



**T.C.
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**TMS-TFRS UYGULAMALARI
ÇERÇEVESİNDE SEÇİLEN MUHASEBE
POLİTİKALARI, TAHMİN VE HATALARIN
İNCELENMESİ: BORSA İSTANBUL
SEKTÖRLER ARASI KARŞILAŞTIRMALI
BİR ARAŞTIRMA**

**DANIŞMAN : DOÇ. DR. Mahmut YARDIMCIOĞLU
JÜRİ : DOÇ. DR. Yücel AYRIÇAY
JÜRİ : DOÇ. DR. Haluk DUMAN
JÜRİ : YRD. DOÇ. DR. Alaeddin KOSKA
JÜRİ : YRD. DOÇ. DR. Mehmet ÖZÇALICI**

SEDAT COŞKUN

DOKTORA TEZİ

**KAHRAMANMARAŞ
EYLÜL-2016**

KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**TMS-TFRS UYGULAMALARI ÇERÇEVESİNDE
SEÇİLEN MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİN VE
HATALARIN İNCELENMESİ: BORSA İSTANBUL
SEKTÖRLER ARASI KARŞILAŞTIRMALI BİR
ARAŞTIRMA**

SEDAT COŞKUN

DOKTORA TEZİ

Kod No :

**Bu Tez 02/09/2016 Tarihinde Aşağıdaki Jüri Üyeleri Tarafından
Oy Birliği ile Kabul Edilmiştir.**

Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU

Doç. Dr. Yücel AYRIÇAY

Doç. Dr. Haluk DUMAN

BAŞKAN

ÜYE

ÜYE

Yrd. Doç. Dr. Alaeddin KOSKA

Yrd. Doç. Dr. Mehmet ÖZÇALICI

ÜYE

ÜYE

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

DOÇ.DR Abdullah SOYSAL

Enstitü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

ÖZET

DOKTORA TEZİ

**TMS-TFRS UYGULAMALARI ÇERÇEVESİNDE
SEÇİLEN MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİN VE
HATALARIN İNCELENMESİ: BORSA İSTANBUL
SEKTÖRLER ARASI KARŞILAŞTIRMALI BİR
ARAŞTIRMA**

SEDAT COŞKUN

Danışman : DOÇ. DR. MAHMUT YARDIMCIOĞLU

Yıl : 2016, Sayfa: 130

Jüri : DOÇ. DR. Mahmut YARDIMCIOĞLU (Başkan)
: DOÇ. DR. Yücel AYRIÇAY (Üye)
: DOÇ. DR. Haluk DUMAN (Üye)
: YRD. DOÇ. DR. Alaeddin KOSKA (Üye)
: YRD. DOÇ. DR. Mehmet ÖZÇALICI (Üye)

Finansal tabloların düzenlemesi ve oluşumu temelde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, kavramları, muhasebe ve raporlama standartları kapsamında yer alan muhasebe politikaları çerçevesinde oluşmaktadır. Standartlar ve muhasebenin temel kavramları gereğince finansal tabloların karşılaştırılabilir olabilmesi için işletmeler tarafından tercih edilen muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanması, politikalara ilişkin bilgilerin ve yapılan değişikliklerin finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir. Bu durum seçilen muhasebe politikalarının finansal tablolara olan etkisinin bilgi kullanıcılarına sunulması açısından önemlidir. Bu çalışmada, Muhasebe Standartları çerçevesinde araştırma kapsamındaki sektörlerin bazı kritik muhasebe politikaları tercihleri ve açıklama düzeyleri ile açıklama düzeyine etkisi olabileceği düşünülen değişkenlerin ampirik analizi yapılmıştır. Bu kapsamda muhasebe politikalarının açıklama düzeylerine etki eden değişkenlerin ampirik analizi için, Borsa İstanbul'da 21 farklı sektörde faaliyet gösteren 235 firmanın 2012-2013-2014 yılları finansal tablolarına ait dipnotlarında bulunan 10 muhasebe standardına ilişkin 45 farklı muhasebe politika açıklaması incelenmiştir. Çalışma kapsamında politikaların açıklama düzeyine göre oluşturulan açıklama endeksi bağımlı değişken olarak kabul edilmiş, işletme yaşı, işletme büyüklüğü, aktif büyüklüğü, 4 büyük denetçi, denetim firması değişikliği, baş denetçi değişikliği gibi bağımsız değişkenler arasındaki ilişki panel veri regresyon yöntemi ile test edilmiştir. Dört büyük denetçi, denetim firması değişikliği, baş denetçi değişikliğinin politikaların açıklama düzeyini etkilediği görülmüştür. Çalışmanın frekans sonuçlarına göre, en yüksek açıklama düzeyinin enerji sektöründe olduğu ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının da en yüksek açıklama düzeyine sahip standart olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Standartları ve Politikaları, Dipnotlar, Açıklama Endeksi, Panel Veri Analizi, Frekans Dağılımı

DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM UNIVERSITY

ABSTRACT

PhD THESIS

CHOSEN ACCOUNTING POLICIES, ESTIMATES AND
ERRORS ANALYSIS WITHIN THE FRAMEWORK OF
TAS-TFRS APPLICATIONS: A COMPARATIVE
RESEARCH BETWEEN SECTORS IN STOCK MARKET
İSTANBUL

SEDAT COŞKUN

Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU

Year : 2016 , Pages:130

Jury : Assoc. Prof. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU (Chairperson)
: Assoc. Prof. Dr. Yücel AYRIÇAY (Member)
: Assoc. Prof. Dr. Haluk DUMAN (Member)
: Assoc. Prof. Dr. Alaeddin KOSKA (Member)
: Assoc. Prof. Dr. Mehmet ÖZÇALICI (Member)

The arrangement and formation of financial statements are basically formed within the framework of accounting policies being within the scope of accounting and reporting standards, generally accepted accounting principles, concepts. In accordance with basic concepts of accounting and standards, in order for financial statements to be comparable, it is necessary that accounting policies preferred by businesses should consistently be implemented and informations related to policies and changes made should be explained in the financial statement's footnotes. This situation is important in order for the effect of selected accounting policies on financial statements to be presented to information users. In this study, in the framework of the Accounting Standards empirical analysis has been made some critical accounting policies and preferences of the sectors within the scope of the research and variables that may be considered to impact on the level of description with the levels of description. In this context, for amprical analysis of variables having effect on explanation levels of accounting policies inspected within the scope of accounting standards 45 different accounting policy explanation related to 10 accounting standards located in footnotes of 2012-2013-2014 financial statements belonging to 235 firms operating in 21 different sector in İstanbul Stock Exchange have been examined. Within the scope of study, explanation index, formed according to explanation level of policies, has been accepted dependent variable. The relation between independent variables, such as business age, business size, size of assets, 4 big auditor, change of audit firm, change of lead auditor, have been tested by panel data regression method. It has been determined that 4 big auditor, change of auditor firm, change of lead auditor affect the explanation level of policies. According to this study's frequency results, It has been determined that the highest explanaiton level exists in energy sector and TMS 16 tangible long lived assets standart has the highest explanation level.

Keywords: Accounting Standards And Policies, Footnotes, Explanation Index, Panel Data Analysis, Frequency Analysis

ÖNSÖZ

Bu doktora tez çalışması ile Muhasebe Standartlarında açıklanması öngörülen ve aynı zamanda işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarına uyum derecesini gösteren muhasebe politikaları tercihleri ve açıklanma düzeyleri ile politikaların açıklanma düzeylerine etki edebilecek değişkenlerin tespit edilmesine çalışılmıştır.

Doktora tez çalışmasının hazırlanmasında ve doktora öğrenimim sürecinde, değerli görüş, eleştiri, bilgilerini ve önerilerini aktaran saygıdeğer hocam Sayın Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU'na teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışması sırasında bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım tüm hocalarıma sonsuz şükranlarımı bir borç bilirim.

Tez çalışmamam sırasında, katkı ve sabrı ile her zaman yanımda olan ve desteğini esirgemeyen eşime sonsuz teşekkür ederim.

Ayrıca maddi ve manevi desteklerini benden hiçbir zaman esirgemeyen kıymetli babam ve anneme minnettar olduğumu bildirmek isterim.

Sedat COŞKUN
EYLÜL 2016

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT.....	II
ÖNSÖZ	III
İÇİNDEKİLER	IV
KISALTMALAR LİSTESİ	VI
TABLolar LİSTESİ.....	VII
ŞEKİLLER LİSTESİ	IX
GRAFİKLER LİSTESİ.....	X
EKLER LİSTESİ	XI
1.GİRİŞ	1
2.ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR	3
3.FİNANSAL BİLGİ KAVRAMI, ÖZELLİKLERİ VE KULLANICILARI FİNANSAL RAPORLAMANIN AMACI VE ARAÇLARI, FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN BİLGİLER	6
3.1. Bilgi Kavramı	6
3.2. Finansal Bilgi	6
3.3. Finansal Bilginin Özellikleri.....	8
3.3.1. Temel Niteliksel Özellikler.....	9
3.3.1.1. İhtiyaca Uygunluk.....	9
3.3.1.2. Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum.....	9
3.3.2. Destekleyici Niteliksel Özellikler.....	9
3.3.2.1. Karşılaştırılabilirlik.....	10
3.3.2.2. Doğrulanabilirlik.....	10
3.3.2.3. Anlaşılabilirlik	10
3.3.2.4. Zamanında Sunum	11
3.4. Finansal Bilgi Kullanıcıları.....	11
3.5. Finansal Raporlama Amacı.....	12
3.6. Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları.....	13
3.7. Finansal Raporlama Araçları	13
3.7.1. Finansal Tablolar	14
3.7.1.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço).....	14
3.7.1.2. Kapsamlı Gelir Tablosu	15
3.7.1.3. Özkaynak Değişim Tablosu.....	15
3.7.1.4. Nakit Akış Tablosu	15
3.8. Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu, Tutarlılığı ve Karşılaştırılabilirliği	16
3.8.1. Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu ve UFRS/TFRS'lerle Uyumu	16
3.8.2. Finansal Tabloların Karşılaştırmalı Bilgi Sunumu	16
3.8.3. Finansal Tabloların Sunuluşun Tutarlılığı	17
3.8.4. Finansal Tablolarda Sunulması Gereken Dipnotlara İlişkin Bilgiler.....	17
4.MUHASEBE POLİTİKALARININ SEÇİMİNE İLİŞKİN TEORİLER VE YAKLAŞIMLAR, UMS/TMS KAPSAMINDA MUHASEBE POLİTİKALARI	19
4.1. Muhasebe Teorileri ve Muhasebe Teorisini Oluşturan Yaklaşımlar	19
4.1.1. Muhasebe Teorisi ve Politikasının Seçimine İlişkin Yaklaşımlar	21
4.1.1.1. Verimli Arabulma Yaklaşımı.....	21
4.1.1.2. Nakit Akımı (Bilgi) Yaklaşımı	21
4.1.1.3. Faydacı Davranış Yaklaşımı	22
4.2. Muhasebe Bilgilerinin Açıklanmasına İlişkin Teoriler.....	22
4.2.1. Normatif Muhasebe Teorisi	22
4.2.2. Pozitif Muhasebe Teorisi	23
4.3. Muhasebe Politikalarının Açıklanmasında Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavramları	23
4.3.1. İhtiyatlılık Kavramı.....	24
4.3.2. Dönemsellik Kavramı	24
4.3.3. Tutarlılık Kavramı	24

4.4. UMS/TMS Uygulamaları Açısından Muhasebe Politikaları	25
4.4.1. Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulaması	25
4.4.1.1. Belirli Koşullarda Uygulaması Zorunlu Olan Muhasebe Politikaları ...	26
4.4.1.2. Alternatifli muhasebe politikaları uygulamaları	27
4.4.2. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler ve Uygulaması, Açıklamalar	29
4.4.2.1. Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması	29
4.4.2.2. Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar	30
4.4.3. Muhasebe Tahminleri ve Değişiklikler	31
4.4.4. Muhasebe Hataları	32
5. MUHASEBE POLİTİKA TERCİHLERİNİN BELİRLENMESİ VE AÇIKLAMA DÜZEYİNE ETKİ EDEN DEĞİŞKENLERİN AMPİRİK ANALİZİ	33
5.1. Araştırmanın Amacı	33
5.2. Araştırmanın Kapsamı	34
5.3. Araştırmanın Kısıtları	37
5.4. Araştırmanın Yöntemi	37
5.4.1. Panel Veri Analizi	37
5.4.1.1. Panel Veri Regresyon Modelinin Açıklanması	38
5.4.1.1.(1). Sabit Etkiler Modeli (Fixed Effect Model)	38
5.4.1.1.(2). Rassal Etkiler Modeli (Random Effect Model)	39
5.5. Değişkenlerin ve Veri Seti Açıklanması	40
5.5.1. Bağımlı Değişkenin Açıklanması	40
5.5.2. Bağımsız Değişkenler ve Hipotezlerin Açıklanması	41
5.5.2.1. İşletme Yaşı	41
5.5.2.2. İşletme Büyüklüğü- Aktif Büyüklüğü	41
5.5.2.3. Dört Büyük Denetim Firması	42
5.5.2.4. Denetim Firmasının Değişimi	42
5.5.2.5. Baş Denetçi Değişikliği	42
5.6. Verilerin Toplanması	43
5.7. Modelin Açıklanması	43
5.8. Ampirik Bulgular	44
5.8.1. Durağanlık Analizi	44
5.8.2. Panel GEKK Yöntemi (Rassal Etkiler)	45
5.8.3. Modelin Tahmin Sonuçları	45
5.9. Frekans Bulguları	47
5.9.1. Sektör Bazından Önemli Bazı Kritik Muhasebe Politika Tercihleri	47
5.9.1.1. Araştırma Kapsamında İncelenen Önemli Bazı Kritik Muhasebe Politikalarının Açıklanması	48
5.9.1.2. Sektörlere İlişkin Stok Değerleme Yöntemleri Politika Tercihleri	49
5.9.1.3. Sektörlere Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Seçimi Yöntemlerine İlişkin Politika Tercihleri	52
5.9.1.4. Sektörlere Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Yöntemi Seçimine İlişkin Politika Tercihleri	54
5.9.1.5. Sektörlere Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Seçimi Yöntemlerine İlişkin Politika Tercihleri	56
5.9.1.6. Sektörlere Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Yöntemlerine İlişkin Politika Tercihleri	59
5.9.2. Sektörlere Göre Belirlenen Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenen Politikaların Açıklama düzeyleri	61
6. SONUÇ	118
KAYNAKLAR	124
ÖZ GEÇMİŞ EKLER	

KISALTMALAR LİSTESİ

AOM	: Ağırlıklı Ortalama Maliyet
DIC	: Disclosure Index
FASB	: Financial Accounting Standards Board
FİFO	: First In First Out
GEKK	: Genelleştirilmiş En Küçük. Kareler
GPM	: Gerçek Parti Maliyet
HAOM	: Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet
IASCF	: International Accounting Standards Committee
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KÇ	: Kavramsal Çerçeve
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüs
KPMG	: Lynveld Main Goerdeler Merged With Peat Marwick.
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NeuMarket	: New Market
NYSE	: New York Stock Exchange
SEC	: Securities and Exchange Commission
TDK	: Türk Dil Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TFRS 3	: İşletme Birleşmeleri Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TFRS 4	: Sigorta Sözleşmeleri Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TFRS 9	: Finansal Araçlar Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS 1	: Finansal Tabloların Sunuluşu Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 2	: Stoklar Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 7	: Nakit Akış Tabloları Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 8	: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 10	: Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 16	: Maddi Duran Varlıklar Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 17	: Kiralama İşlemleri Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 19	: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 20	: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 21	: Kur Değişiminin Etkileri Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 23	: Borçlanma Maliyetleri Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 27	: Bireysel Finansal Tablolar Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 38	: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Türkiye Muhasebe Standardı
TMS 40	: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablolar</u>	<u>Sayfa</u>
Tablo 3.1. Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Faktörler	8
Tablo 4.1 Standartlara Göre Bazı Alternatifli Muhasebe Politikaları Örnekleri	28
Tablo 5.1 Araştırma Kapsamındaki Sektörler ve Şirket Sayıları.....	35
Tablo 5.2 Araştırma Kapsamında İncelenen Muhasebe Politikaları	36
Tablo 5.3 Bağımlı ve Bağımsız Değişkenlerin Özet Gösterimi	44
Tablo 5.4 Hadri Panel Birim Kök Testi Sonuçları.....	45
Tablo 5.5 Hausman Testi Sonuçları.....	45
Tablo 5.6 GEKK Modeli Tahmin Sonuçları.....	46
Tablo 5.7 Önemli Bazı Kritik Muhasebe Politikaları ve Alt Konu Başlıkları.....	48
Tablo 5.8 Sektörlere Göre Stok Değerleme Yöntemi Politika Tercihleri.....	50
Tablo 5.9 Tüm Sektörlere Göre 2012-2013-2014 Yılları Stok Değerleme Yöntemi Politika Tercihleri Ortalamaları	51
Tablo 5.10 Sektörlere Göre Amortisman Seçimi Yöntemi Politika Tercihleri	52
Tablo 5.11 Tüm Sektörlere Göre 2012-2013-2014 Yılları Amortisman Seçimi Yöntemi Politika Tercihleri Ortalamaları	53
Tablo 5.12 Sektörlere Göre Maddi Duran Varlık Değerleme Yöntemleri Politika Tercihleri.....	54
Tablo 5.13 Tüm Sektörlere Göre 2012-2013-2014 Yılları Maddi Duran Varlık Değerleme Yöntemi Politika Tercihleri Ortalamaları	55
Tablo 5.14 Sektörlere Göre Maddi Olmayan Duran Varlık Amortisman Seçimi Yöntemi Politika Tercihleri	57
Tablo 5.15 Tüm Sektörlere Göre 2012-2013-2014 Yılları Maddi Olmayan Duran Varlık Amortisman Seçimi Yöntemi Politika Tercihleri Ortalamaları.....	58
Tablo 5.16 Sektörlere Göre Maddi Olmayan Duran Varlık Değerleme Yöntemleri Politika Tercihleri	59
Tablo 5.17 Tüm Sektörlere Göre 2012-2013-2014 Yılları Maddi Duran Olmayan Duran Varlık Değerleme Yöntemi Politika Tercihleri Ortalamaları	60
Tablo 5.18 TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin Açıklama Düzeyleri	62
Tablo 5.19 Önemli Muhasebe Değerlendirme, Varsayımlara İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri	64
Tablo 5.20 Henüz Yürürlüğe Girmemiş ve Erken Uygulanması Benimsenmemiş Standartların Etkisine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri.....	65
Tablo 5.21 Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri	66
Tablo 5.22 Cari Dönem Vergi Varlık ve Yükümlülüklerine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri	68
Tablo 5.23 Vergi Gideri/ Gelir ile Muhasebe Karı Arasındaki Mutabakat Çalışmasına İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri	69
Tablo 5.24 Ertelenen Vergi Varlığına İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri	70
Tablo 5.25 Ertelenen Vergi Yükümlülüğüne İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri	71
Tablo 5.26 Ertelenen Vergiye Konu Olan Geçici Farklar ve Ertelenen Vergi Varlıkları Politikalarının Açıklama Düzeyleri	72
Tablo 5.27 Ertelenmiş Vergiye Konu Edilmiş İndirilmemiş Mali Zararların İtfâ Tarihleri İtibariyle Vade Analizine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri	73
Tablo 5.28 Cari Dönem ve Önceki Dönem Vergi Karşılığı, Vergi Gideri ve Ertelenen Vergi Gelirine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri.....	74
Tablo 5.29 Amortisman Seçimi Yöntemlerine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri	76
Tablo 5.30 Maddi Duran Varlık Değerleme Yöntemlerine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri.....	77
Tablo 5.31 Hasılatın Ölçümüne İlişkin Politikaların Açıklama (Gerçeğe Uygun Değer) Düzeyleri.....	79

Tablo 5.32 Gelire İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri.....	80
Tablo 5.33 Hizmet Sunumuna İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyi	82
Tablo 5.34 Faiz Gelirine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyi	83
Tablo 5.35 İsim Haklarına İlişkin Politika Açıklamalarının Düzeyi	84
Tablo 5.36 Temettü Gelirine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri	85
Tablo 5.37 Geçerli Para Biriminde Raporlamaya İlişkin Açıklama Düzeyi	87
Tablo 5.38 İşlem Tarihindeki Geçerli Kur Kullanımına İlişkin Açıklama Düzeyi	88
Tablo 5.39 Yabancı Para Parasal Kalemler Kapanış Kuruna Göre İşlem Açıklamalarının Düzeyi.....	89
Tablo 5.40 Tarihi Maliyet Cinsinden Ölçülen Parasal Olmayan Kalemler İşlem Açıklamalarının Düzeyi.....	90
Tablo 5.41 Gerçeğe Uygun Değerden Ölçülen Parasal Olmayan Kalemler İçin Gerçeğe Uygun Değerin Ölçüldüğü Tarihteki Döviz Kuruna İlişkin Açıklama Düzeyi.....	91
Tablo 5.42 Kur Farklarının Oluştukları Dönemdeki Kar ya da Zararda Raporlanmasına İlişkin Açıklama Düzeyi	92
Tablo 5.43 Kredilerin İşlem Giderlerine İlişkin Açıklama Düzeyleri	94
Tablo 5.44 Kredilerin Takip Eden Dönemlerde Uygulanan Faiz Yöntemine İlişkin Açıklamaların Düzeyi.....	95
Tablo 5.45 Özellikli Varlığa İlişkin Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesine İlişkin Bilgilerin Açıklama Düzeyi	96
Tablo 5.46 Diğer Borçlanma Maliyetlerinin Oluştukları Dönemde Gider Olarak Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bilgilerin Açıklama Düzeyi.....	97
Tablo 5.47 Cari Dönemde Aktifleştirilmiş Borçlanma Maliyetine İlişkin Bilgilerin Açıklama Düzeyi	98
Tablo 5.48 Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Uygulanan Politikalar Hakkında Bilgilerin Açıklanma Düzeyi	100
Tablo 5.49 Varlığın Defter Değerinin Geri Kazanılabılır Tutarını Aşmış Olma Durumuna İlişkin Bilgilerin Açıklamalarının Düzeyi	101
Tablo 5.50 Değer Düşüklüğü Testi Uygulamasına İlişkin Açıklamalarının Düzeyi....	102
Tablo 5.51 Nakit Üreten Birimlere İlişkin Bilgilerin Açıklanma Düzeyi	103
Tablo 5.52 Değer Düşüklüğü Kaybının Gelir Tablosunda Raporlanmasına İlişkin Bilgilerin Açıklanma Düzeyi	104
Tablo 5.53 Karşılık Tutarlarının Defter Değeri, Dönem Başı ve Sonu ile Dönem İçine İlişkin Bilgi Sunumlarının Açıklama Düzeyi	106
Tablo 5.54 Paranın Zaman Değerinin Etkisi Olduğu Durumlarda (Bugünkü Değer Yöntemi) İlişkin Bilgi Sunumunun Açıklama Düzeyi	107
Tablo 5.55 En Gerçekçi Tahmini Esas Alınmasına İlişkin Açıklama Düzeyi.....	108
Tablo 5.56 Beklenen Değer Yönteminin Kullanımına İlişkin Açıklama Düzeyi.....	109
Tablo 5.57 Karşılıkların Finansal Tablolara Alınabilme Şartlarına İlişkin Bilgilerin Açıklama Düzeyi	110
Tablo 5.58 Koşullu Yükümlülüklerin Dipnotlarda Açıklanmasına İlişkin Açıklama Düzeyi.....	111
Tablo 5.59 Koşullu Varlıkların Dipnotlarda Açıklanmasına İlişkin Açıklama Düzeyi	112
Tablo 5.60 Kesin Olarak Ekonomik Faydaya Dönüşen Koşullu Varlıklara İlişkin Açıklama Düzeyi	113
Tablo 5.61 Maddi Olmayan Duran Varlık Değerleme Yöntemlerine İlişkin Açıklamaların Düzeyi	115
Tablo 5.62 Maddi Olmayan Duran Varlık Amortisman Seçimi Yöntemlerine İlişkin Açıklamaların Düzeyi	116
Tablo 5.63 Standartlara Göre Açıklama Düzeylerinin Genel Durumu	117

ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Sekiller</u>	<u>Sayfa</u>
Şekil 3.1 Finansal Bilginin Taşınması Gereken Niteliksel Özellikleri	9
Şekil 3.2 Genel Amaçlı Finansal Raporların Birincil Bilgi Kullanıcıları ve Karar Türleri	11
Şekil 3.3 Finansal Raporlama Araçları	14
Şekil 4.1 Muhasebenin Temel Teorik Yapısı ve Unsurları	20



GRAFİKLER LİSTESİ

<u>Grafikler</u>	<u>Sayfa</u>
Grafik 5.1 Stok Değerleme Yöntemleri Politikalarına Göre 3 Yıllık Ortalama Dağılım	51
Grafik 5.2 Amortisman Seçimi Yöntemi Politikalarına Göre 3 Yıllık Ortalama Dağılım	53
Grafik 5.3 Maddi Duran Varlık Değerleme Yöntemi Politikalarına Göre 3 Yıllık Ortalama Dağılım	56
Grafik 5.4 Amortisman Seçimi Yöntemleri Politikalarına Göre 3 Yıllık Ortalama Dağılım	58
Grafik 5.5 Maddi Olmayan Duran Varlık Değerleme Yöntemleri Politikalarına Göre Üç Yıllık Ortalama Dağılım	61
Grafik 5.6 TMS 2 Stoklar Standardı Çerçevesinde İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri	63
Grafik 5.7 TMS 8 Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri	67
Grafik 5.8 TMS 12 Gelir Vergisi Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri	75
Grafik 5.9 TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri	78
Grafik 5.10 TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri	86
Grafik 5.11 TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri	93
Grafik 5.12 TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri	99
Grafik 5.13 TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri	105
Grafik 5.14 TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri	114
Grafik 5.15 TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri	117
Grafik 5.16 Sektörlere Göre Açıklama (Endeksi) Düzeylerinin Genel Durumu	118

EKLER LİSTESİ

- Ek-1: Araştırma Kapsamında İncelenen Sektörlerde Bulunan Şirketlerin Listesi
Ek-2: Açıklama Endeksi Kontrol Listesi Örneği
Ek-3: Muhasebe Politika Tercihlerinin Belirlenmesine İlişkin Kontrol Listesi Örneği
Ek-4: Çalışma Verilerine Ait Tanımlayıcı İstatistikler



1. GİRİŞ

Yaşadığımız yüzyılda işletmelerin uluslararası piyasalarda daha etkin bir şekilde rekabet edebilmeleri için yeni fon kaynaklarına ve yeni müşteri kitlelerine ulaşmaları zorunlu hale gelmiştir. İşletmelerin yeni yatırımcıları ikna edebilmeleri ve piyasada etkin bir şekilde varlıklarını sürdürebilmeleri için finansal bilgilerini şeffaf bir şekilde kamuoyuna paylaşmaları gerekmektedir. Bu açıdan işletmeler yapmış oldukları ticari faaliyetlerine ilişkin muhasebe ve finansal bilgilerini evrensel kurallar çerçevesinde bilgi kullanıcılarına sunmak zorundadırlar. İşletmeler bu bilgileri finansal raporlama süreci ile bilgi kullanıcılarına açıklamaktadırlar. Finansal raporlama işletmelerin belirli bir dönemde iktisadi faaliyetlerine ilişkin sonuçların işletmeye ilişkin menfaat gruplarına aktarıldığı bir raporlama sürecidir. Raporlama sonucu oluşan bilgiler sonuçları itibari ile işletmelerde ekonomik anlamda karar almada kritik öneme sahiptir. Bu nedenle, başta tasarruf sahipleri yani yatırımcılar olmak üzere, işletmelerin finansal durumlarına ilişkin sunmuş oldukları bilgiler tüm karar alıcıları ilgilendirmektedir. Özellikle, yatırımcıların korunması açısından finansal raporlama sonucu oluşan bilgilerin evrensel nitelikte, yeterli ve güvenilir olması gerekmektedir. Bu bağlamda küreselleşen finansal piyasalarda işletmelerin yapmış oldukları finansal raporlama süreçleri de uluslararası boyutta karşılaştırma yapılmasına olanak sağlayacak şekilde olmasını zorunlu hale getirmiştir. Bugün dünya genelinde ulusal seviyede yayınlanmış olan muhasebe standartları ve uygulamalarının yerine tüm dünyada uygulama farklılıklarını ortadan kaldırarak tek bir muhasebe dilinin yaygınlaştırma çalışmaları uluslararası muhasebe ve raporlama standartları aracılığı ile yapılmaya çalışılmaktadır. Bu çalışmaların yapılmasına ilişkin birçok amaç ve hedef bulunmakla birlikte en temel amaç dünyanın her yerinde işletmelere ilişkin finansal raporlama sonucu oluşan bilgilerinin aynı şekilde anlaşılması ve detaylı bir bilgi akışını sağlamaktır. Bununla birlikte işletmeler finansal raporlama süreci finansal tablolar aracılığı ile yerine getirmektedir.

