağımsız denetimde denetim firması değişikliği yapılmasının TMS 12 Gelir Vergisi Standardını açıklama endeksi üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisi olmadığı görülmektedir. Bu durumda Model 2 için H₂₂ hipotezi kabul edilmektedir. Model 3 tahmin sonuçları incelendiğinde, bağımsız denetimde baş denetçi değişikliği yapılmasının TMS 12 Gelir Vergisi Standardını açıklama endeksi üzerinde pozitif ve istatistiki olarak anlamlı bir etkisi olduğu görülmektedir. Bu durum Model 3 için H₃₁ hipotezinin kabul edildiğini göstermektedir. Son olarak dört büyük denetim firması tarafından yapılan denetim firmalarının açıklamalarının, bağımsız denetimde denetim firması değişikliği yapılmasının ve bağımsız denetimde baş denetçi değişikliği yapılmasının firmaların açıklama endeksi üzerindeki etkisine toplu olarak bakılmış ve Model 4 tahmin edilmiştir. Model 4 tahmin sonuçları incelendiğinde dört büyük denetim firması tarafından yapılan denetim firmalarının açıklamalarının ve bağımsız denetimde baş denetçi değişikliği yapılmasının açıklama endeksi üzerinde pozitif, bağımsız denetimde denetim firması değişikliği yapılmasının ise negatif bir etkisi olduğu bulunmuştur.

SONUÇ

Çalışma kapsamında Borsa İstanbul Gıda Sektöründe hisseleri işlem gören şirketlerin 2014-2015 yıllarına ilişkin TMS 12 Gelir Vergisi Standardında açıklanması gereken bilgilerin düzeyi ile açıklama düzeyine etkisi olabileceği düşünülen bağımsız değişkenler arasındaki ilişki panel veri analizi yöntemiyle test edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda TMS 12 Gelir Vergisi Standardında açıklanması gereken bilgilerin düzeyine ilişkin açıklama endeksi oluşturulmuş olup, bu veri çalışmada “y” bağımlı değişkenini ifade etmektedir. Çalışmada dört büyük denetim firması tarafından denetim işlevinin yerine getirilmesi, bağımsız denetim firması değişikliği ve baş denetçi değişikliği ise bağımsız değişken olarak kabul edilmiştir. Çalışmada belirlenen hipotezler kurulan modeller ile istatistiksel anlamlılık düzeyine göre test edilmiştir. Bu kapsamda çalışmada kurulan modellere göre; dört büyük denetim firması tarafından denetlenen araştırma kapsamındaki şirketlerin ilgili standardı açıklama düzeyi üzerinde pozitif ve istatistiki olarak anlamlı bir etkisi bulunduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetimde denetim firması değişikliği yapılmasının ilgili standardı açıklama endeksi üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisinin olmadığı görülmüştür. Baş denetçi değişikliği yapılmasının ilgili standardı açıklama endeksi üzerinde pozitif ve istatistiki olarak anlamlı bir etkisinin olduğu çalışma sonucunda tespit edilmiştir.

KAYNAKÇA

Akdağ, Z. (2013). “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Mali Tablolara Etkileri, Muhasebe İşlemleri ve Bir Uygulama Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Cairns, D., Massoudi, D., Taplin, R., & Tarca, A. (2011). “IFRS Fair Value Measurement and Accounting Policy Choice in the United Kingdom and Australia”, *The British Accounting Review*, 43(1), March, 1-21.

Cooke, T., Wallace, R. (1989). “Global Surveys Of Corporate Disclosure Practices And Audit Firms: A Review Essay”, *Accounting And Business Research*, 20(77), 47- 57.

Haller, A., Wehrfritz, M. (2012). “National Versions of IFRS Practices Accounting Policy Choice in Germany and the UK”, Working Paper, University of Regensburg.

Kamuyu Aydınlatma Platformu, “BİST Sektörler-Gıda, İçki ve Tütün”, <https://www.kap.org.tr/tr/Sektorler>, (01.05.2017).

Kvaal, E., Nobes, C. (2010). “International differences in IFRS policy choice: a research note”, *Accounting and Business Research*, 40(2), 173-187.

Öztürk, C. (2011). “Finansal Tabloların Dipnotlarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Rajhi, M. (2014). “International Financial Reporting Standards and Level of Compliance with Mandatory Disclosure Requirements”, *International Journal of Multidisciplinary Sciences And Engineering*, 5(5), [http://www.ijmse.org/Volume5/Issue5/paper1.pdf_\(28.03.2016\)](http://www.ijmse.org/Volume5/Issue5/paper1.pdf_(28.03.2016)).

Şahin, M. (2016), “Türkiye’de Vergi Uygulamalarında Ekinlik Sorunu”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*. 1(3), 26-42.

Şen, G. F. (2009), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açıdan İncelenmesi Ve Ertelemiş Vergi Uygulaması”, *Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tatoğlu, Y. F. (2012). *İleri Panel Veri Analizi, Stata Uygulamalı*, Beta Yayınevi, İstanbul.