Muhasebe uygulamalarının çıktısı olarak görünen finansal tablolar, işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve iktisadi gelişmesinin yeterli olup olmadığını belirleyen ve o işletme hakkında tahminlerde bulunmaya yarayan tablolar olduğundan, işletme çalışmalarının kontrol edilmesine, işletme hakkında gelecekte alınacak kararlara ilişkin öngörüle bulunmaya imkan sunmaktadır (Yükçü ve Gönen, 2012:18).

Finansal tabloların düzenlenmesi ve oluşumu işletmelerin tercih etmiş oldukları finansal raporlama ve muhasebe standartları kapsamında yer alan muhasebe politikaları çerçevesinde oluşmaktadır. Muhasebe politikaları, TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına göre; “finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalar olarak tanımlanmıştır (TMS 8 Md:5). Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.

Muhasebenin temel kavramları gereğince de işletmelerin finansal tabloların karşılaştırılabilir olabilmesi için işletmeler tarafından tercih edilen muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanması gerekir. Diğer yandan muhasebe standartları işletmelere kendi özgü durumlarına göre bazı muhasebe politikalarının uygulamasında zorunlu, bazılarında alternatifli seçim hakkı sunmaktadır. İşletmeler finansal durumlarına ilişkin güvenilir bilgi sunumu için, kendi değişen durumlarına göre muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Standartlara göre politika değişiklikleri finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ve işletmenin gerçek durumunu göstermesi açısından çok önemlidir. Bu nedenle işletmeler politika değişikliklerini dipnotlarda açıklamak zorundadırlar.

Dipnotlar, finansal raporlama sürecinde işletmeye özgü durumları ve aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde açıklanması gereken zorunlu bilgilerin sunulduğu finansal tabloların ek bir parçası olarak kabul edilmektedir. Dipnot bilgileri temel anlamda, Muhasebe ve Raporlama Standartları kapsamında belirlenmiş muhasebe politikaları uygulamalarının işletmelerin yapmış oldukları finansal raporlama

süreçlerinde, uluslararası boyutta karşılaştırma yapılmasına olanak sağlayacak şekilde düzenlenmiş muhasebe bilimine konu olacak işletme özgü olayların açıklanmasıdır. Dipnot bilgileri başta yatırımcılar olmak üzere finansal tablo bilgi kullanıcılarına karar alma sürecinde işletme hakkında daha detaylı bilgi almalarına olanak sağlamaktadır. Bununla birlikte, işletmelerin finansal tablolarında rakamsal olarak açıkladıkları bilgiler bazı durumlara anlaşılır olmayabilmektedir. Dipnotlar bu bilgilerin işletmeye özgü durum açıklamalarının ifade edildiği bir rehber özelliği taşımaktadır. Diğer yandan dipnotlarda açıklanan bilgilerin seviyesi aynı zamanda işletmelerin Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartlarına “uyum derecesini” ortaya koymaktadır. Bir işletmenin dipnot açıklama seviyesinin belirlenmesi için literatürdeki birçok çalışmada “Açıklama Endeksi” oluşturulmuştur.

Açıklama Endeksi bir işletmenin açıklaması yapması gereken durumlara ilişkin bilgi verme düzeyinin tespit etmeye çalışmaktadır (Cooke ve Wallace 1989:47). Bir başka ifade ile işletmelerin finansal tablolarında Muhasebe ve Raporlama Standartlarına ilişkin muhasebe politikalarına uyumun derecesini yani açıklama düzeylerini göstermektedir.

Bu çalışmada Muhasebe Standartları çerçevesinde araştırma kapsamındaki sektörlerin bazı kritik muhasebe politikaları tercihleri ve açıklama düzeyleri ile açıklama düzeyine etkisi olabileceği düşünülen değişkenlerin ampirik analizi yapılmıştır. Bu kapsamda, muhasebe politika tercihleri ve açıklama düzeylerinin belirlenmesi ile açıklama düzeyin etki eden değişkenlerin ampirik analizi için, Borsa İstanbul’da 21 farklı sektörde faaliyet gösteren 235 firmanın 2012-2013-2014 yılları finansal tablolarına ait dipnotlarında bulunan 10 muhasebe standardında yer alan 45 farklı muhasebe politika açıklaması incelenmiştir. Çalışma kapsamında politikaların açıklama düzeyine göre oluşturulan “Açıklama Endeksi” bağımlı değişken olarak kabul edilmiş, işletme yaşı, işletme büyüklüğü, aktif büyüklüğü, 4 büyük denetçi, denetim firması değişikliği, baş denetçi değişikliği gibi bağımsız değişkenler arasındaki ilişki panel veri regresyon yöntemi ile test edilmiştir. Ayrıca çalışmada araştırma kapsamındaki sektörlerin yıllara göre önemli bazı kritik muhasebe politika tercihleri ve belirlenen muhasebe politikalarına ilişkin açıklama düzeyleri frekans dağılımı yöntemi ile incelenmiştir. Araştırmanın çalışma aşamaları aşağıda belirtilen kapsamda gerçekleştirilmiştir.

Bu çalışma giriş bölümü dahil olmak üzere beş bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın giriş aynı zamanda birinci bölümde, araştırma konusunun temel hedefine ilişkin teorik bilgiler verilmiş olup, çalışmaya ilişkin araştırma safaları açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümde ise tez konusuna ilişkin daha önce literatürde bulunan uluslararası ve ulusal alanda yapılan akademik çalışmalar ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümde, finansal bilgi ve özellikleri, finansal raporlamanın amacı ve araçları, kavramsal çerçevede yer alan finansal tablolara ilişkin bilgiler, finansal tabloların sunuluşu, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği hakkında genel bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümde, muhasebe teorileri, muhasebe politikası seçimi konusundaki yaklaşımlar ve muhasebe politikalarının açıklanmasında genel kabul görmüş muhasebe kavramları, Muhasebe Standartları kapsamındaki muhasebe politikaları ve uygulama örnekleri sunulmuştur.

Çalışmanın beşinci bölümde ise çalışmanın uygulamasına yönelik kullanılan, araştırmanın amacı ve yöntemi, araştırmanın veri setinin hazırlanma aşamaları, araştırmanın modeli ve hipotezleri, analiz sonuçlarına ilişkin panel veri regresyon bulguları ile frekans dağılımına ilişkin sonuçları tartışılmıştır.

Çalışmanın altıncı ve son bölümünde ise ulaşılan sonuçlar ile genel değerlendirme ve önerilere yer verilmiştir.

2. ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR

Çalışmanın bu bölümünde tez konusuna ilişkin daha önce literatürde bulunan uluslararası ve ulusal alanda yapılan akademik çalışmalar açıklanacaktır. Yapılan literatür çalışması sonucunda araştırmacıların konuya ilişkin iki temel durumu ele aldıkları tespit edilmiştir. Birinci durum; çalışmalarda muhasebe ve raporlama standartları kapsamında işletmelerin seçmiş oldukları muhasebe politikalarına ilişkin tercihleri ve politika tercihlerinin işletmeye özgü durumları açıklayıp açıklamadıklarının tespit edilmesidir. Politika tercihleri incelenirken araştırmacılar finansal tablo dipnotlarını kullanmakla birlikte, örneklem kütesi olarak ülkeler ve sektörel karşılaştırmalarda bulunmuşlardır. İkinci durumda ise araştırmacılar; işletmelerin muhasebe ve raporlama standartlarının açıklama düzeyini ölçmek için belirledikleri muhasebe politikalarına göre açıklama endeksi oluşturmuşlardır. Açıklama endeksi üzerinde bazı faktörlerin etkili olup olmadığını test etmek amacı ile ekonometrik modellere göre incelemelerde bulunmuşlardır. Bu kapsamda yukarıda açıklanan iki temel duruma göre tespit edilen çalışmalar aşağıda açıklanmıştır.

Cooke (1989), tarafından yapılan çalışmada İsveç'te faaliyet gösteren bazı şirketlerin, açıklama oranları ile halka açıklık ve işletme büyüklüğü gibi bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Çalışma sonucunda, açıklama oranı ile halka açıklık ve işletme büyüklüğü gibi değişkenler arasında anlamlı bir ilişki olduğunu tespit etmiştir.

Landry ve Callimaci (2003), tarafından Kanada'da ilaç sanayisinde faaliyet gösteren 573 firmanın 1997-1999 verileri kullanılarak yapılan çalışmada yöneticilerin elde ettikleri primler ile firmaların araştırma ve geliştirme giderleri arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışma sonucunda ar-ge giderlerinin uygulanan muhasebe politikası gereğince doğrudan dönem gideri olarak yazılmadığı, ar-ge giderlerinin aktifleştirilmesi yönünde muhasebe politikası uyguladığı tespit edilmiştir.

Glaum ve Street (2003), Almanya'da NeuMarket borsasında işlem gören şirketlerin açıklama yükümlülüklerine uyum derecelerine ilişkin yapmış oldukları çalışmada, araştırma kapsamındaki şirketlerin ortalama %83,7 oranında açıklama yükümlülüklerine uyduklarını bulmuşlardır.

Cürük (2004), tarafından “Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği” isimli çalışmada, İMKB'de faaliyet gösteren 122 firmanın 1987-1991 yılları arasındaki açıkladıkları muhasebe bilgi düzeylerinin (açıklama düzeyi) bağımsız dış denetimin etkisi test edilmiştir. Yapılan çalışma sonucunda, bağımsız dış denetimin açıklama düzeyi üzerinde etkisinin olmadığını tespit etmiştir.

Tadesse (2006), tarafından bankacılık sektörü üzerine 49 ülkede yaptığı çalışmada bankaların açıklamakla yükümlü oldukları bilgileri içinde buldukları bankacılık sistemi tarafından zorunlu tutulduklarında açıkladıklarını tespit etmiştir. Sektörün ilgili açıklamaları, zamanında, kapsayıcı ve açıklayıcı bir şekilde yaptıklarında içinde buldukları ülkelerin daha sağlam bir bankacılık sektörüne sahip olacağını öne sürmüştür.

Marşap, Çil Koçyiğit ve Çına Bal (2007), İMKB'de işlem gören hizmet, gıda ve tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde seçilmiş (stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve borçlanma maliyetleri) standartlar ile ilgili finansal tablo dipnotlarındaki muhasebe politikalarını incelemişlerdir. Çalışma sonucunda, muhasebe politikalarına ilişkin bilgilerin genel bir format halinde verildiği, şirkete özgü yapının çoğunlukla yansıtılmadığı, işletmelerin finansal tablo dipnotlarında uyguladıkları muhasebe politikalarını açıklamakta gerekli hassasiyeti göstermedikleri tespit edilmiştir.

Ulusan (2007) tarafından Türkiye'nin ilk 500 büyük sanayi kuruluşu arasında yer alan İMKB'ye kayıtlı 107 halka açık şirketin 2005 yılı finansal tablolarında yer alan önemli muhasebe yöntemleri ile ilgili açıklamalarını inceleyerek işletmelerin muhasebe politikası tercihlerini tespit etmeye çalışmıştır. Çalışma sonucunda, “basit doğrusal regresyon analizi sonuçları, konsolide finansal tablolar düzenleyen şirketlerde işletme büyüklüğü hariç muhasebe politikası seçiminin ekonomik belirleyicilerinin işletme

yönetiminin gelir ayırıcı (azaltıcı) muhasebe politikası seçimi eğilimini açıklamadığını” çalışma sonucunda tespit etmiştir (Uluslan, 2007:195).

Christensen ve Nikolaev (2009), tarafından yapılan çalışmada İngiltere ve Almanya Borsası’ndan faaliyet gösteren 1539 şirketin “maddi duran varlıklar”, “maddi olmayan duran varlıklar” ve “yatırım amaçlı gayrimenkuller” standartları çerçevesinde yer alan muhasebe politikalarını incelemişlerdir. Çalışma sonucunda firmaların uyguladıkları alternatifli muhasebe politikalarına yönelik eğilimlerini ülkeler bazında belirlemişlerdir.

Esen ve Sakin (2009), tarafından İMKB 100 endeksinde faaliyet gösteren 61 firmanın 2008 yılı verileri kullanılarak yapılan çalışmada, firmaların dipnot açıklama yükümlülüklerini ölçme düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda firmaların stoklar ve nakit akış tablosu konularında dipnot açıklama yükümlülüklerine tam olarak uymadıkları tespit edilmiştir.

Akman (2009), tarafından yapılan çalışmada; Almanya, Avustralya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İtalya ve Türkiye’den oluşan örneklem kütesine göre seçilen şirketlerin 2004, 2005 ve 2006 yılı finansal tablolarından oluşturulan bilgilere göre açıklama endeksi hesaplanmış ve bu endeks ile ülkelere özgü kültür değerleri ve şirket büyüklüğü, karlılığı, birden fazla sermaye piyasasında işlem görme gibi bağımsız değişkenleri arasındaki ilişkiyi regresyon analizi ile test etmiştir. Çalışma sonuçlarına göre kültür değerleri UFRS öncesinde şirketlerin finansal açıklama düzeyleri üzerinde etkili olduğu ve UFRS sonrasında da kültür değerlerinin finansal açıklama üzerindeki etkisinin devam ettiğini tespit etmiştir.

Kvaal ve Nobes (2010), tarafında yapılan çalışmada; Almanya, İngiltere, Fransa, İspanya ve Avustralya Borsasında faaliyet gösteren toplam 232 şirketten bir örneklem oluşturulmuştur. Çalışma kapsamında “finansal tabloların sunuluşu”, “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 incelenmiş olup, firmaların uyguladıkları alternatifli muhasebe politikalarına yönelik eğilimlerini ülkeler bazında belirlemişlerdir.

Öztürk (2011), tarafından halka açık toplam 162 firmaya ait 2008 ve 2009 verilerini kullanarak, Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya, Avustralya ve Türkiye olmak 5 ülkeyi 32 muhasebe politikası tercihinin incelemiştir. Çalışma sonucunda UFRS’nin sunmuş olduğu tercihli politikalarının, ulusal muhasebe politikaları ile uyumunda firmaların UFRS’leri uyguladıkları, UFRS ile ulusal muhasebe politikalarının uymadığı durumlarda ise ulusal politikaları uygulamaya devam ettikleri tespit etmiştir.

Cairns vd. (2011), tarafından İngiltere ve Avustralya’da 228 halka açık firmaya ait 2005 yılına ait veriler dikkate alınarak yapılan çalışmada, UFRS geçiş sürecinde gerçeğe uygun değer kullanımını, muhasebe politikalarına olan etkisinin ülkelere göre farklılıklarını incelenmiştir. Çalışma sonucunda, finansal araçlar, gayrimenkullere ilişkin ve hisse bazlı standartlara ilişkin gerçeğe uygun değer uygulamalarının karşılaştırılabilir olduğu, finansal varlık ve finansal yükümlükler ile ilgili gerçeğe uygun değer yönteminde karşılaştırılabilirliğin daha az olduğunu tespit etmişlerdir.

Haller ve Wehrfritz (2012), tarafından İngiltere ve Almanya’da belirlenen halka açık şirketlerin 2005 ve 2009 verilerini kullanarak çalışma yapılmıştır. Yapılan çalışmada firmaların finansal raporlama standartlarının tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını tespit etmek amacıyla tercih edilen 15 muhasebe politikasını incelemişlerdir. Çalışma sonucunda UFRS’nin tercihli politika fırsatı vermesi firmalara ve ülkelere göre uygulanan muhasebe politikalarında farklılıklar meydana getirdiği tespit edilmiştir. Diğer yandan yapılan çalışmada, firmaların daha önce kendi ülkelerine göre uyguladıkları yerel muhasebe politikalarının UFRS ile birlikte değiştiği belirlenmiştir.

Aktaş (2013), tarafından İMKB’de hisse senetleri işlem gören imalat şirketlerinin 9 farklı alt sektörlerine ait 134 firmanın 2005 ve 2011 yılı finansal tablo dipnot açıklamaları seçilen 5 farklı muhasebe politikası açısından (Stok değerlendirme yöntemi seçimi, Amortisman yöntemi seçimi, Maddi duran varlıkların değerlendirilmesi,

Maddi olmayan Duran varlıkların değerlemesi, Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi) incelenmiştir. Ayrıca çalışmada firmaların muhasebe tahminlerini açıklayıp açıklamadıkları ile muhasebe hataları açıklamaları çalışmaya dahil edilmiştir. Çalışma sonucunda genel olarak firmaların yüksek bir oranda 2005 yılında tercih ettikleri muhasebe politikalarını 2011 yılında da tutarlı bir şekilde tercih ettikleri tespit edilmiştir. Muhasebe tahminleri ve hataların açıklanmasında ise firmaların yüksek oranda yetersiz açıklama yaptığı çalışma sonucunda tespit edilmiştir.

Çil Koçyiğit (2013), tarafından yapılan çalışmada İMKB'de işlem gören ve 259 adet şirketin 31.12.2012 tarihli finansal tabloları ve finansal tablo dipnotlarını TMS 40 "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı politikası açısından incelenmiştir. Çalışma sonucunda; firmaların finansal tablo dipnotlarında yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin olarak seçilen muhasebe politikalarını ve açıklanması gereken zorunlu hususları açıklamakta gerekli hassasiyeti göstermedikleri tespit edilmiştir.

Yılmaz (2013), İMKB'de konaklama sektörü içerisinde yer alan, Otel, Motel, Pansiyon, Kamp ve Diğer Konaklama alanında faaliyet gösteren 10 adet şirketin Stoklar, Maddi Duran Varlıklar, Hasılat, Kur Değişiminin Etkileri, Borçlanma Maliyetleri, Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartları ile ilgili finansal tablolarındaki muhasebe politikalarını incelemiştir. Çalışmada araştırılan standartlara göre firmaların muhasebe politikaları açıkladıkları dipnotlara göre çalışmanın sonuç kısmında ayrı ayrı yer verilmiştir. Örneğin; Stoklar maliyet ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olmasıyla değerlendirildiği, maddi duran varlıklar ise ilk kez muhasebeleştirilirken elde etme maliyetleri ile ölçülmektedir. Diğer yandan Borçlanma maliyetlerinde ilk kez muhasebeleştirilirken finansal borç tutarından işlem masrafları çıkarıldıktan sonraki değerle kaydedildiği ifade edilmiştir. Çalışma sonucunda incelenen şirketlerin dipnotlarındaki açıklamaların belli bir düzende olmadığı, eksiklikler taşıdığı tespit edilmiştir.

Rajhi (2014), tarafından yapılan çalışmada NYSE Euronext borsasında hisseleri işlem gören 118 Fransız şirketinin 2009,2010 yıllarına ait 10 muhasebe standardı üzerinden açıklama düzeyini belirlemeye çalışmıştır. Çalışma sonucuna göre, firmaların tamamının UFRS'nin öngörmüş olduğu açıklama yükümlülüklerini yerine getirdiklerini tespit edilmiştir.

Raithatha ve Bapat (2014), tarafından Hindistan'daki Bombay borsası üzerine yaptıkları çalışmada, Bombay borsasında kayıtlı toplam 4200 şirket içerisinde 234 şirketin 2009 yılına ilişkin 29 muhasebe standardının açıklama düzeyi ile işletme yaşı, işletme büyüklüğü, karlılık, denetim firması gibi değişkenler arasındaki ilişkiyi ve açıklama düzeylerini belirlemeye çalışmışlardır. İmalat sektörlerindeki şirketlerin ortalama açıklama düzeyi (uyum düzeyi) % 73, hizmet sektöründeki şirketlerin ortalama açıklama düzeyi (uyum düzeyi) % 69 olarak tespit edilmiştir. Tüm sektörlerin toplam ortalama açıklama düzeyi ise % 71'dir.Yapılan istatistiksel çalışma sonucunda tüm sektörlerde 4 büyük denetçi tarafından denetlenmesi durumunda açıklama düzeyinin yüksek olduğunu tespit etmişlerdir.

Bahadır ve Demir (2014), tarafından Borsa İstanbul da kayıtlı 168 imalat şirketi üzerine 2011 yılına ilişkin yaptıkları çalışmada 5 temel konu 215 alt politika başlığı üzerinden açıklama düzeyi ile şirket büyüklüğü, karlılık, işletme yaşı,4 büyük denetçi gibi bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi belirlemeye çalışmışlardır. Çalışma sonucunda açıklama düzeyi üzerinde karlılık ve 4 büyük denetçi tarafından denetlenmenin etkisinin olduğunu tespit etmişlerdir.

3. FİNANSAL BİLGİ KAVRAMI, ÖZELLİKLERİ VE KULLANICILARI FİNANSAL RAPORLAMANIN AMACI VE ARAÇLARI, FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN BİLGİLER

Bu bölümde çalışmanın amacına teorik bir altyapı oluşturulması için, finansal bilgi kavramından önce finansal bilginin temelini oluşturan bilgi kavramı açıklanacaktır. Daha sonra finansal bilgi ve özellikleri, finansal bilgi kullanıcıları, finansal raporlamanın amacı ve araçları, finansal tablolara ve dipnotlara ilişkin bilgiler hakkında genel bir değerlendirme yapılacaktır.

3.1. Bilgi Kavramı

Bilgi, geçmişten günümüze insanlığın içinde var olduğu her yerde, dinlerin, felsefenin ve pozitif bilimlerin ilgilendiği bir konu olmuştur. Diğer yandan bilgi kavramı, günlük yaşamımızda çok fazla kullanılmasına karşın, tanımı çok açık bir şekilde yapılamayan bir kavramdır. Bilgi, yaşam içerisinde insan duygularını açıklayan, inanç, değer yargısı, his, önsezi gibi kavramlarla bütünleşmiş durumdadır (Zaim, 2005: 66).

Bilginin kelime kökeni ve anlamı incelendiğinde; bilgi sözcüğü temelde Yunan kökenli Latince bir kavramdır. Eski dönemlerde biyoloji, pedagoji ve ahlak alanlarında “informo” olarak kullanılan “information” sözcüğü, günümüzde bilgi sözcüğüne dönüşmüştür (Capurro ve Hjørland, 2003: 353-355). Türk Dil Kurumuna göre bilgi kavramı; öğrenme, araştırma veya gözlem yolu ile elde edilen gerçekler şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 04.04.2016: <http://www.tdk.gov.tr>).

Bilgi kavramı farklı çalışmalarda kullanıldığı alanlara göre farklı şekillerde açıklanmıştır. Genel olarak bilgi, öğrenme, araştırma ve gözlem yoluyla elde edilen her türlü gerçeklerin ve kavrayışların tümü olarak ifade edilmektedir (Kevük, 2006: 141).

Başka bir tanımda bilgi, belirli bir zaman içinde oluşan deneyimleri, psikolojik ve kültürel değerleri, hedefe yönelik odaklanmayı ve uzmanlık bilgisini esnek ve verimli bir çerçeve içerisinde bir araya getirerek fiili olarak gerçekleştirir. Bununla birlikte bilgi, birçok filozofa göre, insan beyni tarafından üretilen (sentezlenen) bir kavram olarak kabul edilmiştir (Akgün vd, 2009: 21-22).

Diğer bir tanımda bilgi; düşünme, yargılama, akıl yürütme, okuma, gözlem ve deney yoluyla elde edilen “düşünsel ürün” ya da “öğrenilen şey” olarak tanımlanmaktadır (Öğüt, 2003: 9).

İşletmeler açısından bilgi; “işletmeye değer yaratan bir yöntem ile organize edilebilen, gruplandırılabilen, modelleştirilebilen ve eyleme geçirilebilen veridir” (Bayırlı, 2006:6). Diğer bir ifade ile bir üretim fonksiyonunda sermaye, emek, girişimci ve doğal kaynakların yanı sıra, gereksinim duyulan önemli bir üretim faktörü gibi değerlendirilmektedir (Özdemir, 2011:7).

Günümüzde gelişen teknoloji, değişen rekabet olgusu ve küreselleşmenin etkisi ile işletmelerin ticari faaliyetlerini yönetme anlayışları da değişmiştir. İşletmeler üretim girdilerinden ve ortaya koydukları sermayeden çok, bilgi ve bilgi yönetimine önem veren, yenilikçi, içinde buldukları sektörün ve pazarın ihtiyaçlarını bilen dünya ile rekabet edebilecek bir yaklaşım benimsemeye başlamışlardır. İşletmeler sahip oldukları bilgi kaynakları ile yeni kurulan ekonomik düzende daha verimli çalışabilme ve rekabet avantajlarını kullanmayı stratejik hedef olarak kabul etmektedirler. Yaşadığımız yüzyıl bilgi çağı olarak adlandırılmakla birlikte, işletmeler açısından bilgi çağında, bilgi ve bilgi yönetiminin rekabetçi bir strateji ile hedefe varmak için kullandıkları bir amaç olarak değerlendirilmektedir.

3.2. Finansal Bilgi

Finansal bilgi son yıllarda uluslararası bir boyut kazanan işletmeler tarafından ticari faaliyetlerde kullanılan bir iletişim aracı olarak karşımıza çıkmaktadır (Lainez ve Callao, 2000: 66). İşletmeler yaşadığımız yüzyılda her alanda olduğu gibi finansal bilgilerini de, artan rekabet koşullarında ticari faaliyetlerini devam ettirebilmek ve yeni

yatırımcıları kazanabilmek için işletmenin kurumsal kimliğine katkı sağlayacak aynı zamanda tüketici üzerinde marka bilinci oluşturacak bir pazarlama aracı olarak kullanılmaktadırlar. Örneğin işletmeler vermiş oldukları reklamlarda aktif büyüklüklerine ilişkin bilgileri, ödenmiş sermaye bilgilerini, yeni yatırım harcamalarını, ortaklık yapılarına ilişkin açıklamaları, istihdam sayıları gibi bazı finansal bilgileri ön plana çıkarmaktadırlar. Bu durum finansal bilgilerin günümüzde işletmeler tarafından birçok amaç için kullanıldığının bir göstergesidir.

Finansal bilgi tanımsal olarak incelendiğinde, genel olarak bir ekonominin genel durumu ile ilgili, cari açık, faiz dışı fazla, yıllık bütçe planları ve dış ticaret rakamları gibi bilgileri ifade etmektedir (Anthony vd., 2007: 2-3; Özdemir, 2011: 8-9). Diğer bir ifade ile finansal bilgi işletmenin belirli bir dönemde ticari hayatında meydana gelen ekonomik olayların rakamsal olarak yansımalarıdır.

Finansal bilgi, yöneticilerin ve tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların işletme varlıklarında meydana gelen artış ve azalışların veya değişimlerin neler olduğunun bilinmesi açısından önemlidir. Yöneticilerin ve işletmenin performansının hesaplanmasında, yönetsel kararların verilmesinde, bazı önemli karar alma süreçlerinde varlıkların değerlerinde meydana gelen değişimlerde, önemli stratejik yönetim planlamalarının yapılmasında, yönetsel teşviklerin verilmesinde, işletmeye ilişkin finansal bilgidir yararlanılır (Bushman vd., 2003: 171).

Başka bir tanımda finansal bilgi, bir işletmenin muhasebe ve finansal raporlama sistemi tarafından üretilen, finansal durumunu ve faaliyet sonuçları ile ilgililere, finansal tablo ve raporlar ile özel durum açıklaması şeklinde sunulan bilgi olarak tanımlanmaktadır (Bushman ve Smith, 2001:238).

Finansal bilgiler her ne kadar işletmelerde muhasebe biriminin ürettiği bir bilgi olarak kabul edilse de, aslında finansal bilgileri oluşturan veriler işletmenin tüm birimlerince üretilmektedir. Diğer yandan, işletmelerde finansal verilerin toplanması analiz edilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması suretiyle finansal bilgiye dönüştürülmesi muhasebe bilgi sistemi içerisinde gerçekleşmektedir (Küçüksözen, 2004: 11). Bu nedenle, muhasebe bilgi sistemi içerisinde üretilen finansal tablolarda sunulan bilgilerin işletmelerin gerçek durumlarını yansıtması gerekmektedir. Bu durum finansal tabloları oluşturan muhasebe bilgilerinin kaliteli olması ile gerçekleşebilir. Muhasebe bilgi sistemi içerisinde üretilen bu bilgilerin kalite özelliklerine ilişkin kesin bir tanım olamamakla birlikte, IASCF (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) ve FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından hazırlanan bu bilgiler aşağıda finansal bilginin taşınması gereken özellikleri kısmından ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır. Diğer yandan muhasebe bilgi sistemi içerisinde bilgiler hazırlanırken bazı faktörler doğrudan veya dolaylı bir şekilde muhasebe bilgi kalitesi üzerine etki etmektedir. Bu faktörler bilgi kullanıcılarına sunulan finansal bilgilerin hazırlanma aşamasının başlangıç noktası olması açısından önemlidir.

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgilerin kalitesini etkileyen bazı faktörler ve taşınmaları gereken bazı özellikler aşağıda tablo 3.1'de olduğu gibi açıklanabilir (Demir, 2010:147);

Tablo 3.1. Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Faktörler (Xu, 2003; Xu, Koronios and Brown Xu, 2003: 290; Demir, 2010: 147)

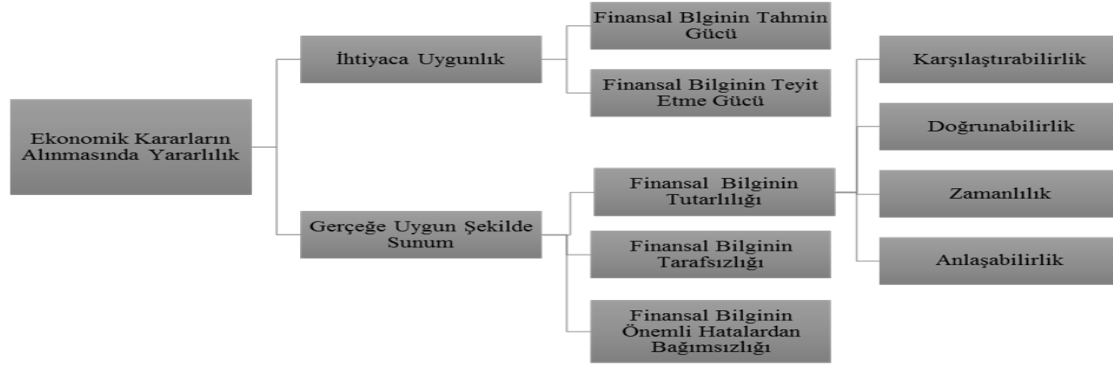
Muhasebe Bilgi Sisteminin Özelliği İle İlgili Faktörler (Muhasebe bilgi sistemlerinde kullanılan yazılım programlarına ilişkin özellikler)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sistem sezgisel ve kolay kullanıma sahip olmalıdır. ➤ Otomatik bir şekilde mümkün olduğu kadar çok verinin onaylanarak gerçekleştirilmesini (işletme kurallarına vb. dayanarak) sağlamalıdır. ➤ İnsanların izleyeceği uygun ve yeterli belgeye (dokümantasyon) sahip olmalıdır. ➤ Değişiklik/yükseltme işlemleri kolay olarak yapılabilmelidir. ➤ Sistem istikrarlı olmalıdır. ➤ Sistem modern olmalı, yeni teknolojiye uyum sağlamalıdır
Bilgi Kalitesi Özellikleri İle İlgili Faktörler	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Bilgi kalitesi politikaları ve standartları ➤ Veri kalite kontrolleri ➤ İç kontrol ➤ Giriş kontrolleri ➤ Sistemleri ve bilgi kalitesini anlama ➤ Sürekli iyileşme
Paydaşlarla ilgili faktörler (Muhasebe personeli, iç denetçiler gibi)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Üst yönetimin bilgi kalitesi yükümlülüğü ➤ Orta yönetimin bilgi kalitesi yükümlülüğü ➤ Kullanıcı görüşü ➤ Personel ilişkileri ➤ Denetim ve gözden geçirme ➤ Personel yeterliliği
Örgütsel Faktörler	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Eğitim ➤ Örgütsel yapı ➤ Kurumsal yönetim anlayışı ➤ Bilgi kalitesine odaklanan örgütsel kültür ➤ Performans değerlendirme ve ödüllendirme ➤ Değişikliklerin yönetimi ➤ Maliyet/kar fedakarlıklarını değerlendirme ➤ Ekip çalışması (iletişim) ➤ Fiziksel çevre ➤ Risk yönetimi

3.3. Finansal Bilginin Özellikleri

Finansal bilgiler finansal raporlama süreci ile oluşmaktadır. Bu bilgiler işletmelerin ekonomik faaliyetlerine ilişkin sonuçların ilgi gruplarına aktarıldığı, bir raporlama sürecidir (Plumlee, 2010: 3). Raporlama sonucu oluşan bilgiler sonuçları itibari işletmelerde ekonomik anlamda karar almada kritik öneme sahiptir.

Finansal bilgilerin bilgi kullanıcılarına doğru bilgileri aktarabilmesi için bazı temel özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu bilgiler, IASCF (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) ve FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından hazırlanan kavramsal çerçevede sunulan bilgiler çerçevesinde şekil 3.1'de olduğu gibi açıklamak mümkündür. Bununla birlikte; Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASCF) tarafından benimsenmiş, Türkiye de Kamu Gözetimi Muhasebe Denetim Standartları Kurumu tarafından (KGK) kavramsal çerçevede

yayınlanmış finansal bilgilerde bulunması gereken temel niteliksel özellikleri ve destekleyici niteliksel özelliklerin içerikleri aşağıda açıklanmıştır.



Şekil 3.1 Finansal Bilginin Taşınması Gereken Niteliksel Özellikleri (<http://www.iasplus.com/standard/framewk.htm>; Özdemir, 2011: 16).

3.3.1. Temel Niteliksel Özellikler

Finansal bilginin faydalı olması için, hem ihtiyaca uygun olması hem de gerçeğe uygun bir şekilde sunulması gerekir (Kavramsal Çerçeve, Bölüm 3, Md.4). Bu nedenle finansal bilgilerin karar alma süreçleri açısından önemli bir yere sahip olan, ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun şekilde sunum gibi özellikler temel niteliksel özellikler içerisinde yer almaktadır.

3.3.1.1. İhtiyaca Uygunluk

Finansal bilginin, bilgi kullanıcılarına geçmişte oluşan olaylara, bugün ve gelecekteki olaylara ilişkin tahminleme yapılması olanağı sunan bilgidir. Aynı zamanda geçmişteki beklentilerinin doğrulanması için sunulan bilgidir (Özdemir, 2011: 18). İhtiyaca uygun finansal bilgi kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahiptir. Bazı kullanıcıların bilgiden faydalanmayı tercih etmemeleri veya bilgiyi diğer kaynaklardan elde etmiş olmaları durumunda dahi bilgi verilen kararları etkileme gücüne sahip olabilir (Kavramsal Çerçeve, Bölüm 3, Md.6).

3.3.1.2. Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum

Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için ilgili olayları sunulması yeterli değildir (Kavramsal Çerçeve, Bölüm 3, Md.12). Bu bilgilerin gerçekleşen şekli ile sunulması gereklidir. Finansal raporlama açısından çok önemli bir yere sahip olan gerçeğe uygun sunum şöyle ifade edilebilir; finansal işlemlerin sonuçları itibari ile diğer gerçekleşen olayların ve koşulların finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevede belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kriterlerine uygun olarak sunulması demektir (KPM, 04.04.2016: 4, www.kpmg.com). Öte yandan gerçeğe uygun sunum, “işletmede ortaya çıkan işlem ve olayların, gerçek durumu gösterecek biçimde finansal tablolarda sunulması” biçiminde tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 32). Gerçeğe uygun sunumun tam olarak gerçekleşmesi için belirtilen hususlara göre açıklama yapılması yeterli değildir. Gerçeğe uygun bir sunumun, tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Buna göre sunum; tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır (Kavramsal Çerçeve, Bölüm 3, Md.12).

3.3.2. Destekleyici Niteliksel Özellikler

Finansal bilginin faydalı olması için, hem ihtiyaca uygun olması hem de gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasının yanında başka taşınması gereken diğer destekleyici özelliklerde bulunmaktadır. Bu özellikler; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum olarak ifade edilmektedir.

3.3.2.1. Karşılaştırılabilirlik

Karşılaştırılabilirlik, bilgi kullanıcılarının iki ekonomik olay arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri belirleyebilmesi açısından önem taşımaktadır. Aynı alanda faaliyet gösteren işletmelerin benzer bilgilerinin veya aynı işletmenin önceki dönem bilgileriyle karşılaştırılmasının yapılabilmesi bilginin sağlayacağı faydayı arttıracığından kaliteli bilginin önemli bir özelliği olarak ele alınmaktadır. Bu anlamda muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması, diğer bir ifadeyle tutarlı olması gerekmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2004: 35-37). Bununla birlikte, tutarlılık karşılaştırılabilirlik ile ilgilidir. Fakat aynı anlama gelmemektedir. Tutarlılık, raporlayan işletme bünyesinde dönemden döneme ya da işletmeler arasında tek bir dönemde, aynı kalemler için aynı yöntemlerin kullanılması anlamına gelir. Karşılaştırılabilirlik bir amaçtır; tutarlılık ise bu amacı gerçekleştirmeye yardımcı olur (Kavramsal Çerçeve, Bölüm 3, Md.22). Diğer yandan karşılaştırılabilirlik için finansal bilginin karşılaştırılabilirlik özelliği, kullanıcıların olaylar ve koşullar arasındaki benzerlik ve farklılıkları anlamasına yardımcı olur. Sağlıklı bir karşılaştırma için karşılaştırmaya tabi tutulan işletmelerin ya da farklı dönemlerin birbiri ile tutarlı karşılaştırmalara izin verecek nitelikte olması gerekmektedir (Spiceland vd., 2011: 24). Karşılaştırılabilir bilgi, böylelikle bilginin anlaşılabilirliği açısından artırıcı bir rol oynamaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2004: 35-37).

3.3.2.2. Doğrulanabilirlik

Doğrulanabilirlik “Farklı bağımsız gözlemcilerin aynı teknikleri kullanarak yapmış olduğu gözlemler ve uygulamalar sonucunda genel kabul gören sonuçlara ulaşılabilmesi özelliğini temsil etmektedir”(Akdoğan ve Tenker, 2004: 35-37).Diğer yandan doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun bir şekilde sunduğundan emin olmasına yardımcı olur. Doğrulama, doğrudan ve dolaylı olarak iki farklı şekillerde gerçekleştirilebilir. Doğrudan doğrulama için fiziki olarak depodaki ticari malların sayılması örnek verilebilir. “Dolaylı doğrulama, bir modelde, formülde ya da diğer bir yöntemde kullanılan verilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak sonuçların yeniden hesaplanması anlamındadır. Verilerin (miktar ve maliyetler) kontrol edilerek stokların defter değerinin doğrulanması ve aynı maliyet akış varsayımı kullanılarak (örneğin, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılarak) dönem sonu stoğunun yeniden hesaplanması dolaylı doğrulamaya örnek olarak gösterilebilir” (Kavramsal Çerçeve, Bölüm 3, Md.27).

3.3.2.3. Anlaşılabilirlik

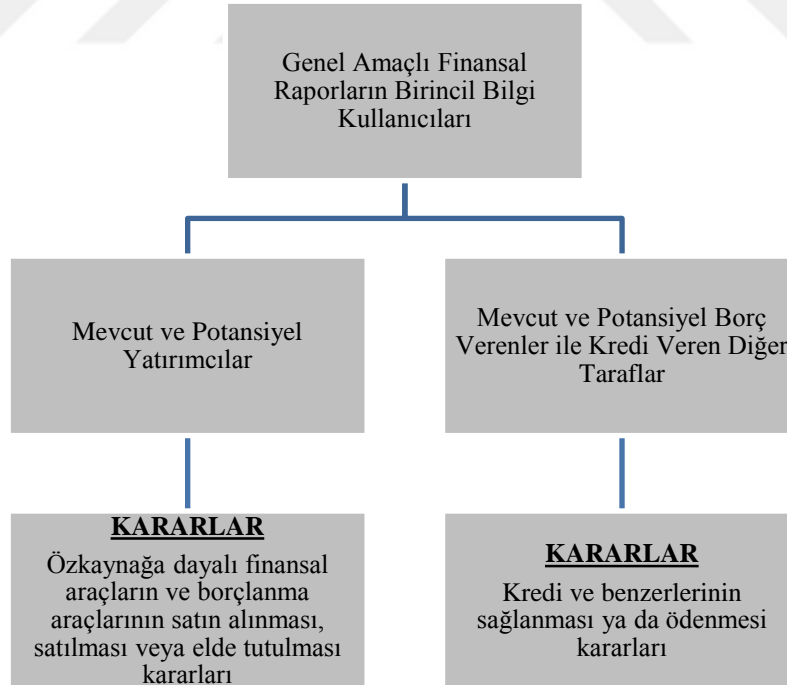
Anlaşılabilirlik bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulmasıdır (Kavramsal Çerçeve, Bölüm 3, Md.30).Bununla birlikte finansal bilginin anlaşılabilirliği, kullanıcıların herhangi bir bilgi kümesine karşın algı düzeylerine bağlı olarak değiştiğinden, bilgi kullanıcılarına özgü bir özellik olarak nitelendirilmektedir (Spiceland vd., 2011: 24). Bu bağlamda finansal tablolarda yer alan bazı bilgiler karmaşık algılanması zor olan bilgiler içerebilir. Bu bilgilerin zorluğu nedeniyle finansal raporlamanın dışında tutulması, karar vericileri, yani bilgi kullanıcıları yanıltabilir. Bu nedenle finansal tablolara ait bütün bilgiler, bilgi kullanıcılarına sunulmalıdır (Kavramsal Çerçeve, Bölüm 3, Md.31).

3.3.2.4. Zamanında Sunum

Zamanında sunum, bilginin ihtiyaç duyulduğu süre içerisinde karar vericilere kararlarını etkileyebileceği zamanda hazır olmasını, diğer bir ifadeyle finansal bilgi kullanıcısı tarafından verilecek bir ekonomik karar öncesi söz konusu finansal bilginin karar aşamasında kullanılabilir ve hazır bir durumda olmasını ifade eder (Özdemir, 2011: 23). Diğer yandan gecikmeli olarak sunulmuş olan finansal bilgi, karar vericilerin karar süreçleri uzatır, dolayısıyla ihtiyaca uygun olma özelliğini kaybedebilir. Bu nedenle raporlamanın oluşturacağı fayda ve ihtiyaca uygunluğu ile bilginin güvenilir olması koşulu arasındaki denge sağlanabilir (Frankel ve Li, 2004: 229).

3.4. Finansal Bilgi Kullanıcıları

İşletmeler tarafından üretilen finansal bilgiler belirli dönemlerde finansal tablolar aracılığı ile finansal bilgi kullanıcılarını sunulmaktadır. Bu kapsamda işletmelerin finansal bilgi kullanıcıları kimlerdir? Sorusunun yanıtlanması gerekmektedir. Finansal bilgi kullanıcılarını, genel olarak işletmenin finansal bilgilerine ihtiyaç duyan tüm menfaat grupları olarak açıklamak mümkündür. Bununla birlikte Kavramsal Çerçeve, genel amaçlı finansal raporların birincil bilgi kullanıcıları olarak işletmeye kaynak sağlayan mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar olarak açıklanmıştır. Diğer yandan Kavramsal Çerçeve birincil bilgi kullanıcıları dışında kalan yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar hariç olmak üzere, kamu ve düzenleyici kuruluşlar gibi diğer taraflar da, genel amaçlı finansal raporlardan yararlanabileceği fakat genel amaçlı finansal raporlamanın öncelikli olarak bu gruplara yönelik olmadığı açıklanmıştır (Kavramsal Çerçeve, p.A2). Kavramsal Çerçevadaki bilgilere göre genel amaçlı finansal raporların birincil kullanıcıları ve karar türleri aşağıda şekil 3.1’de gösterilmiştir.



Şekil 3.2 Genel Amaçlı Finansal Raporların Birincil Bilgi Kullanıcıları ve Karar Türleri (Aktaş, 2011:13)

Finansal bilgi kullanıcılarının finansal bilgiye ilişkin ihtiyaçları farklı kararları verebilmek için kullanılmaktadırlar. Örneğin, işletme yöneticileri kendi kararları sonucu oluşan işletme faaliyetlerinin sonuçlarını değerlendirmek amacı ile finansal bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar (Aktaş, 2013:11). Yatırımcılar ise mevcut yatırımlarının

durumlarını değerlendirmek ve tasarruflarının işletmede kalıp kalmamasına ilişkin kararlar için finansal bilgilerden yararlanırlar.

Bu kapsamda Kavramsal Çerçeve konuya ilişkin şu bilgiler yer almaktadır; mevcut ve potansiyel yatırımcılar, özkaynağa dayalı finansal araçlar ile borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararlarını, bu araçlara yapılan yatırımlardan bekledikleri getirilere (örneğin temettü ödemelerinden, anapara ve faiz ödemelerinden ya da piyasa fiyatında meydana gelen artışlardan elde edilen getiriler gibi) bağlı olarak alırlar. Benzer şekilde, mevcut ve potansiyel borç verenler ile kredi veren diğer taraflar, kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını, bekledikleri anapara ve faiz getirilerine ya da diğer getirilere bağlı olarak alırlar. Yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların getirilere yönelik beklentileri, işletmeye yönelik gelecekteki net nakit girişlerinin tutarına, zamanlamasına ve belirsizliğine (başka bir ifadeyle işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerine) ilişkin yaptıkları değerlendirmelere bağlıdır. Sonuç olarak mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerinin değerlendirilmesinde kendilerine yardımcı olacak bilgiye ihtiyaç duyacakları açıklanmıştır (Kavramsal Çerçeve, p.A3)

İşletmenin finansal bilgilerine ihtiyaç duyan ilgi grupları işletmeye ilişkin finansal bilgileri yukarıda açıklandığı üzere kendi çıkar amaçları için kullanmaktadır. Bununla birlikte genel olarak diğer finansal bilgi kullanıcılarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Aktaş, 2011:11);

- ✓ Ortaklar
- ✓ Yöneticiler
- ✓ Devlet ve Devlete Bağlı Diğer Kurumlar (Örneğin KİT'ler gibi)
- ✓ Müşteriler
- ✓ Tedarikçiler
- ✓ Çalışanlar
- ✓ Kreditörler
- ✓ Yatırımcılar
- ✓ Düzenleyici Kuruluşlar
- ✓ Araştırmacılar

3.5. Finansal Raporlama Amacı

Kavramsal Çerçeveye göre; “genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu kullanıcılar tarafından alınan kararlar, özkaynağa dayalı finansal araçların ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararları ile kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını içerir” şeklinde açıklanmıştır (Kavramsal Çerçeve, p.A2).

İşletme yöneticileri karar verme süreçlerinde işletmenin finansal geleceği hakkında bazı bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bununla birlikte fon sahipleri yani işletmelere sermaye sağlayan hissedarlar yöneticiler tarafından fon kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı değerlendirmek için işletmenin ekonomik durumu hakkında bilgilere gereksinim duyarlar. Yöneticiler ve hissedarlar ve diğer bilgi kullanıcıları için bu bilgiler finansal raporlamanın sonucu oluşan finansal tablolar aracılığı ile sağlanır (Karabayır, 2012: 21). Bu nedenle finansal raporlama işletmeler ve finansal bilgi kullanıcıları açısından önemli bir yere sahiptir.

Literatür incelediğinde Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) finansal raporlamanın temel amacı şu şekilde açıklamıştır; bir işletmenin kâr ve kârın birleşenleri ile ölçülebilen finansal performansı hakkında bilgi sağlamasıdır (FASB,1978, 05.04.2016: www.fasb.org/). Diğer yandan Türkiye de kavramsal çerçevede finansal raporlamanın amacı şu şekilde ifade edilmiştir; mevcut ve potansiyel

yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan firmaya kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu kullanıcılar tarafından alınan kararlar, özkaynağa dayalı finansal araçların ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararları ile kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını içermektedir (Kavramsal Çerçeve, Bölüm 1, Md.2). Her iki açıklamada birbiri ile bütünlük göstermekle birlikte açıklamalarda vurgulanan temel nokta, sunulan finansal bilgilerin işletmelerin gerçek finansal performanslarını göstermesidir.

3.6. Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları

Ölçüm esasları işletmelerin finansal tablolarında göstermiş oldukları parasal tutarların hangi şartlarda nasıl raporlanacağı belirlemektedir. Kavramsal Çerçeve ölçüm şu şekilde açıklanmıştır; “ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi” ifade etmektedir (Kavramsal Çerçeve,4.54). Kavramsal Çerçeve belirtilen finansal tablolarda farklı derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan bazı farklı ölçüm esasları ve içerikleri aşağıda açıklanmıştır (Kavramsal Çerçeve,4.55);

Tarihi Maliyet: Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, gelir vergilerinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

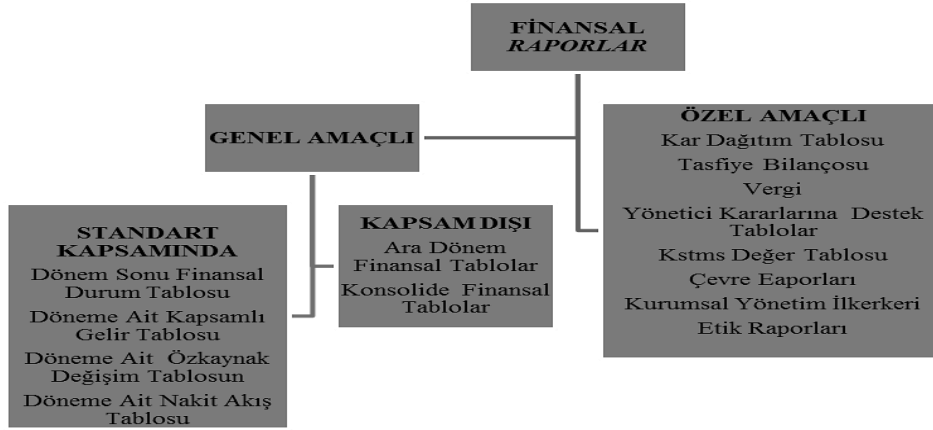
Cari Maliyet: Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri):Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

Bugünkü Değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

3.7. Finansal Raporlama Araçları

UMS/TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluş Standardına göre finansal raporlamanın araçları finansal tablolar ve ekleri olan dipnotlardan oluşmaktadır. Standarda göre finansal raporlama şekil 3.3'den anlaşılacağı üzere genel ve özel amaçlı olmak üzere iki farklı şekilde yapılabilmektedir.



Şekil 3.3 Finansal Raporlama Araçları (Akdoğan ve Tenker, 2007: 61).

3.7.1. Finansal Tablolar

Finansal tablolar muhasebenin tasnifleme ve kayıtlama yoluyla ürettiği finansal bilgilerin belirli dönemlerde işletmelerin karar süreçlerinde raporlama işlevini yerine getiren tablolar olarak ifade edilmektedir (Akıncı ve Erdoğan, 1995: 4). Bununla birlikte finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Diğer yandan finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir. Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için işletmeyle ilgili aşağıdaki bilgileri sunar;

- Varlıklar
- Borçlar
- Özkaynaklar
- Gelir ve giderler, kârlar ve zararlar dâhil
- Ortakların yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar
- Nakit akışları

Yukarıda ifade edilen bilgiler, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olur (TMS 1, Md.9).

UMS/TMS 1 finansal tabloların sunulmuş standardına göre tam bir finansal tablolar seti aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Dönem sonu finansal durum tablosu
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu
- Döneme ait nakit akış tablosu ve
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

Bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da bir işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletmenin finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu (bilanço) olarak açıklanmıştır (TMS 1, Md.10).

UMS/TMS 1 finansal tabloların sunulmuş standardına göre finansal tablolar aşağıda açıklanmıştır.

3.7.1.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Temelde bilanço kavramı; işletmenin kaynakları ile bu kaynakların kullanım yerlerini gösteren tabloya terazi anlamındaki bilanx sözcüğünden gelen, bilanço adı verilmiştir. Eşitliğin sol yanı sahip olunan varlıkları, sağ yanı ise bunların sermaye

koyma veya borçlanma yolu ile karşılandığını anlatır (MSUGT, Sıra No:1). Diğer bir ifade ile Bilanço; bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur (Sevilengül, 2003: 22).

Finansal durum tablosu, temel anlamda bilanço kavramı ile aynı anlamı ifade etmektedir. Uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarının uygulamaya konulması ile birlikte, temel denklemi aynı kalmak üzere ifade edilmiş şekli içerik olarak değişmiştir.

Finansal durum tablosu, işletmenin belli bir andaki finansal durumunu gösterir. Başka bir ifadeyle, bilanço, işletmenin belli bir tarihteki varlık ve kaynakları hakkında bilgi veren tablodur. Finansal durum, işletmenin kontrolünde bulunan ekonomik kaynaklar, finansal yapısı, likiditesi, borç ödeme gücü ve içinde bulunduğu çevresindeki değişikliklere uyum sağlama yeteneği olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2007: 64).

3.7.1.2. Kapsamlı Gelir Tablosu

Gelir tablosu; bir işletmenin belli bir dönemde elde ettiği gelirler ile aynı dönemde katlandığı maliyet ve giderler ve kar veya zarar şeklinde sonuçları gösteren bir tablodur (Örten, 2003: 91). Gelir tablosu bilanço gibi statik değil, dinamik bir özelliğe sahiptir. Gelir tablosunun kapsamı, gelir ve giderlerden oluşmaktadır. Gelir tablosunda bilançodaki gibi bir denklik söz konusu değildir. Tüm gelir unsurları işletmenin özkaynaklarını artırıcı bir etkiye sahipken, tüm maliyet ve gider unsurları ise özkaynakları azaltıcı bir etkiye sahiptir (MSUGT, Sıra No:1). Diğer yandan, tek düzen muhasebe sistemine göre gelir tablosu, gelir ve gider kalemleri ile kar ve zarardan oluşur. Fakat UFRS'nin gelişimi ile birlikte yeni bir tablo ortaya çıkmıştır. Bu, gelir tablosunun daha fazla bilgi içeren daha ayrıntılı bir tablo olan Kapsamlı Gelir Tablosudur (Karapınar, 2012: 28). Kapsamlı gelir tablosunda, işletmenin yürüttüğü faaliyetlere ve kazanç gücüne ilişkin bilgileri içerdiğinden belli bir dönemde işletmeye ait faaliyetlerin bir bütün olarak finansal yönden başarı derecesini gösteren özet bir rapor niteliğindedir (Doğan, 2010: 120). UMS/TMS 1 finansal tabloların sunuluş standardına göre Kapsamlı Gelir Tablosu; bir işletme bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini:

- (a) Tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya
- (b) kar veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kar veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tabloda sunar.

3.7.1.3. Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu, işletmenin özkaynaklarında bir dönem içerisinde meydana gelen bütün değişimleri, yani işletmenin sermaye veya fonlarını ne şekilde kullandığını gösteren finansal tablodur (Karapınar, 2012: 30). Diğer bir ifadeyle özkaynak değişim tablosu, işletmenin iki bilanço tarihi arasında özkaynaklarında meydana gelen değişiklikleri, dönem içinde net varlıklardaki artış veya azalışı yansıtmaktadır (Akdoğan, 2007: 19).

Özkaynak değişim tablosunda, cari dönem ve önceki dönem yedek tutarları, dönem başı dağıtılmamış kârlar ve dönem içinde ortaya çıkan değişiklikler ve ortaklara yapılan dağıtımlar ayrı ayrı raporlanır. Böylece özkaynak değişikliğinin dönem içindeki net varlıklardaki değişimi yansıtmaya sağlanır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 69).

3.7.1.4. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, işletmenin belirli bir dönemdeki nakit akışlarını; nakit kaynak ve kullanım yerlerini gösteren ve aynı zamanda işletmenin borç ödeme kapasitesini gösteren bir tablo olarak açıklanabilir.

Nakit akış tablosu, diğer finansal tablolarla kullanıldığı zaman, okuyucuların işletmenin net aktiflerindeki değişimi, finansal yapısını (likidite ve borç ödeme gücü dahil) ve nakit akışlarının tutar ve

zamanlamasını değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla etkileme yeteneğini değerlendirebilmesi için gerekli bilgiyi sağlar. Nakit akışı bilgisi işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin değerlendirilmesi ve kullanıcıların gelecekteki nakit akışlarını ölçmek ve başka işletmelerle karşılaştırmak için modeller geliştirmesini sağlar. Ayrıca İşletmeler arasındaki aynı işlem ve olaylar için farklı muhasebe uygulamalarının etkilerini elimine ederek farklı işletmelerin performans raporlamalarının karşılaştırılabilirliğine olanak verir. (TMS 7, Md.4).

3.8. Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunumu, Karşılaştırılabilirliği ve Tutarlılığı

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin gerçeğe uygun sunuluşu, işletmelerin gerçek durumlarını yansıtması açısından çok önemlidir. Bununla birlikte finansal tablolarda yeralan bilgilerin birbirini takip eden dönemlerde tutarlı ve karşılaştırılabilir olmak zorundadır. Uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu Türkiye finansal raporlama standartlarına göre finansal tablolarda sunulan bilgilere ilişkin gerçeğe uygun sunum, tutarlılığı ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliği aşağıda açıklanmıştır.

3.8.1. Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu ve UFRS/TFRS'lerle Uyumu

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunar. Gerçeğe uygun sunuş, işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların Kavramsal Çerçeve' de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kriterlerine sadık kalınarak sunulması demektir. TFRS'lerin gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte uygulanmasının, gerçeğe uygun sunuşu sağlamış finansal tablolar yaratacağı varsayılır (TMS 1, Md.15).

Finansal tabloları TFRS'lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve tam bir şekilde dipnotlarda belirtecektir. İşletme, Finansal tabloları TFRS'lerin tüm maddeleriyle uyumlu olmadığı sürece, finansal tablolarını TFRS'lerle uyumlu olarak nitelendiremez (TMS 1, Md.16).

İşletmeler devamlı bir şekilde her koşulda, uygulanabilir TFRS'lere uyumlu olarak gerçeğe uygun sunuş sağlar. Gerçeğe uygun sunuluş için işletmenin uyması gereken diğer koşullar şöyledir:

(a) "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardı uyarınca muhasebe politikalarını seçip uygulamak. TMS 8, özellikle bir kaleme uygulanacak bir TFRS'nin yokluğunda yönetimin dikkate alacağı mevzuat hiyerarşisini gösterir.

(b) Muhasebe politikalarını da içeren bilgileri ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi sağlayacak biçimde sunmak,

(c) TFRS'lerde yer alan özellikli hükümlerle uyum, kullanıcıların özellikli işlemler, diğer olaylar ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamaları konusunda yetersiz kalıyorsa, ek açıklamalar yapmak (TMS 1, Md.17).

3.8.2. Finansal Tabloların Karşılaştırmalı Bilgi Sunumu

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin daha faydalı olabilmesi için finansal tabloların taşınması gereken niteliksel özelliklerden; karşılaştırılabilir, doğrulanabilir ve zamanında anlaşılabilir ve ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgilere sahip olması gerekmektedir (Kavramsal Çerçeve, NÖ 19). "Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların hesap kalemleri arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak, karşılaştırılabilirlik tek bir kalemle ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kalem gereklidir." (Kavramsal Çerçeve, NÖ 20).

İşletme cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlara ilişkin bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri sunar. Cari dönemin finansal tablolarının daha anlaşılabilir olabilmesi açısından gerektiğinde finansal tablolara ilişkin metinsel ve tanımsal bilgilerde işletmeler tarafından açıklanır (TMS 1,Md.38). İşletmelerin finansal tablolarında yer alan metinsel bilgi, bazı durumlarda, bir önceki dönemde veya dönemlerde ve cari dönemde de geçerliliğini devam ettirebilir. Örneğin, işletme karşılık olarak ayırmış olduğu bir alacağa ilişkin önceki dönemde sonucu belirsiz olan ve halen çözüm bekleyen yasal bir anlaşmazlığa ilişkin detayları cari dönemde de açıklar. Finansal tablo kullanıcıları, bir önceki dönemin sonunda mevcut olan belirsizlik ve cari dönemde bu belirsizliği çözme konusunda ne tür adımlar atıldığı hakkında açıklanan bilgilerden yararlanabilirler (TMS 1,Md.40). Bununla birlikte işletme asgari olarak iki finansal durum tablosu, iki kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, iki ayrı kar veya zarar tablosu (sunulması durumunda), iki nakit akış tablosu ve iki özkaynaklar değişim tablosu ve bunlara ilişkin dipnotları sunar (TMS 1,Md.39)

3.8.3. Finansal Tabloların Sunuluşun Tutarlılığı

UFRS/TFRS'lere göre aşağıdaki koşullar oluşmadığı sürece, kalemlerin finansal tablolarda sunulduğu ve sınıflandırılması bir dönemden diğer döneme aynı biçimde sürdürülmelidir:

(a) İşletme faaliyetlerinin niteliklerinde önemli değişiklikler olmasından veya finansal tabloların yeniden gözden geçirilmesinden sonra, başka bir sunuluş ve sınıflandırmanın, TMS 8'in muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması kriterine göre daha uygun olacağı açık bir biçimde ortadaysa uygulanabilir (TMS 1,Md.45).

(b) Bir TFRS'nin sunuluşta bir değişiklik gerektirmesi durumunda. Örneğin, önemli bir elde etme veya elden çıkarma veya finansal tabloların sunuluşunun yeniden gözden geçirilmesi finansal tabloların farklı bir biçimde sunulması gereğini ortaya çıkarabilir. İşletme, finansal tabloların sunuluşunu ancak, değiştirilmiş sunuluş, finansal tabloların kullanıcılarına daha güvenilir ve geçerli bilgi sağlıyorsa ve değiştirilmiş biçim karşılaştırılmayı engellemeyecek şekilde süreklilik gösterecekse, değiştirir. İşletme, sunuluştaki bu değişiklikleri yaparken karşılaştırılabilir (TMS 1,Md.46).

3.8.4. Finansal Tablolarda Sunulması Gereken Dipnotlara İlişkin Bilgiler

Dipnotlar, finansal raporlama sürecinde işletmeye özgü durumları ve aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde açıklanması gereken zorunlu bilgilerin sunulduğu finansal tabloların ek bir parçası olarak kabul edilmektedir.

Dipnotlar, muhasebe politikalarının uygulanması aşamasında işletme yönetimi tarafından yapılan önemli değerlendirmelerin ve finansal tablolarda kullanılan tahminlerin dayanak noktalarına ilişkin açıklamaları ifade etmektedir (Öztürk, 2011: 28).

Aynı zamanda dipnot bilgileri, Muhasebe ve Raporlama Standartları kapsamında belirlenmiş muhasebe politikaları uygulamalarının işletmelerin yapmış oldukları finansal raporlama süreçlerinde, uluslararası boyutta karşılaştırma yapılmasına olanak sağlayacak şekilde düzenlenmiş muhasebe bilimine konu olan işletmeye özgü durumların açıklanmasıdır.

Bununla birlikte dipnotlar, finansal tablolarda yer alan bilgilerin tamamlayıcı ve açıklayıcı bilgi niteliğini taşımaktadır (Akdoğan ve Tenker 2007: 70).Dipnot bilgileri başta yatırımcılar olmak üzere finansal tablo bilgi kullanıcılarına karar alma sürecinde işletme hakkında daha detaylı bilgi almalarına olanak sağlamaktadır.

Bir işletme dipnotları, mümkün olduğu ölçüde, sistematik bir biçimde sunması gerekmektedir. İşletme sistematik sunuşu belirlerken, finansal tablolarının anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkilerini dikkate alır. Finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosu,

özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundaki her kalem, dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunacaktır (TMS 1, Md.113).

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluş Standardına göre dipnotlar aşağıdaki bilgileri sağlarlar;

- a) Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan esas ve kullanılan özel muhasebe politikalarıyla ilgili bilgileri
- b) TFRS'lerde öngörülen fakat finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan bilgileri açıklar
- c) Finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan fakat bunların herhangi birinin anlaşılması için geçerli olan bilgiyi sağlar (TMS 1,Md.112).

Yukarıda açıklanan bilgilerin dışında dipnotlarda ayrıca aşağıdaki bilgilerde açıklanır; (Akdoğan ve Tenker, 2007:71).

- a) Finansal varlıkların vadeye kadar tutulan varlık olup olmadıkları,
- b) Finansal varlık veya kiralanan varlıkların mülkiyeti veya riskinin devredilmiş olup olmadığı,
- c) Belli malların satışının bir finansman anlaşması olup olmadığı,
- d) Özel amaçlı kuruluş ile işletme arasındaki ilişkinin özü ve özel amaçlı kuruluşun işletme tarafından kontrol edilip edilmediğine ilişkin değerlendirmelere de yer verilir.

4. MUHASEBE POLİTİKALARININ SEÇİMİNE İLİŞKİN TEORİLER VE YAKLAŞIMLAR, UMS/TMS KAPSAMINDA MUHASEBE POLİTİKALARI

Muhasebe politika uygulamalarının esasını belirleyen muhasebe teorileri ve teorileri oluşturan yaklaşımlardır. Çalışmanın bu bölümde araştırmanın uygulama kısmına teorik bir altyapı oluşturmak amacıyla, teori ve yaklaşım kavramları irdelenecek daha sonra muhasebe literatüründe yer alan muhasebe teorileri ve yaklaşımları ele alınacaktır. Ayrıca muhasebe politikalarının tanımı ve önemi, muhasebe politikalarının açıklanmasına ilişkin genel kabul görmüş muhasebe kavramları ile muhasebe standartlarına göre muhasebe politikaları uygulamalarına ilişkin bilgiler hakkında genel bir açıklama yapılacaktır.

4.1. Muhasebe Teorileri ve Muhasebe Teorisini Oluşturan Yaklaşımlar

Muhasebe teorisi ve yaklaşımları açıklanmadan önce çalışmanın daha iyi anlaşılması amacıyla “teori” ve “yaklaşım” kavramları ile yaklaşımların bilimsel araştırma süreçlerine göre nasıl teoriye dönüşeceği çalışmanın bu kısmında incelenecektir.

Bilimsel birçok çalışmanın temelini teoriler oluşturmakta ve teorilerin oluşma sürecini yaklaşımlar sağlamaktadır. Yaklaşım; bir sorunun ele alınış ve bu soruna farklı bakış biçimi olarak açıklanmaktadır. Teori ise; çok sayıda gözlem sonucu oluşan deney ve bulgularla desteklenmiş hipotezler olarak tanımlanmaktadır (TDK, 04.04.2016: www.tdkterim.gov.tr). Diğer bir ifadeyle teori “istenilen bir sosyal davranış veya düzenlemenin ne olması gerektiği hakkındaki kural ve ilkeleri” ifade etmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 15). Teoriler farklı bakış açıları hipotezleri ve yaklaşımları içermesi açısından daha bilimsel bir nitelik taşımaktadır. Bununla birlikte yaklaşımlarda teorilerin oluşmasındaki temel dinamiklerdir (Gökten, 2013: 48). Diğer yandan teorilerin geliştirilmesi için bazı aşamaların gerçekleşmesi gerekmektedir.

Sosyal bilimlerde nicel yöntem olarak da adlandırılan bilimsel yönetime göre araştırma süreci çeşitli aşamalardan oluşur. Bu aşamalar araştırma probleminin oluşturulması, teorilerden ya da gözlemlerden yola çıkılarak hipotezlerin geliştirilmesi, araştırmaya uygun araştırma tipi, örneklem ve veri toplama tekniklerinin seçilmesi, verilerin toplanması, analiz edilmesi ve bulguların açıklanarak teoriyle ilişkilendirilmesidir (Aktamış ve Ergin, 2007:12).

Bununla birlikte bir araştırmanın, başlatılması ve geliştirilmesinde yargılamada bulunmak diğer bir deyişle akıl yürütmek (reasoning) temel reflektir. Bilimsel alanda yapılan çalışmalarda akıl yürütme için iki temel yöntem bulunmaktadır. Birincisi, teoriden gözleme veya olaya doğru olan “tümdengelim” bir başka ifade ile bütünden parçaya akıl yürütmedir (Malcolm, 2003: 2). Örneğin, insan ölümlüdür, Veysel insandır, öyleyse Veysel de ölümlüdür gibi bir akıl yürütme tümden gelimdir. Bütün insanların ölümlü oldukları doğruysa Veysel de bir insan olduğuna göre Veysel’in de ölümlü olması zorunludur. Tümdengelim yaklaşımı isminde “tüm” kelimesini barındırmasına rağmen her zaman bütünden parçaya doğru bir akıl yürütme (reasoning) veya gidiş söz konusu değildir. Mesela; Tüm X’ler Y’dir. Ve tüm Y’ler Z’dir. Bu durumda tüm X’lerin, Z olduğu sonucu çıkmaktadır. Dikkat edilirse burada bir bütünden parçaya değil “öncüllerden sonuca gidilmiştir”. Bu yaklaşımın esası öncüllerden yola çıkılarak sonuç elde edilmesidir (Arslan, 2001:70). İkinci yaklaşım ise gözlemlerden veya olaylardan teoriye doğru olan “tümevarım” (inductive) yaklaşımıdır (Malcolm, 2003: 2). Bir muhasebe araştırmasında tümevarım yaklaşımı benimseniyor ise finansal bilgiler öncül olarak kabul edilen gözlemlerin yerini almaktadır. Erişilen finansal bilgiler kullanılarak bir genelleme yapılır ve bunun sonucunda bir muhasebe ilkesinin varlığına ulaşılmaktadır. Bu yaklaşımın kullanımıyla bir muhasebe teorisine ulaşmak istenildiğinde sırasıyla şu dört aşama takip edilmektedir. (Belkoui, 1993: 61; Üç, 2009: 74);

- Tüm gözlemlerin kayıt edilmesi,
- Gözlemlerin analize tabi tutularak ilişkiler arasındaki benzerlik ve farklılıkların ortaya çıkarılması için sınıflandırılma yapılması.

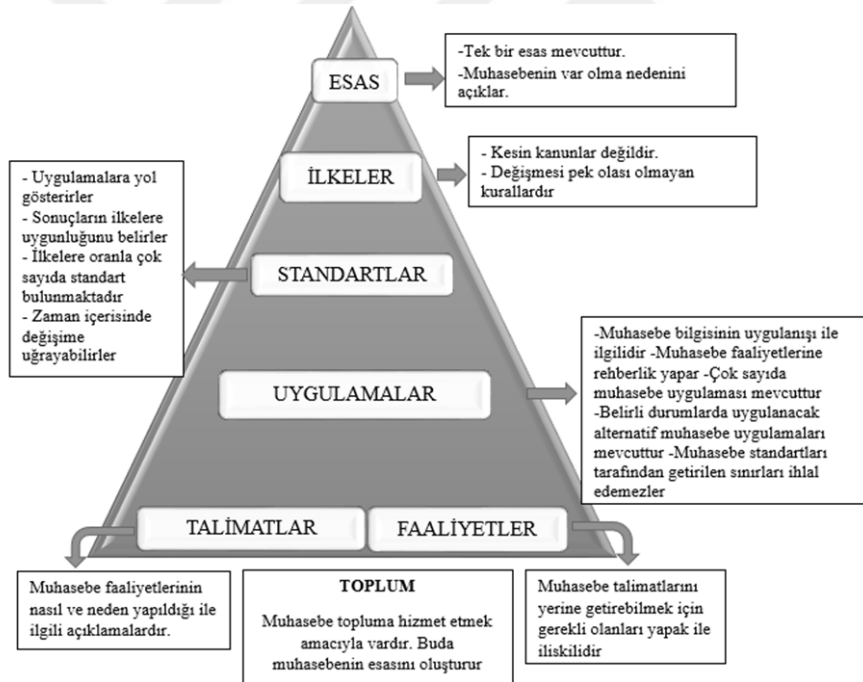
- Tekrarlayan ilişkilerin gözlemlenerek buradan yola çıkılarak genellemelere gidilmesi ve muhasebe ilkelerine ulaşılması,
- Genellemelerin test edilmesi.

Yukarıda açıklanan iki yaklaşım muhasebe teorileri açısından değerlendirildiğinde; muhasebe alanında çalışan pek çok bilim insanı tümevarım yöntemini bilimsel yöntem olarak değerlendirmektedir. Bu durumun temel nedeni tümevarım yönteminde yapılan gözlemler, incelemeler ve araştırmalar neticesinde genel bir yargı oluşturuluyor olmasıdır. Buradan hareketle muhasebenin teorik yapısı için tümevarım yaklaşımının daha dinamik bir araştırma sürecine sahip olduğu bununla birlikte ve yeni araştırmalar neticesinde genel bir yargı ortaya çıkardığı ifade edilebilir.

Tümdengelim yönteminde ise zaten var olan bir yargıdan hareket edildiğinden pek fazla bir katkıda bulunmadığından söz edilebilir (Gökten, 2013:64).

Muhasebe teorisine ait literatürdeki çalışmalar incelendiğinde genel kabul görmüş tek bir ideal teorinin var olmadığı gibi ayrıca yapılan sınıflandırmalarda irdelenen konuların, bazı çalışmalarda “yaklaşım” olarak bazı çalışmalarda ise “teori” başlığı altında incelendiği görülmektedir (Üç, 2009:71).Yukarıda açıklandığı üzere yaklaşımların teorilerin oluşmasındaki temel dinamikleri olmakla birlikte, bir sorunun farklı şekillerde ele alınışıdır. Teori ise çok sayıda gözlem sonucu oluşan deney ve bulgularla desteklenmiş hipotezlerdir. Bu nedenle daha bilimsel bir niteliği vardır.

Muhasebe teorisi, muhasebe uygulamaları içerisinde yer alan usuller, nedenler, ilişkiler, amaçlar ve yöntemler ile düzenlenmiş bilgi bütünüdür. Muhasebenin teorik alt yapısı şekil 4.1’den anlaşıldığı gibi sırasıyla; Esaslar, İlkeler, Standartlar, Uygulamalar, Talimatlar, Faaliyetler, oluşturmaktadır (Frank, 1966:321; Gökten, 2013: 43).



Şekil 4.1 Muhasebenin Temel Teorik Yapısı ve Unsurları (Frank, 1966:321; Gökten, 2013: 43).

Muhasebe teorilerinin amacı, muhasebe uygulamalarına ilişkin açıklamalarda bulunmak ve gelecekte oluşabilecek bazı muhasebe olayları hakkında tahminler yapmak ve bunları açıklamaktır (Watts ve Zimmerman, 1986: 10-12; Gökten, 2013:43). Örneğin stoklarla ilgili muhasebe politikalarına ilişkin tercih edilen stok değerlendirme yöntemi, satılan malın maliyetini ve bu durumda doğrudan işletmenin karlılığını etkilemektedir. Bu durum dönem sonu stok değerinin yüksek gösterilmesi, satılan malın maliyetinin olduğundan daha düşük ve dönem karının daha yüksek hesaplanmasına neden olmaktadır. Sonuç olarak dönem sonu stok değerinin düşük gösterilmesi de satılan malın maliyetini yükselterek dönem karının daha düşük hesaplanmasına neden

olacaktır (Küçük, 2010:3). Bu bağlamda stok maliyeti belirleme yöntemlerine ilişkin bazı işletmelerin gelir artırıcı özelliğe sahip stok maliyetini belirleme yöntemini kullanırken, bazılarının gelir azaltıcı stok maliyeti belirleme yöntemini kullandıklarını açıklamaları bir muhasebe teorisidir.

Muhasebe teorisinin amaçlarından bir diğeri olan tahminde bulunmaktır. Muhasebeye göre tahminleme; gelecekte olması muhtemel muhasebeye konu olan olayların öngörülmesidir (Watts ve Zimmerman, 1986: 10-12; Gökten, 2013: 43). Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayalı yapılır. Örneğin, şüpheli alacaklar, kullanımdan kalkmış stoklar, amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri veya gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri, garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak gerekir (Yükçü ve Gönen, 2012:27-28).

4.1.1. Muhasebe Teorisi ve Politikasının Seçimine İlişkin Yaklaşımlar

Muhasebe teorisinin temelini; muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yaklaşımları, standartlar ve teamüller oluşturmaktadır.

Teori içinde yer alan alternatif uygulamalardan işletmeler tarafından seçilenler işletmelerin muhasebe politikasını oluşturur (Karapınar, 2000: 14).

Muhasebe teorisinin oluşumu sırasındaki yaklaşımlar muhasebe teorilerini meydana getirdiği gibi, muhasebe teorilerinin uygulamalarını oluşturan şekil 4.1'de açıklanan muhasebe politikasının seçimine etki eden muhasebe tercihlerini kapsamaktadır.

Bu nedenle yöneticilerin muhasebe politikalarının seçiminde kararlarını etkileyen diğer bir ifade ile tercih etmiş oldukları yaklaşımları ve yaklaşımların oluşturduğu muhasebe teorilerinin incelenmesi gerekmektedir (Missonier ve Piera, 2004: 121). Literatür araştırmasında muhasebe politikası seçimine ilişkin yapılan çalışmalarda, işletmelerin politika tercihlerinin belirleyicileri olarak üç temel yaklaşım olduğu tespit edilmiştir. Bu yaklaşımlar şöyle sıralanabilir; Verimli Arabulma Yaklaşımı, Nakit Akımı (Bilgi) Yaklaşımı ve Faydacı Davranış Yaklaşımıdır (Holthausen, 1990: 207). Bununla birlikte daha önceki açıklamalarda belirtildiği üzere muhasebe alanında tek bir genel kabul görmüş teori ve yaklaşımların sınıflaması söz konusu değildir.

Muhasebe alanında üzerinde uzlaşılmış diğer genel kabul görmüş bazı yaklaşımlar şöyledir; sermaye piyasası yaklaşımı, politik yaklaşım, ekonomik veya sosyal refah yaklaşımı, sistemler yaklaşımlarıdır (Gökten, 2013: 48).

4.1.1.1. Verimli Arabulma Yaklaşımı

Verimli Arabulma Yaklaşımı, işletme yönetiminin muhasebe politikalarını seçerken, işletme ile ilgili çıkar gruplarının yani işletme sahipleri ve işletmeye borç verenler gibi tarafların çıkarlarının optimum düzeyde olmasını sağlayacak ve aynı zamanda, işletme değerinin en yüksek düzeye çıkaracak şekilde muhasebe politikalarını seçeceği kabul edilmektedir (Holthausen, 1990: 207). Bununla birlikte bu yaklaşımda taraflar arasında bazı durumlarda çıkar çatışmaları yaşanmakta ve çıkar çatışması nedeni ile bazı maliyetler oluşmaktadır. Bu maliyetler; işlem maliyetleri (komisyon ücreti), vekalet maliyetleri, bilgi edinme maliyetleri, yeniden sözleşme yapma maliyetleri ve iflas maliyetleri gibi maliyetlerden oluşur (Watts and Zimmerman, 1990: 134-135). Verimli Arabulma Yaklaşımı, seçilen muhasebe politikalarının işletmenin nakit akımını etkilediğini ve dolayısıyla işletmenin değerini en yüksek seviyeye çıkaracak muhasebe politikalarının seçildiğini ileri varsayar (Holthausen, 1990: 208- 209).

4.1.1.2. Nakit Akımı (Bilgi) Yaklaşımı

Bu yaklaşımda, “kullanılacak bilgilerin bir değerinin olduğundan bahsedilmektedir. Bilginin değerinin, söz konusu bilginin hazırlanması aşamasında katlanılan maliyetlerden daha fazla olması gerektiğine vurgu yapılmaktadır.” (Akdoğan ve Aydın, 1987: 150-172). Yaklaşımına göre yöneticilerin işletmeleri hakkında bilgi

sağlamada işletme ile ilgili diğer taraflara göre daha fazla avantaja sahip olduğunu kabul eder (Hand ve Skantz, 1998: 184). Nakit Akımı Yaklaşımı, seçilen muhasebe politikalarının işletmenin gelecekteki nakit akımı konusunda bilgi sağladığını, fakat işletmenin nakit akımını doğrudan etkilemediği görüşünü savunur (Emanuel vd., 2003: 151).

4.1.1.3. Faydacı Davranış Yaklaşımı

Faydacı davranış yaklaşımının dayandığı temel varsayım, ‘‘uygulamaya dönük yararlı sonuçları olmayan teorinin kötü bir teori olduğudur. Bu bakımdan bir muhasebe teorisi uygulama açısından faydalı olan bir fonksiyona sahip olmalı ve teorinin ortaya attığı muhasebe teknik ya da yöntemleri finansal raporların nihai kullanım amacına uygun olarak tahmin edilebilmelidir’’ (Belkoui, 1993: 59; Üç, 2009:74). Faydacı yaklaşımı benimseyenler karar verme sürecinde muhasebeyi veya finansal raporları yardımcı olan bir araç olarak görmektedirler (Hitz, 2007:354).

Bu yaklaşıma göre, muhasebe politikaları yöneticilerin çıkarlarını en yüksek düzeye çıkaracak şekilde belirlenmektedir (Karapınar, 2000: 20). Bu yaklaşımda, kaldıraç oranı ve ikramiye ödeme planı hipotezi gibi hipotezler kredi verenler, hissedarlar ve yöneticiler arasında servet transferinin var olduğu varsayımına dayalı olarak geliştirilmiştir (Holthausen, 1990: 208). Buradan hareketle bu yaklaşım işletmenin değil, işletmenin çıkar gruplarının değerini artırmaktadır (Wong, 2005: 1172).

4.2. Muhasebe Bilgilerinin Açıklanmasına İlişkin Teoriler

Muhasebe teorisi, muhasebe uygulamaları içerisinde yer alan usuller, nedenler, ilişkiler, amaçlar ve yöntemler ile düzenlenmiş bir bilgi bütünüdür (Frank, 1966:321; Gökten, 2013: 43). Muhasebe teorisi içerisinde yer alan, uygulamalar, usuller, yöntemler muhasebe bilgisinin temelini oluşturmaktadır. Muhasebe bilgisi; işletmelerin finansal pozisyonu ve performansı ile ilgili denetlenmiş nicel verileri ölçen ve başta hissedarlarına olmak üzere diğer bilgi kullanıcılarına açıklanan raporlama sistemlerinin bir ürünüdür (Bushman ve Smith, 2001:238). Muhasebe teorisinin temelini; muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yaklaşımları, standartlar ve teamüller oluşturmaktadır (Karapınar, 2000: 14). Temelde muhasebe teorisi muhasebe uygulamalarının nasıl yapılacağını açıklamaya çalışır (Karabayır, 2012:8). Daha önceki açıklamalarda ifade edildiği gibi muhasebe alanında tek bir genel kabul görmüş teori söz konusu değildir. Muhasebe alanında temel teoriler olarak; kural koyucu (normatif) muhasebe teorileri ve açıklayıcı (pozitif) muhasebe teorileri kabul edilmektedir.

4.2.1. Normatif Muhasebe Teorisi

Muhasebe bilgi sisteminin temel çıktısı finansal raporlamadır. Finansal raporlama, işletmelerin bilgi kullanıcılarına faaliyet sonuçları itibari finansal durumunu gösteren bir bilgi akış sürecidir. Bu süreçler muhasebe uygulamaları ile gerçekleşmektedir. Geçmiş dönem muhasebe uygulamalarına bakıldığında işletmeler bu uygulamaları kendi belirledikleri esaslara göre uygulayıp istedikleri sonuçları finansal raporlama ile sunma imkanına sahiptiler. Bu durum, işletme yöneticilerinin işletmenin finansal durumunu olduğundan farklı göstererek, işletmeye fon temin eden yatırımcılar, hissedarlar ve diğer gruplarının yanıltılmasına neden olurken, yöneticilerin kendi çıkarlarını sağlamalarına neden olmuştur.

Geçmiş dönemde yapılan muhasebe uygulamaları çeşitli tartışmalara neden olmakla birlikte ve mevcut sistemin yargılanmasına yol açmıştır. Yaşanan bu olaylar sonucunda, tüm işletmelerin benzer durumlarda aynı muhasebe ilkelerini uygulamalarını ve muhasebe alanında belli standartların oluşturulmasına sebep olmuştur. Bu durum günümüzde Uluslararası Muhasebe Standartları'nın temellerinin atılmasını sağlamıştır (Gökten, 2013:54). Normatif teori, muhasebe standartlarının

oluşmasını sağlayan temel bir unsur olarak değerlendirmek mümkündür (Jeanjean ve Ramirez, 2009: 111). Standartlar muhasebe uygulamalarında ve sunumlarında ortak bir dil amaçlamakta ve buda işlemlerin sistematik olarak normatifleştirdiğini ifade etmek mümkündür (Gökten, 2013:56). Buradan hareketle normatif muhasebe teorisi nedir ve neyi açıklamaktadır bu soruların cevaplanması gerekmektedir.

Normatif muhasebe teorisi, muhasebe etkinliklerinin dışına da taşan gerçek dünya olaylarından yapılan genellemelerden geliştirilmiştir. Amacı muhasebe etkinliklerine yön vermektir. Muhasebeleştirilecek olaylar hakkında tümevarımsal genellemeler yapılır (Akdoğan ve Aydın,1987:134). Normatif muhasebe teorileri, oluşması gerekenlerin nasıl ve ne olmalı sorularının gerekliliği üzerinde duran ve kuralları belirleyen teorilerdir. Temelde “kural koyucu niteliğe sahip olan bu teorilere normatif denilmesinin nedeni, bu tür teorilerin teoriyi oluşturan araştırmacıların normlarına (değerlerine ve inançlarına) dayanıyor olmasıdır” (Gökten, 2013:53). Bununla birlikte kabullenilmiş bir değer yargısı normatif teorilerin içerisinde yer alır. Örneğin; “finansal raporlar hazırlanırken “varlıklar net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmelidir” önermesi normatif bir önermedir (Wolk vd., 1984:12).

4.2.2. Pozitif Muhasebe Teorisi

Pozitif muhasebe teorisi, ekonomi temelli bir teori olarak Watts ve Zimmerman tarafından geliştirilmiştir. Ekonomi temelli olmasının bir nedeni muhasebe politikalarının seçimi ile işletmenin piyasa değeri ilişkisini ortaya çıkarmasıdır. Pozitif muhasebe teorisi açıklayıcı bir muhasebe teorisi olmakla birlikte normatif muhasebe teorisinin aksine, oluşması gerekenlerin nasıl ve ne olmalı soruları yerine temelde “ne, neden ve nasıl” sorularına cevaplar aramaktadır.

Pozitif muhasebe teorilerinin ilgilendiği konuları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Sterling, 1990: 102):

- Hangi muhasebe politikasının uygulandığı ve hangi muhasebe yöntemlerinin seçildiği,
- Seçilen muhasebe yöntemlerinin neden seçildiği, neden seçilen yöntemden başkasının seçilmediğidir.

Pozitif muhasebe teorisi temel amacı, hisse senedi fiyatları ile işletmelerce tercih edilen muhasebe politikaları arasındaki ilişkinin incelenmesidir. Pozitif muhasebe teorisi bu amacı gerçekleştirirken, normatif ve tümdengelimci bir yargılama yerine, objektif bir perspektifle, sadece mevcut muhasebe uygulamalarının nedenlerini ortaya çıkarmaya yönelik tutarlı ve deneysel verilere dayanan bir araştırma sürecini benimsemektedir (Evans, 2003:135-136).

Pozitif muhasebe teorisine göre, kişiler sermayelerini artıracak muhasebe yöntemlerini tercih ederler. Muhasebe yöntemleri ve uygulamaları finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bir çeşit algoritmadır. Muhasebe standartları ise otoriteler tarafından onaylanan veya önerilen muhasebe uygulamalardır. Muhasebe teorileri ise, muhasebe uygulama ve standartlarının belirlenmesinde kullanılmaktadır. Muhasebe teorilerinin en önemli amacı, birbirleriyle uyumlu ve muhasebe uygulamalarına yön veren ilkeler oluşturmaktır (Watts ve Zimmerman, 1979: 275, 285; Gökten, 2013:71).

4.3. Muhasebe Politikalarının Açıklanmasında Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavramları

Finansal tabloların belirli ilke ve kurallar esas alınarak hazırlanması gerekmektedir. Bu ilke ve kurallar içerisinde muhasebe uygulamalarına yön veren temel kavramlarda bulunmaktadır. Literatürde, muhasebe politikalarının açıklanmasında genel kabul görmüş muhasebe kavramları sırasıyla; İhtiyatlılık kavramı, Dönemsellik Kavramı Tutarlılık Kavramı olarak kabul edilmektedir.

4.3.1. İhtiyatlılık Kavramı

İhtiyatlılık kavramı, muhasebeye ilişkin işlem ve olaylarda çeşitli alternatiflerin olması durumunda, daha az iyimser olanının tercih edilmesi gerektiği şeklinde yer almaktadır. Geleneksel bir deyim ile kavram; bütün zararların dikkate alınmasını fakat kârların dikkate alınmaması ifadesiyle tanımlanabilir (Lın vd.,1999:518). Diğer yandan Kavramsal Çerçeve de ihtiyatlılık şöyle açıklanmıştır; “belirsizlik olması nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde aktiflerin ve gelirin olduğundan fazla, yükümlülüklerin ve giderlerin de olduğundan eksik belirlenmemesi için gereken dikkatin gösterilmesini ifade eder.” (Kavramsal çerçeve, Md:37).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre; İhtiyatlılık ilkesi, karar alma ve uygulamada, belirsizlik ortamında öngörülebilir bulunmak için gereken düzeyde temkinli ve tedbirli olmayı ifade eder. Muhasebe politikalarının, karşılaşılabilecek risk ve belirsizlikleri göz önünde bulunduran ve bunların yapılarına ve kapsamlarına göre ihtiyatlılıkla muhasebeleştirilmesini sağlayan bir temele dayandırılması gerekir. Buna göre, muhtemel giderler, zararlar ve borçlar için gerekli karşılık ayrılırken, muhtemel gelir ve karlar için herhangi bir muhasebe kaydı yapılmaz. İhtiyatlılık ilkesine dayanarak yapılacak bir değerlendirme ile gizli yedek akçe veya ilave karşılık ayrılması mümkündür. Ancak, bu durum, varlıkların veya gelirlerin olduğundan az, yükümlülüklerin veya giderlerin olduğundan çok görünmesine yol açacağından tarafsızlık ilkesi bakımından ayrıca değerlendirilmelidir. Gerekli karşılık, ilgili mevzuat hükümlerine göre ayrılması gereken asgari miktarı ifade etmekle birlikte, yalnızca ihtiyatlılık ilkesi, gereğinden fazla karşılık ayrılmasının gerekçesini oluşturmaz. (MSUGT, Md:13).

4.3.2. Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Dönemsellik kavramı gereği “dönemin net karının doğru belirlenmesi için, gelir gerçekleştiğinde gider ise ortaya çıktığında ilgili döneme yansıtılmalıdır. Gerçekleşme; bir değişim sonucu bir varlığın elden çıkarılması karşılığında bir başka varlığın elde edilmesidir. Tahakkuk esasında gelirin gerçekleşmesi için bir değişimin olması yeterlidir. Karşılığında nakit olup olmaması önemli değildir”(Şensoy, 2002: 11).

4.3.3. Tutarlılık Kavramı

İşletmeler ticari işlemlerini muhasebe bilgi sistemi içerisinde kayıt altına almakla birlikte, finansal raporlama ile finansal bilgi kullanıcılarına bu bilgileri sunarlar. Muhasebe kayıt süreçlerinde ve aynı zamanda raporlama sürecinde çeşitli muhasebe yöntem ve uygulamalarını kullanmaktadırlar. Muhasebe standartları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden tutarlı bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu durum, finansal raporlamanın çıktısı olan finansal tablolarının geçerliliğinin ve güvenilirliğini artırır. Bununla birlikte cari dönem ile önceki dönemlerin ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak sağlar. Muhasebenin temel kavramlarından birisi olan tutarlılık kavramı, Kavramsal Çerçeve de ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre şöyle açıklanmıştır;

Kavramsal Çerçeveye göre tutarlık kavramı; Tutarlılık, raporlayan işletme bünyesinde dönemden döneme ya da işletmeler arasında tek bir dönemde, aynı kalemler için aynı yöntemlerin kullanılması anlamına gelmektedir (Kavramsal çerçeve, Md:22)

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre; Tutarlık kavramı “muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin ekonomik ve finansal yapıları ile faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve finansal tablolarda biçim ve içerik yönünden tekdüzeni öngörür (MSUGT, Sıra No:1).

4.4. UMS/TMS Uygulamaları Açısından Muhasebe Politikaları

Finansal tabloların belirli ilke ve kurallar esas alınarak hazırlanması gerekmektedir. Bu ilke ve kuralları; muhasebe uygulamalarına yön veren temel kavramlar, yaklaşımlar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları oluşturmaktadır (Gürdal, 2008, 43). Muhasebe politikaları, UMS/TMS 8 Muhasebe Politikaları, Tahminler, Değişiklikler ve Hatalar standardında şöyle açıklanmıştır; “finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 8, Md.5). Diğer bir ifade ile muhasebe politikaları, işletmelerin muhasebe bilgi sistemi içerisinde kayıt altına alınan işlemlerin, raporlama ve kayıtlama sürecinde muhasebe ilkeleri, yaklaşımları ve standartları çerçevesinde tercih ettikleri alternatifli veya uygulaması zorunlu kurallar ya da uygulamalar olarak tanımlanabilir. TMS 8’ göre, “muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır” (TMS 8, Md.1).

Bu bağlamda “muhasebe politikaları işletmenin bir yansıması iken, finansal tablolar da muhasebe politikalarının bir yansıması” olarak kabul edilir (Gökten, 2013: 126).

4.4.1. Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulaması

Muhasebe politikası seçimleri, finansal tabloya ilişkin bilgilerin alma kararlarından başlayarak, kayıtlama yöntemlerinin seçimleri, dönem sonu envanter işlemlerini ve değerlendirme ile ilgili seçimleri kapsamına almaktadır (Bayırlı, 2006:155). Bununla birlikte, finansal tablo kullanıcıları, işletmenin birkaç yıllık finansal tablolarını karşılaştırabilmek olanağına sahip olmak isterler. Bu nedenle, tutarlılık ilkesi gereği, benzer işlem ve olaylara, durumlara göre işletme tarafından her dönem aynı muhasebe politikalarının uygulanması beklenir. TMS 8’ göre muhasebe politikaları seçimi ve uygulamaları politikalar var olan standart ve yorumlara göre uygulanmalıdır (TMS 8, Md.8). İşlemlerle, olaylarla ve koşullarla ilgili belirli standart veya konuyla ilgili yorum bulunmuyorsa, işletmeler yine muhasebe standartlarına uygun olmak koşuluyla, ilgili finansal tablo kalemi için diledikleri muhasebe politikasını uygulayabilirler. Örneğin, stok değerlendirme yönteminin seçimi, amortisman hesaplama yönteminin belirlenmesi bu muhasebe politikalarına örnek oluşturur.

Muhasebe politikalarının işletmeler tarafından belirlendiği durumlarda; muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının karar verme ihtiyaçlarına uygun, güvenilir işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını (finansal performansını) ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak gösteren ve olayların, işlemlerin ve koşulların hukuki yapılarıyla birlikte ekonomik özünü de yansıtan, tarafsız, ihtiyatlı, tüm yönleri ile tam bilgiyle donatılmış nitelikteki bilgiler üreten politikaların seçilmesi gerekir (TMS 8, Md. 10).

Bununla bağlantılı olarak, işletme yönetimi muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulaması ile ilgili olarak alacağı kararlarda sonuca ilişkin bilgilerin; finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar verme ihtiyaçlarına uygun ve güvenilir olmasını sağlamalıdır. İşletme yönetimi de söz konusu bu kararların uygulanmasında benzer veya ilişkili konularla ilgili diğer UMS/TMS-UFRS/TFRS'lerin getirdiği hükümleri ve varlıklar, borçlar, gelir ve giderlere ilişkin Kavramsal Çerçeve'de açıklanan tanımları, muhasebeleştirme kriterlerini ve ölçme yaklaşımlarını dikkate almalıdır (Yükçü ve Gönen, 2012:21). Diğer yandan, finansal tablolarda yer alan kalemler için muhasebe standartları ve diğer düzenlemelerde uyulması gereken özel koşullar belirlenmişse, işletmelerin bu konudaki muhasebe politikalarına bağlı kalmaları gerekir. Bu politikalar ancak sözkonusu politikaları uygulamanın finansal tablolar üzerindeki etkisi önemsizse uygulanmayabilir (TMS 8, Md. 5). Başka bir deyişle, ilgili muhasebe politikalarının uygulanmaması, finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara dayalı olarak alacakları kararları tek başına veya toplu olarak etkilemiyorsa işletmeler bu politikaları uygulamayabilirler. (Gürdal, 2008:3). Bununla birlikte muhasebe politikası ancak bir standart tarafından zorunlu değişiklik olması durumunda veya değişiklik daha uygun ve güvenilir bilgi sağlayacaksa değiştirilebilir (TMS 8, Md.13).

4.4.1.1. Belirli Koşullarda Uygulaması Zorunlu Olan Muhasebe Politikaları

Standartlar işletmelere belirli koşullarda belirli bir muhasebe politikasının uygulanmasını zorunlu kılarken bazen de belirli bir işlem veya olay için alternatifli muhasebe politikaları uygulamalarına olanak sağlamaktadır. Örneğin; TMS 2 Stoklar "standartına göre birbiri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her varlığın kendine özgü özel maliyeti dikkate alınarak hesaplanır". Bu durumda standart stokların değerlendirilmesinde "gerçek parti maliyet yöntemi" zorunlu tutulmaktadır" Diğer stok kalemlerinin ise alternatif stok değerlendirme yöntemleri ile (FIFO, Ağırlıklı Ortalama Maliyet gibi) değerlendirilmesini işletmelerin tercihine bırakmıştır" (Aktaş, 2013: 27).

Buradan hareketle standartlara göre belirli koşullarda uygulaması zorunlu olan bazı muhasebe politikalarını şöyle açıklamak mümkündür;

Stok değerlendirme yönteminin seçimi (TMS 2); "normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir." Standart bu durumda gerçek parti maliyet yönteminin uygulanmasını zorunlu tutmuştur (TMS 2, Md.23).

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların belirlenmesi (TMS 10); bir işletmenin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylar nedeni ile finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve finansal tabloların yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir (TMS 10, Md.1). Standartta göre raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar ve raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar olmak üzere iki durum mevcuttur (TMS 10, Md.3). Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar için örneğin; "işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden sonra iflas etmesi, raporlama dönemi sonu itibarıyla söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir. Bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesi zorunludur"(TMS 10, Md.10.b fıkrası). Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar için örneğin; "raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri için düzeltme gerektirmeyen bir olaydır"(TMS 10, Md.11).Standart işletmelere raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar olması durumunda, finansal tablolarını yeni duruma uygun şekilde düzeltmelerini zorunlu tutarken, düzeltme gerektirmeyen olaylar için zorunluluk getirmemiştir.

Buradan hareketle raporlama tarihinden sonra gerçekleşecek olaylar için düzeltme yapıp yapılmayacağı, gerçekleşen olayların niteliğinin çerçevesi standart tarafından belirlenmiş karar işletmelere bırakılmamıştır (Aktaş, 2013:32).

Amortisman Yönteminin Seçimi (TMS 16); amortisman yöntemlerine ilişkin açıklamalar TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında açıklanmıştır. Standarda göre kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtacak şekilde seçmesi gerektiği açıklanmıştır (TMS 16, Md.60). Burada standart birden fazla amortisman yöntemi olmasına karşılık, kullanılacak yöntemler için temel bir çerçeve çizerek işletmeleri sınırlamıştır.

Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması (TMS 17); standart, gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir (TMS 17, Md.1).Standarda göre, kiralamanın içeriği finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmaktadır. Aynı zamanda standart “kiralama, kiraya verilen varlığın mülkiyet hakkından doğan risk ve faydaların kiraya veren yada kiracıda olması durumuna göre sınıflandırılabilir” (TMS 17,Md.4). Standart kiralama işleminin gerçekleşme nedenini vurgulayarak, işlemin özünün dikkate alınması gerektiğini vurgulamıştır (Aktaş, 2013:35).

Devlet Teşviklerini Muhasebeleştirme Kriteri (TMS 20);standart elde edilen teşviklerin finansal tablolarda raporlanması için herhangi bir koşul olmaması ve teşvik elde edilmeden raporlama yapılamayacağını açıklamıştır (TMS 20, Md.7). Koşul durumunu açıklamak için örneğin; tarımsal teşvik kapsamında belirli bir büyüklükteki alanda ve bölgede önceden belirlenmiş süreler kapsamında yetiştirilmesi gereken bir meyve için verilen sertifikalı fidanların ekimi söz konusudur. Burada teşviğin gerçekleşmesi koşula bağlanmıştır. Koşul olarak belirli bir bölge, süre içerisinde ve sertifikalı fidan ekimi olması durumunda teşvik elde edilecektir. Standart koşulların gerçekleşmesi ve teşviğin elde edilmesi durumunda finansal tablolara yansıtılmasını öngörmektedir.

Yukarıda açıklanan belirli koşullarda uygulaması zorunlu olan muhasebe politikaları dışında yine standartlar tarafından uygulama çerçeveleri belirlenmiş başka politikalarda bulunmaktadır. Örneğin; Geçerli Para Biriminin Belirlenmesi (TMS 21), Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirme Yöntemleri (TMS 23), Geliştirme Giderlerinin Aktifleştirilmesi (TMS 38), diğer belirli koşullarda uygulaması zorunlu olan muhasebe politikaları olarak sayılabilir.

4.4.1.2. Alternatifli muhasebe politikaları uygulamaları

TMS 8’ göre muhasebe politikaları çoğu zaman işletmelere hangi durumda hangi politikanın uygulanacağı zorunlu tutmaktadır. Öte yandan bazı durumlarda alternatifli muhasebe politikaları sunmaktadır (Aktaş, 2013: 24).İşletmeler alternatif ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalar arasından seçim yaparak kendi muhasebe politikalarını belirlemektedirler (Gökten, 2013: 127). Aşağıda tablo 4.1’den anlaşılacağı üzere standartlar işletmelere bazı durumlarda muhasebe politikalarına ilişkin alternatifler sunmaktadır.

Tercihli olan bu politikaları işletmeler tutarlı bir şekilde birbirini takip eden dönemlerde uygulamak zorundadırlar. Alternatifli muhasebe politikaları uygulamaları aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin aynı mali nitelikteki işlemlerine ilişkin farklı sonuçların ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir Muhasebe politikalarına ilişkin ortaya çıkan bu durumlar finansal bilgi kullanıcılarına finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır (Aygün ve Varıcı, 2013: 153).

Tablo 4.1 Standartlara Göre Bazı Alternatifli Muhasebe Politikaları Örnekleri
(Nobes, 2006; Kvaal and Nobes, 2010; Jermakowicz vd.; Aktaş, 2013: 28-29).

Standartlara Göre Bazı Alternatifli Muhasebe Politika Örnekleri		
Standartlar	Standart Konuları	Politika Alternatifleri
UMS/TMS 1	Finansal Durum Tablosunun Formatı	Özet Sunum Ayrıntılı Sunum
	Kapsamlı Gelir Tablosu Sunum Biçimleri	Tek Tablo İki Tablo
UMS/TMS 2	Kapsamlı Gelir Tablosunun Formatı	Çeşit Esasına Göre Fonkiyon Esasına Göre
	Stok Değerleme Yönteminin Seçimi	Fifo
UFRS/TFRS 3	Kontrol Gücü Olmayan Payların Muhasebeleştirilmesi	Ağırlıklı Ortalama Maliyet
		Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Edinilen İşletmenin Net Tanımlanabilir Varlıkları Üzerindeki Orantılı Payı Üzerinden
UFRS/TFRS 4	Sigortacının Finansal Varlıklarını Yeniden Sınıflandırılması	Yeniden Sınıflandırma Yapma Yeniden Sınıflandırma Yapmama
		Brüt (Dolaysız)Yöntem
UMS/TMS 7	İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışlarının Raporlanması	Net (Dolaylı) Yöntem
		İşletme Faaliyeti Olarak Yatırım Faaliyeti Olarak
UFRS/TFRS 9	Finansal Varlıkların Alım Satım İşlemleri	Finansman Faaliyeti Olarak
		İşlem Tarihi Teslim Tarihi
UMS/TMS 16	Amortisman Yönteminin Seçimi	Doğrusal Amortisman
		Azalan Bakiyeler Yöntemi Üretim Birimleri Yöntemi
TMS 19	Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	Maliyet Modeli Yeniden Değerleme Modeli
		Dönem Kar/Zararında Muhasebeleştirme Öz Sermaye İçinde Muhasebeleştirme
UMS/TMS 20	Aktüeryal Kazanç Ve Kayıpların Muhasebeleştirilmesi	Ertelenmiş Gelir Olarak Muhasebeleştirme
		Varlıklara İlişkin Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolarda Sunumuna İlişkin Alternatifler
UMS/TMS 23	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	Sermaye Yaklaşımı Gelir Yaklaşımı
		Parasal Olmayan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi
UMS/TMS 27	Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	Nominal Değer Aktifleştirme Giderleştirme
		Bireysel Finansal Tabloların Hazırlanmasında Bağlı Ortaklıklar, İş Ortaklıkları Ve İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
UMS/TMS 38	Amortisman Yönteminin Seçimi	Maliyet Bedeli Tfrs 9 Göre Muhasebeleştirme
		Doğrusal Amortisman Azalan Bakiyeler Yöntemi Üretim Birimleri Yöntemi
UMS/TMS 40	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	Maliyet Modeli Yeniden Değerleme Modeli
		Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi
UMS/TMS 40	Faaliyet Kiralaması Çerçevesinde Elde Tutulan Gayrimenkulün Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Olarak Sınıflandırılması	Maliyet Yöntemi Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi
		Faaliyet Kiralaması Olarak Sınıflandırma Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Olarak Sınıflandırma

4.4.2. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler ve Uygulaması, Açıklamalar

Muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması finansal bilginin karşılaştırılabilirliği açısından önemlidir. Bu durum muhasebenin temel kavramlarından olan “Tutarlılık” kavramında şu şekilde açıklanmıştır; “muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin ekonomik ve finansal yapıları ile faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve finansal tablolarda biçim ve içerik yönünden tekdüzeni öngörür (MSUGT, Sıra No:1).

Muhasebenin temel kavramları ve muhasebe uygulamalarına yön veren muhasebe standartları açısından muhasebe politikalarının değiştirilmeden uygulanmasını zorunlu olmakla birlikte, işletmeler bazı zorunlu durumlarda muhasebe politikalarında değişiklikler yapmak zorunda kalabilmektedirler.

Muhasebe politikalarındaki değişiklik standartlar tarafından gerekli kılınıyorsa ve yapılan değişiklik finansal tabloları daha uygun ve güvenilir olarak sunulmasını sağlayacaksa değiştirilebilir (Yükçü ve Gönen, 2012:21). Diğer yandan muhasebe politikalarında değişiklik, işletmenin kendi özgü şartlarında meydana gelen bir durum olması durumunda daha önce uygulamış olduğu bir işlem veya olaya ilişkin değişiklikleri içerebilir.

Örneğin, x işletmesi muhasebe bilgi sistemini yenilemeye karar vermiştir. Bu amaç doğrultusunda yeni bir paket programı satın almıştır. İşletmenin mevcut programdaki muhasebe verileri ve bilgileri yeni programa yüklenmektedir. Stokların yeni programa aktarılması aşamasında stokların izlenmesinde barkod uygulamasına geçilmesine karar verilmiş, işletme eski programda tartılı ortalama yöntemi uygularken yeni programda hareketli ortalama yöntemi uygulayabileceğini öğrenip, stok değerlemesini bundan böyle tartılı ortalama yöntemine göre değil hareketli ortalama yöntemine yapmaya ilişkin politika değişikliğine gitmiştir. (Yükçü ve Gönen, 2012:24).

İşletmelerin muhasebe politikalarındaki değişiklik yapabilme koşulları TMS 8 muhasebe politikaları, muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardında şu şekilde açıklanmıştır;

(a) Bir TMS/TFRS tarafından gerekli kılınıyorsa veya

(b) İşletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise politika değişikliği yapılabileceği ifade edilmiştir (TMS 20,Md.14).

Muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler “daha önce meydana gelen özü itibariyle farklı olan işlem veya olaylar için bir muhasebe politikasının uygulanması ve daha önce ortaya çıkmamış veya önem taşımamış işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması muhasebe politikası değişikliği olarak sayılmamaktadır” (Yükçü ve Gönen, 2012:21).

Buna bağlı olarak TMS 8 muhasebe politikaları, muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardında hangi durumların muhasebe politikası değişikliği olarak kabul edildiği şu şekilde açıklanmıştır;

(a) Daha önce meydana gelenlerden özü itibariyle farklı olan işlem veya olaylar için bir muhasebe politikasının uygulanması,

(b) Daha önce ortaya çıkmamış veya önem arz etmemiş işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması olarak açıklanmıştır (TMS 8, Md.16).

4.4.2.1. Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması

Muhasebe politikalarındaki değişiklikler standartlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanacağı gibi, işletmelerin bazı nedenlerle politika değişikliklerine gitmelerinden kaynaklanabilir. Muhasebe politikalarındaki değişiklik

yeni bir standardın uygulanması söz konusu ise standartlarda belirtilen geçiş hükümlerine uygun bir şekilde yapılmalıdır. Bununla birlikte ilgili standartlarda herhangi bir geçiş hükmü yer almıyorsa, işletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük olarak uygulamalıdır (TMS 8, Md.19). Geçmişe dönük uygulama; yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politika hep kullanımdaymış gibi uygulanmasıdır (TMS 8, Md.15).

Geçmişe dönük uygulamaya ilişkin bazı temel adımlar bulunmaktadır bu adımlar aşağıdaki gibi açıklanabilir (Epstein ve Jermakowicz, 2010: 944; Aktaş, 2013:61);

Birinci Adım: Muhasebe politikalarının uygulanması nedeniyle işletme varlık ve yükümlülüklerinde meydana gelen değişikliğin önceki dönem finansal tablolarında gösterilmesi

İkinci Adım: Muhasebe politikalarının uygulanması nedeniyle, etkilenen her bir özkaynak kaleminin açılış tutarının düzeltilmesiyle (genellikle dağıtılmamış kar kaleminin açılış tutarının) ilk adımda yapılan düzenlemenin etkisinin dengelenmesi

Üçüncü Adım: Muhasebe politikalarına ilişkin yeni bir uygulamanın önceki dönem finansal tablolarına etkilerinin yansıtılması

Muhasebe politikalarına ilişkin geçmişe dönük uygulamalarda bazı kısıtlamalar bulunmaktadır. İşletme muhasebe politikasındaki değişikliğin döneme özgü veya kümülatif olarak değişikliğin etkisi belirlenemiyor ise geçmişe dönük uygulama yapılmaz (TMS 8, Md.23). Bununla birlikte işletme, bir veya birden çok döneme ilişkin karşılaştırmalı bilginin sunulduğu durumlarda muhasebe politikasındaki değişiklik ile ilgili döneme özgü etki uygulanmazsa, işletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük uygulamanın uygulanabilir olduğu en yakın dönemin başı itibarıyla ki bu cari dönem olabilir varlık ve yabancı kaynak hesaplarına uygulamalı ve özkaynakların tüm etkilenen kalemlerinin açılış bakiyelerinde buna paralel bir düzeltme yapılmalıdır (TMS 8, Md.24).

4.4.2.2. Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar

İşletmeler muhasebe politikalarındaki yapmış oldukları değişiklikleri yapılan değişikliğin nedeni ile birlikte bazı açıklamaları yapmaları gerekmektedir. Bu açıklamalar; yeni bir standardı uygulamanın cari ve geçmiş dönem finansal tablolarına etkisi olduğu hallerde bu etkinin gelecek dönemlere de etkisi olabileceği durumlarda ilgili düzeltmenin hesaplanmasının mümkün olmadığı durumlar haricinde, olan durumları kapsamaktadır. Örneğin; Borsa İstanbul da madencilik sektöründe faaliyet gösteren ihlas madencilik şirketinin 2014 yılı bağımsız denetim raporunda muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin yapmış olduğu açıklama şu şekildedir; TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Finansal Varlık ve Borçların Netleştirilmesi (Değişiklik) Değişiklik “muhasebeleştirilen tutarları netleştirme konusunda mevcut yasal bir hakkının bulunması” ifadesinin anlamına açıklık getirmekte ve TMS 32 netleştirme prensibinin eş zamanlı olarak gerçekleşmeyen ve brüt ödeme yapılan hesaplaşma (takas büroları gibi) sistemlerindeki uygulama alanına açıklamaktadır. Değişiklikler 1 Ocak 2014 ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemleri için geriye dönük olarak uygulanacaktır. Söz konusu standardın Grup’un finansal durumu veya performansı üzerinde önemli bir etkisi olmamıştır.¹

Yukarıdaki açıklamada görüleceği gibi işletme standarda ilişkin politika değişikliğini ve geriye dönük uygulama hakkında bilanço dipnotlarında açıklamada bulunmuştur. Diğer yandan TMS 8 muhasebe politikaları, muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına göre, yeni bir standart uygulandığında yapılması gereken açıklamaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür

¹ İhlas Madencilik Anonim Şirketi 01.01.2014 – 31.12.2014 Hesap Dönemine ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu, <https://www.kap.org.tr-tr/Bildirim/420010>; 23.03.2016.

- (a) Değişikliğe sebep olan standardın başlığı
- (b) Muhasebe politikası değişikliğinin varsa ilgili geçiş hükümlerine uygun olarak yapıldığı,
- (c) Muhasebe politikasında değişikliğin açıklaması,
- (d) Geçiş hükümlerinin varsa açıklaması,
- (e) Geçiş hükümlerinin varsa ileriki dönemlere olabilecek etkileri,
- (f) Mümkün olduğunca, cari ve sunulan her bir önceki dönem ile ilgili düzeltme tutarları,
 - (i) Her bir etkilenen finansal tablo kalemi için sunulmalıdır.
 - (ii) Şirket için “TMS 33 Hisse Başına Kazanç” Standardı geçerliyse asgari (adi hisse) ve sulandırılmış hisse başına kar tutarları tekrar hesaplanmalıdır.
- (g) Eğer mümkünse sunulmayan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme tutarları
- (h) Geçmişe dönük uygulama herhangi bir dönem veya dönemler için mümkün değilse bu duruma yol açan olaylar açıklanmalı ve muhasebe politikasındaki değişikliğin hangi tarihten itibaren ve ne şekilde uygulandığı açıklanmalıdır (TMS 8,Md.28).

4.4.3. Muhasebe Tahminleri ve Değişiklikler

İşletmeler finansal tabloların hazırlanma sürecinde bazı durumlarda faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle finansal tablo kalemlerini tam olarak ölçülemezler. Bu durum işletmeler tarafından tahmin edilebilir (TMS 8, Md.32). Muhasebe tahminleri, muhasebe uygulamaları içerisinde işletmenin yapısını da göz önünde bulundurarak, yaklaşık olarak finansal tablo kalemlerinin değerlerinin belirlenme sürecidir (Aktaş, 2013:68) Standartlarla uyumlu finansal tablo hazırlayanlar birçok muhasebe olayı konusu hakkında tahminlerde bulunmaları gerekmektedir. Örneğin; şüpheli alacaklar, kullanımdan kalkmış stoklar, amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri veya gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri, garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak örnek olarak verilebilir (TMS 8, Md.32).

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik; bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmelerdir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgidен veya gelişmeden kaynaklanır, dolayısıyla, hataların düzeltilmesi anlamına gelmez (TMS 8,Md.5).

Örneğin; A işletmesi, yüksek fiyatlı beyaz eşya ürünleri üretip satmaktadır. Tüm ürünler, 1 yıllık garanti kapsamındadır. İşletme, ürünler için garanti karşılığını önceki dönemlerdeki garanti kapsamındaki hizmet bilgileri doğrultusunda muhasebe kayıtlarına aktarmaktadır. 2011 yılı içerisinde A işletmesi, üretip sattığı araçların kusurlu olduğunu fark etmiştir. Bu nedenle, işletme söz konusu kusurlu üretilen araçlarla ilgili olarak 2012 yılında daha fazla garanti kapsamında talep geleceğini beklemektedir. İşletme bu beklenen artışı “muhasebe tahminindeki değişiklikler olarak kayıtlara almıştır. İşletmenin cari yılda garanti kapsamındaki talepler için ek karşılık ayrılması bir muhasebe tahmini değişikliğidir. Çünkü garanti karşılığının belirlenmesinde esas alınan konu, önceki dönemlerde garanti kapsamında verilen hizmetlerin dikkate alınmasıdır (Yükçü ve Gönen, 2012: 29).

Diğer yandan, uygulanan değerlendirme yönteminde yapılan bir değişiklik muhasebe tahmini değişikliği değil, bir muhasebe politikası değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde değişiklik, bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kabul edilir (TMS 8, Md.35).

4.4.4. Muhasebe Hataları

İşletmelerde muhasebe uygulamaları sürecinde gerekli kontrol ve denetimin yapılmasına rağmen çeşitli muhasebe hatalarıyla karşılaşmaktadır. Hatalar; işlemsel bir yanlışlık olabileceği gibi, olayların yanlış değerlendirilmesi, muhasebe politikalarının uygulanmasında yanlışlık, yolsuzluk veya bilinçli olarak yapılmış hatalar olabilmektedir (Gürdal, 2006:9).

Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS'ye uygun değildir (TMS 8, Md.41). Diğer yandan, işletme önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir.

Düzeltilme işlemini;

(a) hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarlarını yeniden düzenleyerek veya

(b) hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve özkaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilmelidir (TMS 8, Md.42).

Örneğin; B işletmesi, 2013 yılı finansal tablolarını düzenlerken, 2012 yılında bilgi işlem sisteminde oluşan bir hata nedeniyle ürün maliyetlerinin hatalı hesaplandığını belirlemiştir. Bu hatanın 2012 yılı finansal tablolarında satılan malın maliyetinin olması gerektiğinden 50.000 TL daha düşük ve ticari mal stoklarının olması gerektiğinden 50.000 TL daha yüksek raporlanmasına neden olduğu belirlenmiştir. İşletme yönetimi TMS'ye uygun bir şekilde geriye dönük uygulama gerçekleştirmeye karar vermiştir. Geçmiş dönem hataları ile ilgili düzeltmeler geçmiş yıllar karları hesabı üzerinden yapılır. Bu nedenle, önceki yılda satışların maliyetine kaydedilerek gider yazılması gereken 50.000 TL'lik tutar geçmiş yıllar karlarının 1 Ocak 2013 tarihli değerinden indirilir. Ayrıca stoklardaki 50.000 TL'lik azalış ta ticari mallar hesabından düşülür ''(Demir ve Bahadır, 2011:151; Yükçü ve Gönen, 2012:33).

5. MUHASEBE POLİTİKA TERCİHLERİNİN BELİRLENMESİ VE AÇIKLAMA DÜZEYİNE ETKİ EDEN DEĞİŞKENLERİN AMPİRİK ANALİZİ

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın uygulama bölümünü oluşturan iki temel duruma odaklanılmıştır. Bu temelde uygulamanın birinci bölüm araştırma kapsamında incelenen sektörlerin muhasebe politikalarının açıklama düzeyine etki eden değişkenler arasındaki ilişkinin yıllar itibari ile panel veri analizi yöntemi ile belirlenmesidir. Uygulamanın ikinci bölümünde ise araştırma kapsamında incelenen sektörlerin bazı kritik muhasebe politika tercihleri ile çalışma kapsamında incelenen muhasebe standartlarının açıklama düzeylerinin belirlenmesine çalışılacaktır. Bu amaçla çalışmanın bu bölümünde, araştırmanın amacını, kapsamını, kısıtlarını, araştırmanın yöntemi, veri seti ve değişkenler açıklanacaktır.

5.1. Araştırmanın Amacı

Artan rekabet ile birlikte genişleyen ticari ilişkiler işletmelerin ticari faaliyetlerini yönetme alışkanlıklarını etkilemektedir. İşletmeler içinde buldukları pazardan daha fazla pay alabilme ve piyasadaki pozisyonlarını koruyabilmek için güçlü finans kaynaklarına ihtiyaç duymaktadırlar. İşletmeler ihtiyaç duydukları finansman kaynaklarını kendi öz sermayelerinden temin edilebilecekleri gibi tasarruflar sahiplerinin yatırımlarını kullanarak da finanse etmektedirler. İşletmelerin bu finans kaynaklarını ulaşabilmeleri ve varlıklarını devam ettirebilmeleri için kendi finansal durumlarına ilişkin bilgileri kamuoyuna şeffaf bir şekilde açıklamak durumundadırlar. Bu durum işletmelere yeni kurulan ekonomik düzende sahip oldukları bilgi kaynakları ile daha verimli çalışabilme ve rekabet avantajlarını kullanmayı sağlayacaktır. Bu açıdan işletmeler yapmış oldukları ticari faaliyetlerine ilişkin finansal ve muhasebe bilgilerini evrensel kurallar çerçevesinde bilgi kullanıcılarına açıklamak durumundadırlar. İşletmeler muhasebe bilgilerinin oluşma yani kayıt ve raporlama süreçlerinde bazı tercihlerde bulunmaktadırlar. Bu tercihler muhasebe politikaları olarak ifade edilmektedir. Muhasebe politikaları, temelde muhasebenin temel kavramları, finansal raporlama ve muhasebe standartları çerçevesinde işletmelerin finansal tabloların düzenlemesine yön veren esaslardır. Muhasebe politikaları muhasebenin temel kavramları gereğince işletmelerin finansal tabloların karşılaştırılabilir olabilmesi için işletmeler tarafından tercih edilen politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanması öngörmektedir. Bununla birlikte muhasebe standartları işletmelere kendi özgü durumlarına göre bazı muhasebe politikalarının uygulamasında zorunlu, bazılarında alternatifli seçim hakkı sunmaktadır. İşletmeler finansal durumlarına ilişkin güvenilir bilgi sunumu için, kendi değişen durumlarına göre muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Standartlara göre politika değişiklikleri finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ve işletmenin gerçek durumunu göstermesi açısından çok önemlidir. Bu nedenle işletmeler politika değişikliklerini ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgileri finansal bilgi kullanıcılarına finansal tablolar ve dipnot açıklamaları ile sunmaktadırlar.

Dipnotlar, finansal raporlama sürecinde işletmeye özgü durumları ve aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde açıklanması gereken zorunlu bilgilerin sunulduğu finansal tabloların ek bir parçası olarak kabul edilmektedir. Dipnot bilgileri başta yatırımcılar olmak üzere finansal tablo bilgi kullanıcılarına karar alma sürecinde işletme hakkında daha detaylı bilgi almalarına olanak sağlamaktadır. Dipnotlarda açıklanan bilgilerin seviyesi aynı zamanda işletmelerin Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartlarına uyum derecesini ortaya koymaktadır. Bir işletmenin dipnot açıklama seviyesinin belirlenmesi için literatürdeki çalışmalarda genelde 'Açıklama Endeksi' oluşturulduğu görülmüştür.

Açıklama Endeksi bir işletmenin açıklaması yapması gereken durumlara ilişkin bilgi verme düzeyinin tespit etmeye çalışmaktadır (Cooke ve Wallace 1989:47).

Açıklama Endeksi aynı zamanda işletmelerin finansal tablolarında Muhasebe ve Raporlama Standartlarına uyumun derecesini bir başka ifade ile açıklama düzeylerini göstermektedir.

Bu çalışmanın temel amacı, araştırma kapsamındaki sektörlerin bazı kritik muhasebe politikaları tercihleri ve açıklama düzeylerinin belirlenmesi ile birlikte açıklama düzeyine etki eden değişkenlerin tespit edilmesidir. Bu kapsamda, Kamuoyu Aydınlatma Platformundan bilgilerine ulaşılabilen Borsa İstanbul'da 21 farklı sektörde faaliyet gösteren 235 firmanın 2012-2013-2014 yılları finansal tablolarına ait dipnotlarında bulunan 10 muhasebe standardında yer alan 45 farklı muhasebe politika açıklaması incelenmiştir. Çalışma kapsamında politikaların açıklama düzeyine göre oluşturulan "açıklama endeksi" bağımlı değişken olarak kabul edilmiş, işletme yaşı, işletme büyüklüğü, aktif büyüklüğü, 4 büyük denetçi, denetim firması değişikliği, baş denetçi değişikliği gibi bağımsız değişkenler arasındaki ilişki panel veri regresyon analizi yöntemi ile test edilmiştir. Ayrıca çalışmada araştırma kapsamındaki sektörlerin yıllara göre önemli bazı kritik muhasebe politika tercihleri ve belirlenen muhasebe politikalarına ilişkin açıklama düzeyleri frekans dağılımı yöntemi ile sektör ve yıl bazında karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Araştırmanın çalışma aşamaları aşağıda belirtilen kapsamda gerçekleştirilmiştir.

5.2. Araştırmanın Kapsamı

Çalışma kapsamının belirlenmesinde iki temel durum söz konusudur. Birinci durum çalışmaya dahil edilecek sektörlerin belirlenmesi, ikinci durum çalışmada incelenecek muhasebe standartları ile politika tercihlerini ortaya koyan muhasebe politikalarının belirlenmesidir. Her iki durum içinde literatürdeki çalışmalar ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve çalışmanın kendine özgü yapısı içerisinde yukarıda belirtilen durumlar aşağıda açıklanmıştır.

Çalışmanın örneklem kümesini belirlemek amacı ile araştırmaya dahil edilecek sektörlerde bulunan şirketler için ön bir çalışma yapılmıştır. Araştırma kapsamında Borsa İstanbul'da sektörlerde bulunan şirketlerin finansal tablolarına ilişkin bağımsız denetim raporlarında yer alan dipnotlar içerisinde önemli muhasebe politikaları başlığı altında bilgiler taranmıştır. Yapılan çalışma sonucunda önemli muhasebe politikaları başlığı altında bulunan kesintisiz açıklama yapılan muhasebe ve raporlama standartlarına ilişkin muhasebe politikaları açıklamaları ile bunları açıklayan şirketler ve sektörler belirlenmiştir. Ayrıca araştırmanın tutarlığı ve Borsa İstanbul da faaliyet gösteren tüm şirketlere ve sektörlerle ulaşmak zaman ve teknik açıdan zor olacağından çalışma 2012-2013-2014 yılları ait kesintisiz bilgilerine ulaşılabilen aşağıda tablo 5.1 belirtilen 21 sektöre ait toplam 235 şirket ile sınırlandırılmıştır. Araştırma kapsamındaki şirketlerin ayrıntılı bilgileri Ek 1' de verilmiştir. Çalışma kapsamında incelenecek 10 muhasebe standardı ve 45 alt konu başlığı aşağıda tablo 5.2'de açıklanmıştır. Diğer yandan çalışmaya örnek olabilecek literatürdeki muhasebe standartlarına ilişkin politika açıklamaları düzeyleri ile belirlenen bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesi için yapılan çalışmalar incelediğinde; Raithatha ve Bapat tarafından Hindistan'daki Bombay borsası üzerine yaptıkları çalışmada, Bombay borsasında kayıtlı toplam 4200 şirket içerisinde 234 şirketin 2009 yılına ilişkin 29 muhasebe standardının açıklama düzeyi ile diğer değişkenler arasındaki ilişkiyi belirlemeye çalışmışlardır (Raithatha ve Bapat, 2014:159). Rajhi tarafından yapılan çalışmada ise NYSE Euronext borsasında hisseleri işlem gören 118 Fransız şirketinin 2009,2010 yıllarına ait 10 muhasebe standardı üzerinden açıklama düzeyini belirlemeye çalışmıştır (Rajhi, 2014:2). Bahadır ve Demir tarafından Borsa İstanbul da kayıtlı 168 imalat şirketi üzerine 2011 yılına ilişkin yaptıkları çalışmada 5 temel konu üzerinden açıklama düzeyini ile diğer bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi belirlemeye çalışmışlardır (Volkan ve Demir, 2014:14).

Literatürde muhasebe politikalarının belirlenmesine ilişkin yapılan çalışmalar incelediğinde ise; Esen ve Sakin tarafından, dipnot açıklama yükümlülüklerine uyum: İMKB 100 endeksinde yer alan 61 reel sektör firmalarının durumu üzerine bir araştırma başlıklı çalışmada; Stoklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Kur Değişimlerinin Etkisi, Hisse Basına Kazanç, Ertelenmiş Vergi, Nakit Akış Tablosuna ilişkin 27 alt muhasebe politika açıklamalarını incelemişlerdir (Esen ve Sakin 2009).

Öztürk tarafından yapılan bir diğer çalışmada, 2008-2009 yılları Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya, Avustralya ve Türkiye şirketleri üzerine 32 muhasebe ve finansal standardının sunumuna ilişkin, muhasebeleştirilmeye, ölçüme, değerlemeye ve açıklamaya ilişkin olarak seçilen muhasebe politikalarını araştırmıştır (Öztürk, 2011).

Yılmaz tarafından, tek yıla ait Türkiye'deki halka açık konaklama şirketlerinin muhasebe politikalarının belirlenmesi için yapılan çalışmada; stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, kur değişiminin etkileri, borçlanma maliyetleri, varlıklarda değer düşüklüğü, karşılıklar, koşullu borçlar, koşullu varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar standartları açısından incelenmiş ve hangi politikaları uyguladıkları belirlenmeye çalışılmıştır (Yılmaz, 2013).

Genel olarak çalışmanın kapsamı literatürdeki çalışmalarla birlikte değerlendirildiğinde araştırma kapsamındaki sektör ve şirket sayısı açısından literatürle tutarlı olduğu düşünülmektedir. Ayrıca diğer çalışmalardan farklı olarak çalışmanın tek bir yıla odaklanmayıp 2012, 2013,2014 yıllarını içermesi ve muhasebe standartlarına bağlı politika açıklama düzeyleri ile belirlenmiş değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olup olmadığı ve bu ilişkinin yönünün ve derecesinin ne şekilde olduğunu ortaya koyabilmek açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Diğer yandan, muhasebe politika tercihlerinin belirlenmesi ve açıklama düzeyleri ile birlikte incelenmesi çalışmayı diğer çalışmalardan özgün kılacağı savunulabilir.

Tablo 5.1 Araştırma Kapsamındaki Sektörler ve Şirket Sayıları

S.No	Sektörler	Araştırmaya Dâhil Edilen Şirket Sayısı	Yüzde
1	Maden	6	2,55
2	Gıda İçecek	29	7,29
3	Dokuma-Giyim	24	6,50
4	Kâğıt Sanayii	7	2,03
5	Basım Ve Yayın	8	2,37
6	Kimya Sanayii	6	1,82
7	Rafineri	14	4,32
8	Lastik –Plastik	6	1,94
9	Taş-Toprak Sanayii	14	4,61
10	Demir Çelik	6	2,07
11	Metal Sanayii	8	2,82
12	Elektrik-Makine	28	10,14
13	Taşıt Araçları	13	5,24
14	Enerji	5	1,08
15	İnşaat	6	1,31
16	Toptan Ticaret	6	1,32
17	Perakende Ticaret	14	3,13
18	Otelcilik	11	2,54
19	Ulaştırma	6	1,42
20	Haberleşme	2	0,48
21	Teknoloji-Bilişim	16	3,86
TOPLAM		235	100

Tablo 5.2. Araştırma Kapsamında İncelenen Muhasebe Politikaları

Standartlar	Araştırma Kapsamında İncelenen Politika Konuları	Araştırma Kapsamında İncelenen Politika Sayıları
TMS 2	Stok Maliyeti Belirleme Yöntemlerine İlişkin Açıklamalar	1
TMS 8	Önemli Muhasebe Değerlendirme, Varsayımlara İlişkin Açıklamalar Henüz Yürürlüğe Girmemiş ve Erken Uygulanması Benimsenmemiş Standartların Etkisi,Uygulama Tarihi ile Mevcut Önceki Standartlara Getirilen Değişiklikler ve Yorumlar Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Açıklamalar	3
TMS 12	Cari Dönem Vergi Varlık ve Yükümlülüklerine İlişkin Standarda Geçen Açıklamalara İlişkin Bilgi Sunumu Vergi Gideri/ Gelir ile Muhasebe Karı Arasındaki Mutabakat Çalışmasına İlişkin Bilgi Sunumu Ertelenen Vergi Varlığına İlişkin Standarda Geçen Açıklamalara Göre Bilgi Sunumu Ertelenen Vergi Yükümlülüğüne İlişkin Standarda Geçen Açıklamalara Göre Bilgi Sunumu Ertelenen Vergiye Konu Olan Geçici Farklar ve Ertelenen Vergi (yükümlülükleri)/Varlıkları (hesap Kalemleri) İlişkin Bilgi Sunumu Ertelenmiş Vergiye Konu Edilmiş İndirilmemiş Mali Zararların İtfa Tarihleri İtibariyle Vade Analizine İlişkin Bilgi Sunumu Cari Dönem ve Önceki Dönem Vergi Karşılığı,Vergi Gideri ve Ertelenen Vergi Geliri (gideri) İlişkin Bilgi Sunumu	7
TMS 16	Amortisman Seçimi Yöntemlerine İlişkin Açıklamalar Maddi Duran Varlık Değerleme Yöntemlerine İlişkin Açıklamalar	2
TMS 18	Hasılatın Ölçümüne İlişkin Açıklamalar (Gerçeğe Uygun Değer) Gelire İlişkin Bilgilerin Sunumu Hizmet Sunumuna İlişkin Açıklamalar (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi) Faiz Gelirine İlişkin Açıklamalar (Etkin Faiz Yöntemi) İsim Haklarına İlişkin Açıklamalar (Tahakkuk Esası) Temettü Gelirine İlişkin Açıklamalar (Hissedarların Tahsil Etme Zamanına Göre)	6
TMS 21	Geçerli Para Biriminde Raporlama İlişkin Bilgi Sunumu İşlem Tarihindeki Geçerli Kur Kullanımına İlişkin Açıklamalar Yabancı Para Parasal Kalemler Kapanış Kuruna Göre İşlem Açıklamaları Tarihi Maliyet Cinsinden Ölçülen Parasal Olmayan Kalemler İşlem Tarihindeki Döviz Kurunun Kullanımına İlişkin Bilgi Sunumu Gerçeğe Uygun Değerden Ölçülen Parasal Olmayan Kalemler İçin Gerçeğe Uygun Değerin Ölçüldüğü Tarihteki Döviz Kuruna İlişkin Bilgi Sunumu Kur Farklarının Oluştukları Dönemdeki Kar ya da Zararda Raporlanması	6
TMS 23	Kredilerin İşlem Giderlerine İlişkin Açıklamalar Kredilerin Takip Eden Dönemlerde Uygulanan Faiz Yöntemine İlişkin Açıklamalar Özellikli Varlığa İlişkin Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesine İlişkin Bilgi Sunumu Diğer Borçlanma Maliyetlerinin Oluştukları Dönemde Gider Olarak Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bilgi Sunumu Cari Dönemde Aktifleştirilmiş Borçlanma Maliyetine İlişkin Bilgi Sunumu	5
TMS 36	Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Uygulanan Politikalar Hakkında Bilgi Sunumu Varlığın Defter Değerinin Geri Kazanılabilir Tutarını Aşmış Olma Durumuna İlişkin Bilgi Sunumu Değer Düşüklüğü Testi Uygulamasına İlişkin Bilgi Sunumu Nakit Üreten Birimlere İlişkin Bilgi Sunumu Değer Düşüklüğü Kaybının Gelir Tablosunda Raporlanmasına İlişkin Bilgi Sunumu	5
TMS 37	Karşılık Tutarlarının Defter Değeri, Dönem Başı ve Sonu ile Dönem İçine İlişkin Bilgi Sunumu Paranın Zaman Değerinin Etkisi Olduğu Durumlarda (Bugünkü Değer Yöntemi) İlişkin Bilgi Sunumu En Gerçekçi Tahmini Esas Alınması İlişkin Bilgi Sunumu Beklenen Değer Yöntemine İlişkin Bilgi Sunumu Karşılıkların Finansal Tablolara Alınabilme Şartları İçin Bilgi Sunumu Koşullu Yükümlülüklerin Dipnotlarda Açıklanmasına İlişkin Bilgi Sunumu Koşullu Varlıkların Dipnotlarda Açıklanmasına İlişkin Bilgi Sunumu Kesin Olarak Ekonomik Faydaya Dönüşen Koşullu Varlıklara İlişkin Bilgi Sunumu	8
TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlık Değerleme Yöntemlerine İlişkin Bilgi Sunumu Maddi Olmayan Duran Varlık Amortisman Seçimi Yöntemlerine İlişkin Bilgi Sunumu	2
10	Toplam	45

5.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın tek temel kısıt olduğu düşünülmektedir. Bu durum çalışma kapsamında incelenen 10 muhasebe standardı ve standartlara ilişkin 45 alt muhasebe politikası ile sınırlandırılmasıdır.

5.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada, çalışma kapsamında belirlenmiş sektörlerde bulunan şirketlerin muhasebe standartlarını açıklama düzeyi ile işletme yaşı, satışlar, işletme büyüklüğü, 4 büyük denetçi, denetim firması değişikliği, baş denetçi değişikliği gibi belirlenmiş değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olup olmadığı, bu ilişkinin yönünün ve derecesinin ne şekilde olduğunu ortaya koyabilmek için panel veri analizi regresyon yöntemi uygulanmıştır. Araştırmanın örnekleme 235 şirkete ait 2012, 2013,2014 yılları arasında 3 yıllık eş zamanlı verilerden oluşması nedeni ile panel veri özelliği taşımaktadır. Diğer bir ifade çalışma kapsamındaki veriler, her yatay kesit veri için bir zaman serisi içeren özelliği birlikte taşımaktadır. Bu nedenle verilerin uygulamasında panel regresyon denklemi kurulmuş ve regresyon denklemi E-Views 7.1 istatistik paket programı kullanılarak test edilmiştir. Ayrıca çalışmada belirlenen açıklama endeksinden elde edilen bilgiler kapsamında sektörlerde bulunan şirketlerin bazı önemli muhasebe politika tercihleri ile muhasebe politikaları ve standartlara ilişkin açıklama düzeyleri frekans dağılımı yöntemi ile analiz edilmiştir.

Çalışmanın bu kısmında araştırmanın ekonometrik alt yapısını oluşturan panel veri analizi hakkında genel bilgiler verilecek olup, daha sonra çalışmada kullanılan bağımlı ve bağımsız değişkenlere ilişkin bilgiler ile veri setinin hazırlanmasında takip edilen yöntem hakkında açıklama yapılacaktır.

5.4.1. Panel Veri Analizi

Ekonometride temelde panel kelimesi “zaman boyutu ve zamansal olmayan bir boyuta sahip veri kümeleri anlamına gelmektedir” (Ahn ve Moon, 2001:1; Uğur, 2009: 35). Panel veri diğer bir ifade ile “ekonomik bir ilişkinin belirlenmesinde model kapsamındaki diğer değişkenlerle ilişkili olabilen ve gözlenemeyen bireysel özel etkileri kontrol etme çabasıdır” (Hausman ve Taylor, 1981: 1377; Ayaydın, 2012: 121).

Panel veride, uzunlamasına (longitudinal) elde edilen veriler yatay kesit veri ile zaman serisi verisinin birleşiminden oluşmaktadır. Bununla birlikte panel verilerdeki gözlemler aynı zaman boyutunda aynı birimlerden elde ediliyorsa panel veri adını almaktadır. Bu anlamda panel veri kısaca, her yatay kesit veri için bir zaman serisi içeren veri olarak tanımlanabilmektedir (Wooldridge, 2013: 10).

Genel olarak panel verilerin basit fonksiyonel gösterimi aşağıdaki eşitlikteki gibidir;

$$y_{it} = \beta_{1it} + \beta_{2it}X_{2it} + \dots + \beta_{kit}X_{kit} + e_{it} \quad i = 1,2, \dots, N ; t = 1,2, \dots, T \quad (5.1)$$

Modelde, $i=1,2,\dots,N$ kesit birimini ve $t=1,2,\dots,T$ de zaman dönemini göstermektedir. Bu modelde “Y bağımlı değişkeni, X açıklayıcı değişkeni (k-1 adet) ve ϵ (epsilon işareti) sıfır ortalama ve sabit bir varyansa sahip hata terimini göstermektedir” (Matyas ve Sevestre, 1996:27).

Panel veriler, paneli oluşturan kesit boyutu (N) ve zaman boyutu (T)’ uzunlukları göz önünde bulundurularak iki farklı şekilde ifade edilmektedir. Kesit boyutu (N)’ nin, zaman boyutu (T)’den daha büyük, olduğu paneller birinci durumu ifade etmektedir. Bu “panellerde T , sabit iken N , sonsuza ($N \rightarrow \infty$) gider. Bu tür panel veriler, kısa ya da mikro panel olarak adlandırılır”. Diğer bir durum, kesit boyutu (N)’ nin, zaman boyutu (T)’ ye göre daha düşük olduğu durumdur. Birinci durumdan farklı olarak burada zaman boyutu (T) , kesit boyutu (N)’den daha büyüktür. “Bu panellerde N , sabit iken T , sonsuza ($T \rightarrow \infty$) gider. Bu tür panel veriler, uzun ya da makro panel olarak ifade edilir”(Dağlıoğlu, 2016: 20).

Panel veri setlerinde, her yatay kesit veri için bir zaman serisi içeren özelliği birlikte incelemesi diğer ekonometrik analizlerden ayıran temel özelliğidir. Bununla birlikte birçok farklı özelliklere sahip panel verilerinden söz etmek mümkündür. Panel veri türlerini aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Tatoğlu, 2013);

- ✓ Dengeli ve Dengesiz Paneller
- ✓ Dönüşlü Paneller
- ✓ Yapay Paneller
- ✓ Heterojen Paneller
- ✓ Dinamik Paneller
- ✓ Durağan Olmayan Panel Veri Modelleri

Panel veride zaman serisi ve yatay kesit veri gözlemlerinin eş zamanlı olarak yer alması sebebiyle panel veri araştırmacıya daha fazla veri ile çalışma imkanı vermektedir. Bu durumda gözlem sayısı ve dolayısıyla serbestlik derecesi artmaktadır. Böylece açıklayıcı değişkenler arası çoklu doğrusal bağlantının derecesi azalmakta ve ekonometrik tahminlerin etkinliği ve güvenilirliği artmaktadır. Ayrıca panel veri kullanımı, sadece yatay kesit ya da zaman serisi verileri ile çözülemeyecek ekonomik sorunların analiz edilmesine de olanak tanımaktadır (Baltagi, 2001:4-5). Örneğin, bir şirketin büyüklüğü, yaşı ve gibi kendine özgü durumları ile şirketin kontrolü dışında gerçekleşen ekonomik değişkenleri (kur farkları, faiz oranları, enflasyon) gibi zamana bağlı dışsal etkiler ile şirketin performansı arasındaki ilişki panel veri analizi yapılarak tahmin etmek mümkündür (Baltagi, 2001:6).

5.4.1.1. Panel Veri Regresyon Modelinin Açıklanması

Panel veri kullanılarak oluşturulan regresyon modelleri, panel veri regresyon modelleri olarak adlandırılmaktadır. Diğer bir ifade ile panel veri regresyon modeli, yatay kesit ve zaman serisi verilerini bir araya getirerek bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkileri gösteren ekonometrik bir model olarak kabul edilmektedir (Wooldridge, 2002:247).

Temel bir panel doğrusal regresyon modeli aşağıdaki gibi gösterilebilir:

$$y_{it} = \alpha + \beta X_{it} + u_{it} \quad i = 1, \dots, N \quad t = 1, \dots, T_i \quad (5.2)$$

Modelde α sabit terimi ve β eğimi ifade eden sabit regresyon katsayılarıdır. i ($i=1, \dots, N$); kadar kesit birimleri ifade etmektedir. Örneğin; hane halkları, bireyler firmalar, ülkeler gibi, t ($t=1, \dots, T_i$), kesit birimlerin gözlemlendiği zamana ilişkin aralık noktasını göstermektedir. X_{it} , bağımsız değişkenin i . kesit birimi üzerinde t . zaman noktasında ölçülmüş değerini gösterir. u_{it} ise bağımlı değişken üzerinde etkisi olan ve modele etki eden, modele dahil edilmiş ya da dahil edilemeyen hata terimini gösteren değişkenleri ifade etmektedir (Dağlıoğlu, 2016: 21).

Panel veri analizinde, modelin hem zaman boyutu hem de kesit veriler boyutu ele alınarak panel regresyon ile tahminin yapılması gerekmektedir. Modeller panel regresyonda, rassal etkili ya da sabit etkili panel regresyon modelleri olarak temelde iki gruba ayrılmıştır (Baltagi, 2005: 18-19). Bu iki panel regresyon modeli dışında, havuzlanmış panel veri regresyon yöntemi bulunmaktadır. Çalışmanın kapsamı gereği, aşağıda sabit etkililer ve rassal etkililer (tesadüfi etkiler) modelleri açıklanacaktır.

5.4.1.1.(1). Sabit Etkiler Modeli (Fixed Effect Model)

Sabit etkiler regresyon modeli, zamana göre değişmeyen fakat birime göre değişkenlik gösteren değişkenler çıkarıldığı zamanda çıkarılan değişkenlerin kontrolüne olanak tanıyan bir yöntemdir (Stock ve Watson, 2007: 354).

Sabit etkili modelde, birimlerde meydana gelen değişiklikler sabit katsayıda farklılıklar meydana getirmektedir. Eğime ilişkin değişkenler tüm yatay kesit birimler için aynı ($\beta_i = \beta$) iken, sabit değişken birim etki içermesi sebebiyle birimden birime değişmektedir. Bir başka ifade ile sabit terim her bir yatay kesit birim için farklı değerler alır, dolayısıyla birimler arası farklılıklar sabit terimdeki farklılıklar ile ifade edilir. Bu sebeple sabit katsayı, sabit bir değişken gibi kabul edilir ve bu modellerde bağımsız değişkenlerin, hata teriminden bağımsız olduğu çıkarımı yapılmakla birlikte, birim etki ve bağımsız değişkenler arasında ilişki olduğu kabul edilir (Arellano, 2003: 11). Bununla birlikte bir sabit etkiler modeli aşağıdaki gibi gösterilebilir:

$$Y_{it} = \alpha_i + \beta_1 X_{1it} + \beta_2 X_{2it} + \dots + \beta_k X_{kit} + u_{it} \quad (5.3)$$

Modelde görüldüğü gibi sabit terim zamana göre değil, birime göre değişmektedir (Asteriou ve Hall: 2007: 346). Sabit etkiler modelinin tahmini çeşitli yöntemlerle yapılabilmektedir. Bunlar; Gruplar Arası Tahmin, Havuzlanmış En Küçük Kareler, Genelleştirilmiş En Küçük Kareler ve En Çok Olabilirlik yöntemleridir (Tatoğlu, 2013: 8-11).

Sabit etkili modelleri kullanırken bazı durumların göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Uyar, 2015: 70);

Sabit etkiler modelinde her bir birimin etkisi kukla değişkenler yardımıyla ayrı ayrı tahmin edildiğinden, çok sayıda kukla değişken modelde kullanılmaktadır. Bu durumda serbestlik derecesi probleminin oluşmasına neden olabilmektedir.

Modelde çok fazla değişkenin olması daima çoklu doğrusal bağlantı problemi ortaya çıkma olasılığını artırır. Sonuçta tahmin edilen parametrelerin tam ve doğru tahminlerini elde etmek zorlaşacaktır.

Modellerde yer alan cinsiyet, ırk, renk gibi nitel faktörler zamanla değişmemektedir. Bu değişkenlerin eğim ve/veya kesmenin birimler ve zaman boyunca değiştiğini ileri süren modellerde kullanılması doğru olmayacaktır. Diğer bir ifadeyle zamanla değişmeyen açıklayıcı değişkenlerin modele dahil edilmesi durumunda, sabit etkiler modelini kullanmak uygun olmayacaktır.

Hata teriminden kaynaklanan birçok durum meydana gelebilmektedir. Hata varyansı tüm kesit birimlerinde homoskedastik olabileceği gibi heteroskedastik de olabilir ve her bir birim için zaman boyunca otokorelasyonsuz veya otokorelasyonlu olabilir. İlgili zaman için bir birimin hata terimi diğer birim veya birimlerin hata terimleri ile korelasyonlu olabilir. Hata terimi ile ilgili birden fazla sorun aynı anda bir modelde yer alabilir.

5.4.1.1.(2). Rassal Etkiler Modeli (Random Effect Model)

Rassal etkiler regresyon modeli, sabit terim katsayılarının yatay kesit birimlerine bağlı olarak dağılmak yerine, rassal olarak dağıldığını varsaymaktadır. Bu durumda sabit terim katsayıları ülke etkilerinden bağımsız olarak dağılacaklardır (Greene, 2002: 694). Bir başka ifade ile birim etkinin bağımsız değişkenlerle ilişkisiz olması durumunda model tesadüfi etkiler modeli olarak ifade edilmektedir (Ayaydın, 2012:122). Tesadüfi etkiler modeli, sadece kesit birimler arasındaki farklılıkları ele alıyorsa, tek yönlü tesadüfi etkiler modeli, her iki boyuta göre meydana gelen farklılıkları ele alıyorsa çift yönlü tesadüfi etkiler modeli olarak adlandırılır (Hsiao, 2003: 31). Rassal etkiler regresyon modeline ilişkin incelenmesi gereken ilk model aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

$$Y_{it} = \beta_{0i} + \beta_{1i} X_{1it} + \beta_{2i} X_{2it} + \dots + \beta_{ki} X_{kit} + \mu_i + u_{it} \quad (5.4)$$

$$i = 1, 2, \dots, N \quad t = 1, 2, \dots, T$$

Rassal etkiler modelinde birime ilişkin etki sabit olmadığı için sabit gözlem içerisinde değil, hata payı içerisinde yer almaktadır. Bu sebeple hata terimi $v_{it} = u_{it} + \mu_i$ şeklinde açıklanmaktadır. Modele ilişkin hataları u_{it} gösterirken, μ_i ise zamana göre birimler arasındaki farklılıkları ve değişimi göstermektedir. Buradan hareketle rassal etkiler modeli aşağıdaki gibi ifade edilebilmektedir (Hsiao, 2003: 34-35).

$$Y_{it} = \beta_{0i} + \sum_{k=1}^K \beta_{ki} X_{kit} + (u_{it} + \mu_i) \quad (5.5)$$

Rassal etkiler modelinde temel nokta katsayıların ülkeye veya zamana göre değil, ülkelere göre özel bileşenlerin bulunması ve bunların rassallık göstermesidir. Rassal etkiler modeli, ülkeler ve zamana göre meydana gelen farklılıkların etkisini değil aynı zamanda gözlenen örnek dışındaki etkileri de dikkate almaktadır (Hsiao, 2003: 31).

5.5. Değişkenlerin ve Veri Seti Açıklanması

Çalışmanın bu bölümünde analizi içeren bağımlı ve bağımsız değişkenlerin içerikleri ve kısaltmaları ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır. Ayrıca veri toplama tekniği ilişkin bilgiler verilerek olup veri setinin oluşumu hakkında açıklamalar yapılacaktır.

5.5.1. Bağımlı Değişkenin Açıklanması

Çalışma kapsamında bağımlı değişkenin oluşturulması için literatürde bulunan Açıklama Endeksi (disclosure index) yöntemi kullanılmıştır.

Açıklama Endeksi bir işletmenin açıklaması yapması gereken durumlara ilişkin bilgi verme düzeyinin tespit etmeye çalışmaktadır (Cooke ve Wallace, 1989: 47). Bir başka ifade ile işletmelerin finansal tablolarında muhasebe ve raporlama standartlarına ilişkin muhasebe politikalarını yani dipnotlardaki işletmelere özgü durumların açıklama düzeylerini göstermektedir.

Açıklama Endeksinin hesaplanmasında ağırlıklı ve ağırlıksız olmak üzere temelde iki yöntem bulunmaktadır. Ağırlıklı yöntem, açıklama yapılması gereken bilgiler arasında derecelendirme yapılmasını yani bilgiler için bir ağırlık verilmesini ifade etmektedir. Bu yöntemde her bir açıklama maddesi 0'dan 1'e kadar bir değer almaktadır (Cooke, 1989: 115).

Örneğin; stok maliyeti belirleme yöntemlerine ilişkin muhasebe politikaları açıklamalarında kullanılan 4 maliyet belirleme yöntemi (Fifo, gerçek parti maliyet, ortalama maliyet, hareketli ortalama maliyet) bulunmaktadır. Bu maliyet yöntemlerine ilişkin dipnotlarda yapılan açıklamalar değerlendirilirken maliyet yöntemlerinin eşit puanlamasına yerine öznal olarak, Fifo yöntemi ve gerçek parti maliyet tercih edilmesi durumunda '1', diğer yöntemler seçilmesi durumunda (ortalama maliyet, hareketli ortalama maliyet gibi) '0' değerinin verilmesidir.

Cooke (1989)'a göre ağırlıksız yöntemde, her bir dipnot açıklama yükümlülüğü eşit önemde kabul edilmektedir. Bu yöntemde göre dipnot açıklanması gereken bir bilgi için açıklama yapılması durumunda '1' değeri verilirken, açıklama yapılmaması durumunda '0' değeri verilmektedir. Bununla birlikte açıklaması incelenen bilgi kullanılabilir bilgi değilse değerlendirmeye alınmamaktadır.

Örneğin; "finansal kiralama yolu ile varlık temin eden firma için finansal kiralama ile ilgili bilgilerin finansal raporlarda açıklanması gerekirken, finansal kiralama yapmayan firma için finansal kiralama ile ilgili bilgilerin açıklanması beklenmez, bu sebeple bu firmalar için bu bilgiler kullanılmayan bilgi olarak kabul edilir ve değerlendirmeye alınmamaktadır" (Çürük, 2004:156). Ağırlıksız yöntemin ağırlıklı yöntemden temel farkı modelin öznal değerlendirmelerden uzak olmasıdır (Kamran ve Curtis, 1999: 36; Esen ve Sakin, 2009).

Çalışmada birçok araştırmacı tarafından (Cooke, 1989; Soh, 1996; Al-Modahki, 1996; Çürük, 2004; Esen ve Sakin, 2009; Rajhi, 2014) sıklıkla kullanılan ağırlıksız yöntem kullanılacaktır. Bu yöntemle ilişkin modeli gösteren denklem aşağıdaki gibi gösterilebilir (Rajhi, 2014:4);

$$DIC_j = \frac{T = \sum_{i=1}^n d_i}{M = \sum_{i=1}^m d_i} \quad (5.6)$$

DIC (disclosure index) her şirketin açıklamış olduğu bilgi puanını göstermektedir ve $0 \leq DIC_j \leq 1$ aralığında yer almaktadır. Denklemde T, firma (j) tarafından toplam açıklanan maddelerin (d_i) (standartlara ilişkin açıklamaların) sayısını ifade etmektedir. M, firma (j) tarafından açıklanması gereken en yüksek sayıda maddelerin (standartların sayısını) sayısını göstermektedir. Açıklama endeksi, her bir şirketin açıklama maddelerinden aldığı puanlar toplamı ile ve almaları gereken toplam puanlar oranlanarak sektör bazında muhasebe ve raporlama standartlarını açıklama düzeyleri belirlenmesini ifade etmektedir.

Açıklama endeksi oluşturulmasının amacı finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu ölçmek değil, sadece açıklanması gereken verinin finansal tablolarda yer aldığını ölçmektir (Akman, 2009: 85). Açıklama Endeksi çalışmada Y bağımlı değişkenini ifade etmekte olup, çalışmanın ilerleyen bölümünde “DIC” olarak gösterilecektir.

5.5.2. Bağımsız Değişkenler ve Hipotezlerin Açıklanması

Çalışmanın bu bölümünde araştırma kapsamında belirlenmiş sektörlerde bulunan şirketlerin muhasebe standartlarını açıklama düzeyi ile arasındaki ilişkinin belirlenmesi için literatürde yer alan ve açıklama düzeyine etkisinin olabileceği düşünülen, işletme yaşı, satışlar, işletme büyüklüğü, 4 büyük denetçi, denetim firması değişikliği, baş denetçi değişikliği gibi belirlenmiş bağımsız değişkenler ve hipotezler açıklanacaktır.

5.5.2.1. İşletme Yaşı

İşletme yaşı ile şirketlerin muhasebe standartlarını açıklama düzeyi arasındaki ilişkinin belirlenmesi için literatürde sıklıkla kullanılan bir değişkendir. İşletmenin yaşı büyüdükçe diğer bir ifade ile işletme yaşının büyük olması şirketin kurumsal yapısının iyi olacağı varsayımdır. Eski bir işletmenin muhasebe süreçlerini yerine getiren personelin daha profesyonel olacağı ve muhasebe organizasyonun daha iyi çalışacağı kabul edilmektedir. Bu açıdan muhasebe ve raporlama standartlarına ilişkin daha düzenli bilgi sunacağı düşünülmektedir (Al-Shammari, 2011). Bununla birlikte şirketler itibar ve piyasadaki imajları için şeffaf olmaları gereği standartlara ilişkin açıklamalara dikkat etmektedirler (Akhtaruddin, 2005). Diğer bir ifade ile kurumsallaşmış bir şirketin muhasebe standartlarını ve muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalarının daha iyi bir seviyede olacağı düşünülmektedir. Literatürde yapılan çalışmalar incelendiğinde işletme yaşı ile açıklama düzeyi arasında anlamlı bir ilişki olduğu savunulmaktadır (Glaum ve Street 2003; Akhtaruddin, 2005; Alsaed, 2006). Bununla birlikte, Demir ve Bahadır (2014) tarafından yapılan çalışmada ise işletme yaşı ile açıklama düzeyi arasında bir ilişki olmadığını tespit etmişlerdir. İşletme yaşı ile açıklama düzeyi arasındaki ilişkinin belirlenmesi için varsayılan hipotez aşağıdaki gibidir;

$H_{1,0}$: İşletme yaşı büyük olan firmalar ile açıklama düzeyi arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

$H_{1,1}$: İşletme yaşı büyük olan firmalar ile açıklama düzeyleri arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki yoktur.

5.5.2.2. İşletme Büyüklüğü- Aktif Büyüklüğü

Büyük firmaların finansal tablolarda dipnot açıklamalarında daha fazla bilgi sunacağı varsayılr (Raithatha ve Bapat, 2014:160). Diğer bir ifade ile muhasebe ve raporlama standartlarına ilişkin muhasebe politikalarına ait açıklamaların daha yüksek olacağı beklentisi vardır. İşletme büyüklüğü ile şirketlerin muhasebe standartlarını açıklama düzeyi arasındaki ilişkinin belirlenmesi için literatürde araştırmacılar tarafından yapılan çalışmalarda yüksek bir seviyede işletme büyüklüğü ile açıklama oranı arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki belirlenmiştir (Wallace ve diğerleri,

1994; Hope, 2003; Raithatha ve Bapat 2014; Rajhi, 2014; Volkan ve Demir 2014). Çalışmalarda sıklıkla büyüklük değişkeni olarak şirketlerin toplam varlıkları veya satış tutarları kullanılmıştır. Bu çalışmada da büyüklük ölçütü olarak şirketlerin satış tutarları ve aktif büyüklüğü ayrı ayrı kullanılmıştır. İşletme büyüklüğü ve aktif büyüklüğü açıklama düzeyi arasındaki ilişkinin belirlenmesi için varsayılan hipotezler aşağıdaki gibidir;

H_{2,0}: İşletme büyüklüğü yüksek olan firmalar ile açıklama düzeyleri arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H_{2,1}: İşletme büyüklüğü yüksek olan firmalar ile açıklama düzeyleri arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki yoktur.

H_{3,0}: Aktif büyüklüğü yüksek olan firmalar ile açıklama düzeyleri arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H_{3,1}: Aktif büyüklüğü yüksek olan firmalar ile açıklama düzeyleri arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki yoktur.

5.5.2.3. Dört Büyük Denetim Firması

Şirketlerin bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getiren dört büyük uluslararası şirketten biri olması durumunda şirketlerin muhasebe ve raporlama standartlarına ilişkin muhasebe politikalarına ait açıklamaların daha yüksek olması beklenmektedir. Uluslararası alanda faaliyet gösteren ve Türkiye’de 4 büyük denetim firması olarak kabul edilen bağımsız denetim firmaları; Price Waterhouse Coopers, Deloitte, Ernst&Young, KPMG, olarak kabul edilmektedir. Literatürde Glaum and Street, 2003; Al-Shammari ,2011; Juhmani, 2012 tarafından yapılan araştırmalarda büyük denetim firmaları ile çalışan şirketlerin muhasebe standartlarını açıklama düzeyi arasında pozitif yönde anlamlı ilişki bulmuşlardır. 4 büyük denetim firması tarafından denetlenen firmaların açıklama düzeyi arasındaki ilişkinin belirlenmesi için varsayılan hipotez aşağıdaki gibidir;

H_{4,0}: 4 Büyük denetim firması tarafından denetlenen firmalar ile açıklama düzeyleri arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H_{4,1}: 4 Büyük denetim firması tarafından denetlenen firmalar ile açıklama düzeyleri arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki yoktur.

5.5.2.4. Denetim Firmasının Değişimi

Bağımsız denetim firmaları şirketlerin finansal tablolarına ilişkin açıklamalarını uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarına göre hazırlanmasını sağlamaktadırlar. Bu nedenle denetim firmasının değişikliği ile muhasebe ve raporlama standartlarına ilişkin muhasebe politikalarına ait açıklama düzeyi arasında bir ilişki olabileceği düşünülmektedir. Bu açıdan açıklama düzeyine etkisinin belirlenmesi için öngörülen bir bağımsız değişken olarak literatürdeki diğer çalışmalardan farklı olarak seçilmiştir. Şirketlerin denetim firması değişikliği ile açıklama düzeyi arasındaki ilişkinin belirlenmesi için varsayılan hipotez aşağıdaki gibidir;

H_{5,0}: Denetim firmasının değişikliği ile açıklama düzeyleri arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H_{5,1}: Denetim firmasının değişikliği ile açıklama düzeyleri arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki yoktur.

5.5.2.5. Baş Denetçi Değişikliği

Baş denetçi, bağımsız denetim firmalarının denetim faaliyetlerinin etkin yürütülmesinde ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasında önemli bir role sahiptir. Bu nedenle baş denetçi değişikliği ile muhasebe ve raporlama standartlarına ilişkin muhasebe politikalarına ait açıklama düzeyi arasında bir ilişki olabileceği düşünülmektedir. Bu açıdan açıklama düzeyine etkisinin belirlenmesi için varsayılan bir bağımsız değişken olarak literatürdeki diğer çalışmalardan farklı olarak belirlenmiştir.

Bağımsız denetiminde etkin rol üstlenen baş denetçi değişikliği ile açıklama düzeyi arasındaki ilişkinin belirlenmesi için varsayılan hipotez aşağıdaki gibidir;

$H_{6,0}$: Baş denetçinin değişimi ile açıklama düzeyleri arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

$H_{6,1}$: Baş denetçinin değişimi ile açıklama düzeyleri arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki yoktur.

5.6. Verilerin Toplanması

Araştırma kapsamında açıklama endeksi oluşturabilmek için bazı verilerin toplanması gerekmektedir. Araştırmanın verileri çalışma kapsamında yukarıda tablo 5.1’de belirtilen sektörlerde bulunan şirketlerin Kamuoyu Aydınlatma Platformu’ndan 2012-2013-2014 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarındaki finansal tablolara ait dipnot açıklamalarından elde edilmiştir. Dipnotlarda “finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar” başlığı altında yer alan; önemli muhasebe politikalarının özeti alt başlığı içerisinde bulunan, sektörlerin açıklamış oldukları muhasebe ve raporlama standartlarına ilişkin yukarıda tablo 5.2’de belirtilen muhasebe politikaları ve alt başlıkları incelenmiştir. Muhasebe ve raporlama standartlarına ilişkin politika açıklamaları incelenirken sektör bazında yıllara göre kontrol listeleri oluşturulmuş sektörlerde bulunan şirketlerin dipnot bilgilerine ilişkin açıklamalar taranmıştır. Örneğin madencilik sektöründe bulunan 6 şirket için 2012, 2013,2014 yıllarına ait tablo Ek-2’de açıklanan UMS/TMS 18 Hasılat standardına ait muhasebe ve raporlama standardına ilişkin muhasebe politikaları açıklamaları ve alt başlıkları için kontrol listeleri oluşturulmuştur. Şirketlerin belirlenen muhasebe ve raporlama standartlarına ilişkin muhasebe politikaları hakkında bilgi sunulması durumunda “1 değeri, açıklanmayan bilgi için “0” değeri verilmiştir. Veri setinin oluşması için uygulanan bu uygulama yukarıda açıklanan 21 sektör ve 235 şirket için,2012, 2013,2014 yıllarına ait 10 muhasebe ve raporlama standartlarına ve belirlenen 45 alt muhasebe politikası başlığı için yapılmıştır. Oluşturulan kontrol listelerine göre her bir şirketin açıklama maddelerinden aldığı puanlar toplanmış ve almaları gereken toplam puanlar ile oranlanarak sektör bazında muhasebe ve raporlama standartlarını açıklama düzeyleri belirlenmiştir. Belirlenen bu düzey çalışmada “Açıklama Düzeyi Endeksi” olarak ifade edilmiş olup, “Y” bağımlı değişkenini oluşturmaktadır. Bununla birlikte endeksten elde edilen bilgiler sektörlerde bulunan şirketlerin aşağıda bulgular kısmında belirtilen bazı önemli muhasebe politika tercihlerinin belirlenmesi amacıyla kullanılmıştır.

5.7. Modelin Açıklanması

Çalışmaya ilişkin yukarıda verilen açıklamalar kapsamında, muhasebe ve raporlama standartlarının açıklama düzeyini etkileyen değişkenlerin etkisini tespit etmek amacıyla kullanılacak değişkenler ve kullanılacak model aşağıda verilmiştir;

Model:

$$DIC_{it} = \alpha_{it} + \beta_1 İŞLYAŞI_{it} + \beta_2 İŞLBÜYÜKL_{it} + \beta_3 AKTİFBÜYÜKL_{it} + \beta_4 BÜYÜKDF_{it} + \beta_5 DFDEĞİŞ_{it} + \beta_6 BAŞDDEĞİŞ_{it} + u_{it}$$

Tablo 5.3 Bağımlı ve Bağımsız Değişkenlerin Özet Gösterimi

Değişkenler	Değişkenlere İlişkin Kısaltmalar	Değişkenlerin Açıklanması
Açıklama Düzeyi	DIC	Açıklama Düzeyi (Açıklama Endeksi)
İşletme Yaşı	İŞLYAŞI	Cari Yıl-Tescil Tarihi
İşletme Büyüklüğü	İŞLBÜYÜKL	Cari Yıl Satışları
Aktif Büyüklüğü	AKTİFBÜYÜKL	Cari Yıl Varlıklar Toplamı
4 Büyük Denetim Firması	4BÜYÜKDF	Denetim Firmasının 4 Büyük Denetim Firması Olması Durumunda 1,Değilse 0.
Denetim Firması Değişikliği	DFDEĞİŞ	Denetim Firmasının Aynı Olması Durumunda 1,Değişmesi Durumunda 0.
Baş Denetçi Değişikliği	BAŞDDEĞİŞ	Baş Denetçinin Aynı Olması Durumunda 1,Değişmesi Durumunda 0.

5.8. Ampirik Bulgular

Panel veri analizinde, her bir birimin tüm zamanlar boyunca gözlenmişse dengeli panel, bazı birimler için zamanlar kayıpsa dengesiz panel söz konusudur. Bu çalışmada dengeli panel veri kullanılmıştır. Çalışmada 2012-2014 dönemine ait kesintisiz bilgisine ulaşan 235 şirketin yıllık verileri ile ekonometrik bir model kurulmuştur. Çalışmanın verileri Borsa İstanbul'da kayıtlı yukarıda çalışmanın kapsam kısmında açıklanan 21 sektöre ait şirketlerin bağımsız denetim raporlarında yer alan finansal tablo dipnotlarından elde edilmiştir.

Panel veri analizlerinde zaman ve yatay kesit analizleri birlikte yapıldığında sahte sonuçlar ortaya çıkmaması için uygulamaya konu olan değişkenlerin durağan olması gerekir. Analizde kullanılan değişkenlerin durağan olup olmadığının anlaşılması için birim kök testlerinin yapılması gerekmektedir.

5.8.1. Durağanlık Analizi

Değişkenlere ait durağanlık analizinin yapılması model tahmini sonucunda elde edilen katsayıların etkinliğini değiştirmektedir. Analize konu olan serilerde birim kökün olup olmaması uygulanacak olan panel veri analizinin yapısını ve kullanılan testlerin türünü değiştirmektedir. Bu çalışmada analize konu olan 1 bağımlı değişken ve 6 bağımsız değişkenin durağanlığının araştırılması için Hadri testi kullanılmıştır.

Hadri (2000), paneli oluşturan serilerin herhangi birinde birim kök olmadığını ifade eden boş hipoteze karşılık birim kökün varlığını savunan alternatif hipotez test edilmektedir. Zaman serisi analizlerinde KPSS birim kök testi temeline dayanan Hadri birim kök testi, Lagrange Çarpanı (LM) testine dayanan serinin sabit veya sabit ve trend üzerine en küçük kareler yöntemi uygulanması sonucu elde edilen hata terimleri temelli bir testtir (Hadri, 2000:153-154). Hadri (2000) testine ait hipotezler aşağıdaki gibidir:

H_0 :Paneli oluşturan seriler durağandır (Birim kök yoktur)

H_1 :Paneli oluşturan seriler durağan değildir (Birim kök vardır)

Tablo 5.4 Hadri Panel Birim Kök Testi Sonuçları

Değişken	(Z-stat)	(H.C. Z-stat)	(Prob.)	(Prob.)
DIC	89.2097	113.331	0.000*	0.000*
İŞLYAŞI	89.2097	127.294	0.000*	0.000*
İŞLBÜYÜKL	88.6048	88.6048	0.000*	0.000*
AKTİFBÜYÜKL	89.2097	89.2097	0.000*	0.000*
4BÜYÜKDF	56.8011	44.4214	0.000*	0.000*
DFDEĞİŞ	89.2097	74.3723	0.000*	0.000*
BAŞDDEĞİŞ	89.2097	76.2270	0.000*	0.000*

*: %5'te anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 5.4 'de yer alan sonuçlar incelendiğinde modele konu olan tüm değişkenlerin düzeyde durağan olduğu, paneli oluşturan bağımlı ve bağımsız değişkenlerin birim kök içermediği görülmektedir. Hesaplanan test istatistiğine ait olasılık değerleri % 5 te anlamlıdır ($p < 0.05$) ve birim kökün olmadığını ifade eden sıfır hipotezi reddedilmez. Çalışmanın bundan sonraki aşamasında, klasik panel regresyonun uygulanacağı analizlerde panel regresyon yöntemlerinden sabit etkiler modeli veya rastsal etkiler modelinin uygunluğunun belirlenmesi gerekmektedir. Bu durum Hausman Testi yardımıyla belirlenmektedir. Yapılan analizler sonucunda birim veya zaman etkilerinin olduğu tespit edilmiş ise bu etkilerin sabit veya tesadüfi olduğuna karar verilmelidir. Bu açıdan tanımlama hatasını sınamak için geliştirilen Hausman (1978) spesifikasyon testi, panel veri modellerinde tahminciler arasında seçim yapmak için kullanılmaktadır (Uluyol ve Türk, 2013:377).

Çalışma verilerine göre sabit etkiler modeli parametre tahmincileri ile rassal etkiler modeli parametre tahmincileri arasındaki farkın istatistiki olarak anlamlı olup olmadığı incelenmiştir. Hausman testi sonuçları Tablo 5.5'de gösterilmiştir;

Tablo 5.5 Hausman Testi Sonuçları

Test Özeti	Ki Kare Test İstatistiği	Ki Kare Serbestlik Derecesi.	Olasılık Değeri
Rassal Etkiler	0.000000	6	1.0000

Tablo 5.5'de yer alan sonuçlara göre, "rassal etkiler tahmincisi etkindir" sıfır hipotezi altında k serbestlik dereceli ki kare dağılımı göstermektedir. Elde edilen bulgulara göre, 2012-2014 döneminde tahminlenen panel veri modeli için sıfır hipotezi reddedilemez. Bu sonuca göre, rassal etkiler modelinin seçilmesi uygundur ve regresyon katsayı tahmincileri etkindir.

5.8.2. Panel GEKK Yöntemi (Rassal Etkiler)

Genel olarak, veriler eğer yatay kesit boyutu büyük bir anakütleden tesadüfi olarak çekilmişse rassal etkiler; eğer daha spesifik tanımlanmış bir veri seti söz konusu ise sabit etkiler modeli kullanılmaktadır. Rassal etkiler modelinde, birim etkiler ile açıklayıcı değişkenler arasındaki korelasyonun sıfır olduğu varsayılmakta iken, sabit etkiler modelinde bu korelasyonun sıfırdan farklı olmasına izin verilmektedir. Bununla birlikte, rassal etkiler modelinde zaman sabiti değişkenlerin varlığına izin verilirken; sabit etkiler modelinde söz konusu değişkenlerin varlığı kısıtlanmıştır (Tatoğlu, 2013: 79).

Çalışmada kullanılan modelde yer alan değişkenler açısından olası bir ardışık bağımlılık sorunun önüne geçilmesi için, en küçük kareler (EKK) yöntemi yerine, Rassal Etkilerin göz önüne alındığı Genelleştirilmiş En Küçük Kareler (Estimated Generalized Least Squares- EGLS) yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntem heteroskedasite ve otokorelasyon varlığında bile tutarlı ve etkin tahminci katsayıları vermektedir. Heteroskedasite, bilindiği gibi Gauss-Markov hipotezinin ve Klasik En Küçük Kareler yönteminin temel varsayımlarından olan "Hata terimi bütün gözlemler için sabit

varyanslıdır. Otokorelasyon, çoklu regresyon analizinde hata teriminin birbirini izleyen değerleri arasında ilişki bulunması halidir. Bu durum, genel doğrusal regresyon modelinin önemli bir varsayımından sapma olarak kabul edilmektedir (Sümer,2006:18). Diğer yandan, hata terimlerinin sabit varyanslı olmasını (standart sapmanın karesi) ve hata terimlerinin değerleri arasında oluşabilecek ilişkiyi ortadan kaldırmaktadır.

5.8.3. Modelin Tahmin Sonuçları

Çalışmanın bu kısmında aşağıdaki kurulan modelin tahmin sonuçları açıklanacaktır.

$$DIC_{it} = \alpha_{it} + \beta_1 İŞLYAŞI_{it} + \beta_2 İŞLBÜYÜKL_{it} + \beta_3 AKTİFBÜYÜKL_{it} + \beta_4 4BÜYÜKDF_{it} + \beta_5 DFDEĞİŞ_{it} + \beta_6 BAŞDDEĞİŞ_{it} + u_{it}$$

Bağımlı Değişken: DIC

Yöntem: Panel GEKK (Rassal Etkiler)

Tarih: 10/04/16 Saat: 13:17

Dönemler: 2012 2014

Toplam Şirket Sayısı: 235

Toplam Gözlem Sayısı: 705

Tablo 5.6. GEKK Yöntemi Tahmin Sonuçları

Değişken	Katsayı	Standart Hata	T-İstatistiği	Olasılık Değeri
DIC	0.664443	0.014794	44.91163	0.0000*
İŞLYAŞI	-0.000624	0.000552	-1.131323	0.2592
İŞLBÜYÜKL	5.89E-12	7.07E-13	8.335050	0.0000*
AKTİFBÜYÜKL	-1.23E-12	9.07E-13	-1.360277	0.1752
4BÜYÜKDF	0.023333	0.003291	7.089348	0.0000*
DFDEĞİŞ	0.020406	0.008702	2.345020	0.0199*
BAŞDDEĞİŞ	-0.014351	0.006718	-2.136187	0.0338*

*: %5'te anlamlılığı ifade etmektedir.

Ampirik bulguların yer aldığı tablo 5.6 incelendiğinde; araştırma kapsamındaki sektörlerde bulunan şirketlerin muhasebe politikalarına ait bilgilerin açıklama düzeyinin göstergesi olan “açıklama endeksi” (DIC) bağımlı değişkeni ile bağımsız değişkenler; işletme yaşı, işletme büyüklüğü, aktif büyüklüğü, 4 büyük denetim firması, denetim firmasının değişimi, baş denetçi değişikliği arasındaki ilişki analiz edilmiştir. İlişkinin tespiti için yukarıda açıklanan regresyon modelinin sonuçlarına göre;

İşletme yaşı ile açıklama düzeyi arasında istatistiksel olarak uzun dönem regresyon katsayıları % 5 düzeyinde anlamlı değildir. Regresyon modeli sonuçlarında görüleceği gibi olasılık değeri (p<) 0.2592 bulunmuştur. Bu durum işletme yaşının firmaların açıklama düzeyi üzerinde etkisinin olmadığını göstermektedir. Bu nedenle çalışmanın ilk hipotezi olan (H_{1,0}) reddedilmiştir.

Diğer bir varsayım olan, aktif büyüklüğü ile açıklama düzeyi arasında da istatistiksel olarak uzun dönem regresyon katsayıları % 5 düzeyinde anlamlı değildir. Regresyon modeli sonuçlarında görüleceği gibi olasılık değeri (p<) 0.1752 bulunmuştur. Bu durum aktif büyüklüğünün firmaların açıklama düzeyi üzerinde etkisinin olmadığını göstermektedir. Bu nedenle çalışmanın üçüncü hipotezi olan (H_{3,0}) reddedilmiştir.

Regresyon sonuçlarına göre işletme büyüklüğü ile açıklama düzeyi arasında istatistiksel olarak uzun dönem regresyon katsayıları % 5 düzeyinde anlamlıdır. Regresyon modeli sonuçlarında görüleceği gibi olasılık değeri (p<) 0.0000 bulunmuştur. Bu durum işletme büyüklüğünün firmaların açıklama düzeyi üzerinde etkisinin olduğunu göstermektedir. Bu nedenle çalışmada varsayılan ikinci hipotez olan (H_{2,0}) reddedilemez. Literatürde, Wallace ve diğerleri, 1994; Hope, 2003; Raithatha ve Bapat 2014; Rajhi, 2014; Volkan ve Demir 2014 yapmış oldukları çalışmaların sonucunda yüksek bir seviyede işletme büyüklüğü ile açıklama düzeyi arasında pozitif yönde

anlamli bir ilişki belirlemişlerdir. Bu durum çalışmada varsayılan ikinci hipotez olan ($H_{2,0}$) desteklemektedir.

Regresyon sonuçlarına göre 4 büyük denetim firması ile açıklama düzeyi arasında istatistiksel olarak uzun dönem regresyon katsayıları % 5 düzeyinde anlamlıdır. Regresyon modeli sonuçlarında görüleceği gibi olasılık değeri ($p <$) 0.0000 bulunmuştur. Bu durum 4 büyük denetim firması tarafından denetlenen firmaların açıklama düzeyi üzerinde etkisinin olduğunu göstermektedir. Diğer bir ifade ile denetim işlevinin 4 büyük denetim firmasından biri tarafından yerine getirildiği firmalarda muhasebe politikalarına ilişkin açıklama düzeyi yüksektir. Bu nedenle çalışmada varsayılan dördüncü hipotez olan ($H_{4,0}$) reddedilemez. Literatürde Glaum and Street, 2003; Al-Shammari, 2011; Juhmani, 2012 tarafından yapılan araştırmalarda 4 büyük denetim firmaları ile çalışan şirketlerin muhasebe standartlarını açıklama düzeyi arasında pozitif yönde anlamlı ilişki bulmuşlardır. Bu durum çalışmada varsayılan dördüncü hipotez olan ($H_{4,0}$) desteklemektedir.

Denetim firması değişikliği ile açıklama düzeyi arasında istatistiksel olarak uzun dönem regresyon katsayıları % 5 düzeyinde anlamlıdır. Regresyon modeli sonuçlarında görüleceği gibi olasılık değeri ($p <$) 0.0199 bulunmuştur. Bu durum denetim firması değişikliğinin açıklama düzeyi üzerinde etkisinin olduğunu göstermektedir. Diğer bir ifade ile denetim firması değişikliği olduğunda firmaların muhasebe politikalarına ilişkin açıklama düzeyleri artmaktadır. Bu nedenle çalışmada varsayılan beşinci hipotez olan ($H_{5,0}$) reddedilemez.

Model sonuçlarına göre, baş denetçi değişikliği ile açıklama düzeyi arasında negatif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Regresyon modeli sonuçlarında görüleceği gibi olasılık değeri ($p <$) 0.0338 bulunmuştur. Bu durum baş denetçi değişmedikçe, firmaların muhasebe politikalarına ilişkin açıklama düzeyinin artırdığını göstermektedir. Bu nedenle çalışmada varsayılan altıncı hipotez olan ($H_{6,0}$) reddedilmiştir.

Model sonuçları ve ampirik bulguların yer aldığı tablo 5.6 değerlendirildiğinde, özellikle denetim firması değişiminin ve baş denetçi değişikliğinin “açıklama endeksi” üzerindeki etkisinin diğer değişkenlere göre nispeten daha yüksek olduğu gözlemlenmektedir. Firmaların çalıştıkları denetim firmalarını değiştirmeleri açıklama endeksini olumlu yönde etkilemekte, baş denetçinin değişmesi ise firma açısından açıklama endeksini olumsuz yönde etkilemektedir.

5.9. Frekans Bulguları

Çalışmanın frekans bulguları bölümü iki ana başlıktan oluşmaktadır. Birinci bölümde araştırma kapsamında incelenen aşağıda tablo 5.7’de açıklanan önemli bazı kritik muhasebe politikalarına ilişkin özet bilgiler verilmiştir. Daha sonra çalışma kapsamında sektörlerin politika tercihlerine ilişkin eğilimleri frekans dağılımı yöntemi ile yıl bazında politikalara göre oluşturulan tablo ve grafikler üzerinden karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır. İkinci bölümde; yukarıda araştırmanın kapsam bölümünde tablo 5.2’de açıklanan muhasebe politikalarına ilişkin açıklama düzeyleri frekans dağılımı yöntemi ile sektör ve yıl bazında karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

5.9.1. Sektör Bazından Önemli Bazı Kritik Muhasebe Politika Tercihleri

Araştırmaya dahil edilecek muhasebe politikaları için şirketler açısından kritik öneme sahip ve aynı zamanda açıklama zorunluluğu bulunan politikalar tercih edilmiştir. Kritik muhasebe politikaları SEC (Securities and Exchange Commission) tarafından belirlenen muhasebe politikalarıdır. Bu politikalar diğer politikalara göre daha kritik olarak değerlendirilebileceğini ve diğerlerinden daha önemli olabileceğini ifade edilmektedir (Aygün ve Varıcı, 2013:155-156). Bu politikalar işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle işletme yöneticileri bu politikalara ilişkin kararlarını alırken işletmeye özgü durumlarına göre karar alınmasını gerektirmektedir (Özkan ve Balsarı, 2009: 270). Diğer yandan SEC (Securities and Exchange Commission) tarafından belirlenmiş çalışma kapsamında

bulunmayan başka önemli muhasebe politikalarda bulunmaktadır. Çalışma kapsamında incelenecek muhasebe politikaları alt konu başlıkları tabla 5.7 verilmiştir.

Tablo 5.7 Önemli Bazı Kritik Muhasebe Politikaları ve Alt Konu Başlıkları

Standartlar	Standart Konuları	Politika Tercihleri
UMS/TMS 2 STOKLAR	Stok Değerleme Yönteminin Seçimi	FİFO Ağırlıklı Ortalama Maliyet Gerçek Parti Maliyet Hareketli Ortalama Maliyet
	Amortisman Yönteminin Seçimi	Doğrusal Amortisman Azalan Bakiyeler Yöntemi Üretim Birimleri Yöntemi
UMS/TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR	Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	Maliyet Modeli Yeniden Değerleme Modeli
	Amortisman Yönteminin Seçimi	Doğrusal Amortisman Azalan Bakiyeler Yöntemi Üretim Birimleri Yöntemi
UMS/TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	Maliyet Modeli Yeniden Değerleme Modeli
	Amortisman Yönteminin Seçimi	Doğrusal Amortisman Azalan Bakiyeler Yöntemi Üretim Birimleri Yöntemi

5.9.1.1. Araştırma Kapsamında İncelenen Önemli Bazı Kritik Muhasebe Politikalarının Açıklanması

Araştırma kapsamında belirlenen kritik öneme sahip bazı muhasebe politikaları UMS/TMS çerçevesinde aşağıda sırası ile açıklanmıştır.

Stok Değerleme Yöntemleri

Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMS 2 Md.10). Standartta stok maliyetlerini hesaplama yöntemlerinden FİFO (ilk giren ilk çıkar) yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine izin verilmiştir (TMS 2 Md 25). Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabileceği ifade edilmiştir (TMS 2 Md 27).

Amortisman Yöntemleri

Maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır (TMS 16 Md. 50). Standartta amortisman yöntemlerinden doğrusal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri sayılmıştır (TMS 16 Md.62). Amortisman kıst esasa göre ayrılır. Amortisman yöntemi ve varlığın yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmelidir (TMS 16 Md.51). Yararlı ömrü sınırsız olan varlıklara amortisman ayrılmaz (TMS 16 Md.58) Maddi olamayan duran varlıklarda amortisman yöntemleri seçimi için sınırlı yararlı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır (TMS 38 Md. 97). Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar ise itfaya tabi tutulmayıp, her yıl değer düşüklüğü testine tabi tutulurlar (TMS 38 Md.107-108). Standartta itfa yöntemlerinden doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri sayılmıştır (TMS 38 Md.98)

Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Yöntemleri

Varlık olarak muhasebeleştirilme kriterini taşıyan bir maddi duran varlık ilk kez muhasebeleştirilirken maliyeti ile ölçülür (TMS 16 Md.15) Maddi duran varlık ilk kez muhasebeleştirildikten sonra, takip eden dönemlerde, maliyet ya da yeniden değerlendirme modellerinden biri seçilerek değerlendirilir (TMS 16 Md.29). Maliyet modelinde, maddi duran varlık maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS 16 Md. 30). Yeniden değerlendirme modelinde ise; gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı ile gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir (TMS 16 Md. 31).

Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Değerleme Yöntemleri

Bir maddi olmayan duran varlık ilk kez muhasebeleştirilirken maliyeti ile ölçülür (TMS 38 Md.24). Maddi olmayan duran varlık ilk kez muhasebeleştirildikten sonra, takip eden dönemlerde, maliyet ya da yeniden değerlendirme modellerinden biri seçilerek değerlendirilir. Maliyet modelinde, maddi olmayan duran varlık, maliyetinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir (TMS 38 Md. 74). Yeniden değerlendirme modelinde ise; yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Yeniden değerlendirme modelinde gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir (TMS 38 Md.75).

5.9.1.2. Sektörlere İlişkin Stok Değerleme Yöntemleri Politika Tercihleri

Araştırmanın bu kısmında, çalışma kapsamındaki sektörlerin 2012-2013-2014 yıllarına ilişkin muhasebe politikaları tercihlerine ait eğilimleri sırasıyla; stok değerlendirme yöntemleri, amortisman yöntemleri ile maddi ve maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemleri politika tercihleri aşağıda açıklanmıştır.

Tablo 5.8 Sektörlere Göre Stok Değerleme Yöntemi Politika Tercihleri

Sektörler	FIFO		AOM		GPM		AOM+FİFO		HAOM		BİLGİ YOK	
	f	% f	f	% f	f	% f	f	% f	f	% f	f	% f
Madencilik	0	0,00	12	66,67	0	0,00	0	0,00	3	16,67	3	16,67
Gıda İçecek	7	8,05	48	55,17	0	0,00	3	3,45	11	12,64	18	20,69
Dokuma-Giyim	9	13,64	36	54,55	0	0,00	3	4,55	10	15,15	8	12,12
Kâğıt Sanayii	3	16,67	15	83,33	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Basım Ve Yayın	0	0,00	12	50,00	0	0,00	3	12,50	6	25,00	3	12,50
Kimya Sanayii	3	7,14	30	71,43	0	0,00	0	0,00	6	14,29	3	7,14
Petrol Rafineri	0	0,00	12	66,67	0	0,00	3	16,67	0	0,00	3	16,67
Lastik -Plastik	3	16,67	6	33,33	0	0,00	0	0,00	9	50,00	0	0,00
Taş-Toprak Sanayii	1	1,33	62	82,67	0	0,00	0	0,00	11	14,67	1	1,33
Demir Çelik	0	0,00	21	50,00	0	0,00	0	0,00	21	50,00	0	0,00
Metal Sanayii	1	5,56	9	50,00	0	0,00	0	0,00	8	44,44	0	0,00
Elektrik-Makina	0	0,00	14	66,67	0	0,00	0	0,00	7	33,33	0	0,00
Taşıt Araçları	2	5,56	19	52,78	0	0,00	0	0,00	12	33,33	3	8,33
Enerji	0	0,00	6	40,00	0	0,00	0	0,00	1	6,67	8	53,33
İnşaat	2	11,11	4	22,22	0	0,00	0	0,00	6	33,33	6	33,33
Toptan Ticaret	5	27,78	1	5,56	0	0,00	0	0,00	6	33,33	6	33,33
Perakende Ticaret	9	21,43	18	42,86	0	0,00	0	0,00	6	14,29	9	21,43
Otelcilik	0	0,00	11	33,33	0	0,00	0	0,00	11	33,33	11	33,33
Ulaştırma	3	14,29	11	52,38	3	14,29	0	0,00	0	0,00	4	19,05
Haberleşme	0	0,00	6	100,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Teknoloji-Bilişim	12	25,00	8	16,67	0	0,00	0	0,00	12	25,00	16	33,33

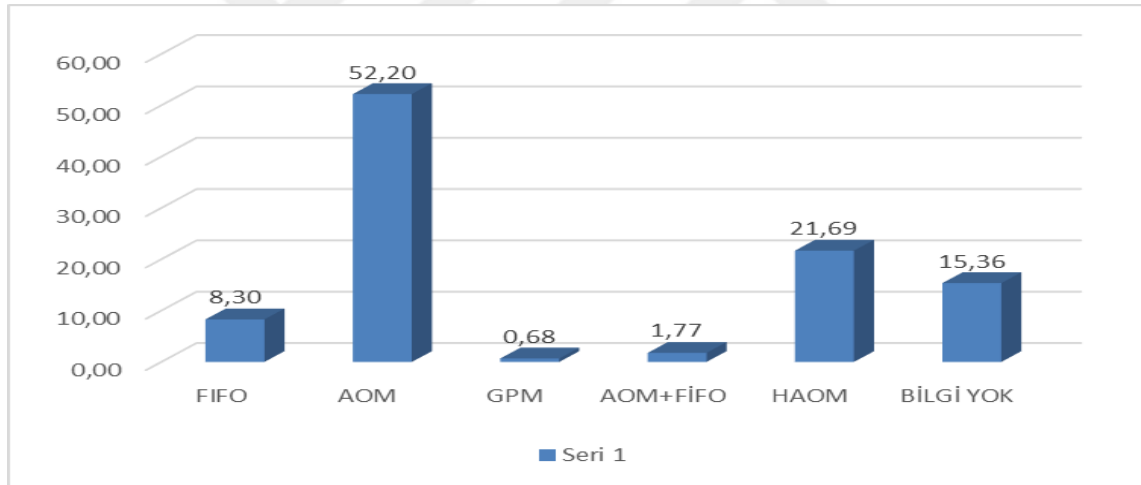
Araştırma kapsamındaki sektörlerin stok değerlendirme yöntemi politika tercihleri karşılaştırması için tablo 5.8 tüm yıllara göre değerlendirildiğinde; madencilik sektörünün % 66,67'si, gıda içecek sektörünün % 55,17'si, dokuma-giyim sektörünün %54,55'i, kâğıt sanayii % 83,33'ü, basım ve yayın sektörünün % 50'si, kimya Sanayii % 71,43'ü,taş-toprak sanayii % 82,67'si, metal sanayii % 50'si, demir çelik sektörünün % 50'si, elektrik-makine sektörünün % 62,67'si taşıt araçları sektörünün % 52,78'i, ulaştırma sektörünün % 52,38'nin ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini tercih ettikleri tespit edilmiştir. Bununla birlikte sektörlerin içerisinde haberleşme sektörünün % 100'ü gibi yüksek bir oranda ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini tercih ettiği görülmüştür. Diğer yandan sektörlerin ikinci olarak en yüksek olarak tercih ettikleri stok değerlendirme yöntemleri incelendiğinde; lastik plastik % 50, demir çelik % 50, metal sanayii % 44, inşaat % 33, toptan ticaret % 33, otelcilik % 33, metal sanayii % 33, elektrik-makine % 33, sektörlerinin hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullandıkları görülmektedir. Ulaştırma sektörünün diğer sektörlerden farklı olarak % 14,29 oranında gerçek parti maliyet yöntemini tercih eden tek sektör olduğu saptanmıştır. Stok değerlendirme yöntemi seçimine ilişkin en az bilgi sunumunda bulunan sektörlerin; % 53,33 oranında enerji sektörüdür. Bu durum enerji sektörünün yapısı gereği stok kalemlerinin az olmasından kaynaklandığı söylenebilir. Bununla birlikte en az bilgi sunumunda bulunan diğer sektörlerin % 33,33 oranında inşaat, % 33,33 oranında toptan ticaret sektörü olduğu görülmüştür.

Tablo 5.9 Tüm Sektörlere Göre 2012-2013-2014 Yılları Stok Değerleme Yöntemi Politika Tercihleri Ortalamaları

Yıllar	FIFO		AOM		GPM		AOM+FİFO		HAOM		BİLGİ YOK	
	f	% f	f	% f	f	% f	f	% f	F	% f	F	% f
2012	18	7,36	121	52,79	1	0,68	4	1,77	49	21,3	35	16,11
2013	20	8,57	122	52,58	1	0,68	4	1,77	50	22,28	31	14,12
2014	22	8,95	118	51,24	1	0,68	4	1,77	47	21,49	36	15,86

Tüm sektörlerin yıllara göre stok değerlendirme yöntemi politika tercihleri için tablo 5.9 değerlendirildiğinde; 2012 yılında % 52,79, 2013 yılında % 52,58, 2014 yılında % 51,24 oranında ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi tercih ettikleri görülmektedir. Sektörlerin ikinci olarak en yüksek oranda tercih ettikleri politika tercihleri yıllar itibari ile 2012 yılında % 21,30, 2013 yılında % 22,3, 2014 yılında % 21,49 oranında hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemidir. Sektörler 2012 yılında % 16,11, 2013 yılında % 14,12, 2014 yılında % 15,86 oranında stok değerlendirme yöntemlerine ilişkin bilgi sunumunda bulunmadıkları tespit edilmiştir. Sonuç olarak sektörlerin stok değerlendirme yöntemlerine ilişkin politika tercihlerine göre, sektörde bulunan şirketlerin genel olarak yıllar itibari politikalarını değiştirmeden tutarlı bir şekilde uyguladıkları ifade edilebilir.

Grafik 5.1 Stok Değerleme Yöntemleri Politikalarına Göre 3 Yıllık Ortalama Dağılım



Sektörlerin üç yıllık genel durumu için grafik 5.1 incelendiğinde; sektörlerin % 52,20 oranında ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini birinci sırada tercih ettikleri, ikinci olarak % 21,69 oranında hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini, üçüncü olarak % 8,30 oranında FIFO yöntemini, % 1,77 oranında ağırlıklı ortalama maliyet ile birlikte FIFO yöntemini, % 0,68 oranında gerçek parti maliyet yöntemini tercih ettikleri görülmektedir. Diğer yandan tüm sektörlerin stok değerlendirme yöntemleri politikaları hakkında % 15,36 oranında bilgi sunumunda bulunmadıkları tespit edilmiştir. Sektörlerin üç yıllık durumu değerlendirildiğinde; sektörlerin farklı stok kalemlerine sahip olmalarına rağmen, yüksek bir oranda aynı politikayı açıklamaları sektörlerde bulunan şirketlerin yapılarına özgü politika tercihi yerine, uygulama kolaylığına göre bir politika tercihinde buldukları düşünülebilir.

5.9.1.3.Sektörlere Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Seçimi Yöntemlerine İlişkin Politika Tercihleri

Araştırma kapsamında sektörlerin maddi duran varlık amortisman seçimi yöntemlerine ilişkin 2012-2013-2014 yılları itibari tercihleri aşağıda açıklanmıştır.

Tablo 5.10 Sektörlere Göre Amortisman Seçimi Yöntemi Politika Tercihleri

Sektörler	Doğrusal Amortisman		Azalan Bakiyeler		Doğrusal+ Azalan		Üretim Birimleri Yöntemi		Bilgi Yok	
	f	% f	F	% f	f	% f	F	% f	f	% f
Maden	6	33,33	0	0	0	0	9	50	3	16,67
Gıda İçecek	84	96,55	0	0	0	0	0	0	3	3,45
Dokuma-Giyim	66	100	0	0	0	0	0	0	0	0
Kâğıt Sanayii	18	100	0	0	0	0	0	0	0	0
Basım Ve Yayın	24	100	0	0	0	0	0	0	0	0
Kimya Sanayii	39	92,86	0	0	0	0	0	0	3	7,14
Petrol Rafineri	18	100	0	0	0	0	0	0	0	0
Lastik -Plastik	18	100	0	0	0	0	0	0	0	0
Taş-Toprak Sanayii	75	100	0	0	0	0	0	0	0	0
Demir Çelik	39	92,86	0	0	0	0	0	0	3	7,14
Metal Sanayii	18	100	0	0	0	0	0	0	0	0
Elektrik-Makina	18	85,71	0	0	0	0	0	0	3	14,29
Taşıt Araçları	34	94,44	0	0	2	5,56	0	0	0	0
Enerji	18	100	0	0	0	0	0	0	0	0
İnşaat	15	83,33	0	0	3	16,67	0	0	0	0
Toptan Ticaret	17	94,44	0	0	0	0	0	0	1	5,56
Perakende Ticaret	39	92,86	0	0	0	0	0	0	3	7,14
Otelcilik	28	84,85	0	0	3	9,09	0	0	2	6,06
Ulaştırma	15	83,33	0	0	0	0	0	0	3	16,67
Haberleşme	6	100	0	0	0	0	0	0	0	0
Teknoloji-Bilişim	45	93,75	0	0	3	6,25	0	0	0	0

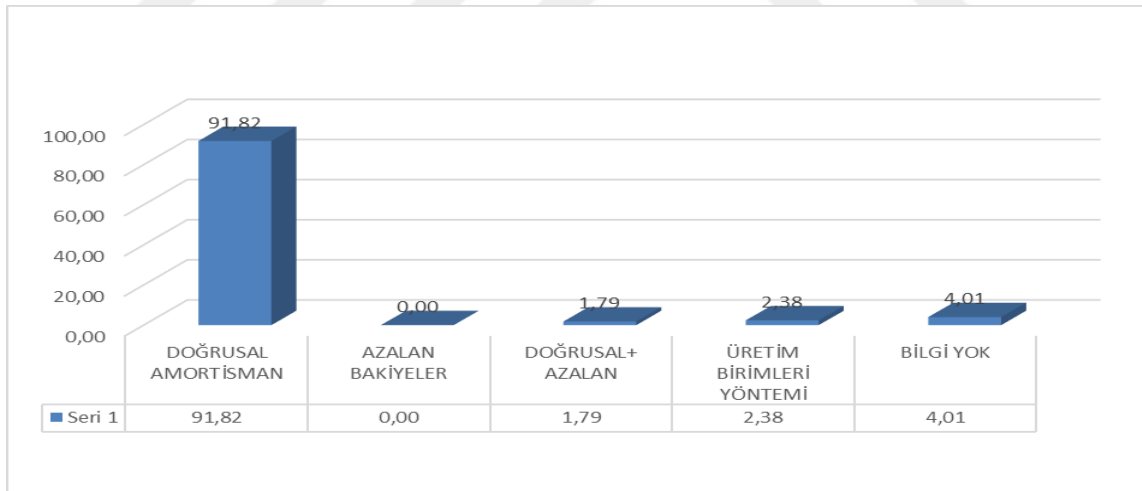
Araştırma kapsamındaki sektörlerin amortisman seçimi yöntemi politika tercihleri karşılaştırması için tablo 5.10 tüm yıllara göre değerlendirildiğinde; gıda içecek sektörünün % 96,55'i, dokuma-giyim sektörünün % 100'ü, kâğıt sanayii % 100'ü, basım ve yayın sektörünün % 100'ü, kimya Sanayii % 92,86'ü, petrol rafineri sektörü % 100'ü, lastik –plastik sektörünün % 100'ü, taş-toprak sanayii % 100'ü, demir çelik sektörünün % 92,86'sı, metal sanayii % 100'ü, elektrik-makine sektörünün % 85,71'i, taşıt araçları sektörünün % 94,44'ü, enerji sektörünün % 100'ü, inşaat sektörünün % 83,33'ü, toptan ticaret sektörünün % 94,44'ü, perakende sektörünün % 92,86'sı, otelcilik sektörünün % 84,85'i, ulaştırma sektörünün % 83,33'ü, haberleşme sektörünün % 100'ü, teknoloji bilişim sektörünün % 93,75'i gibi yüksek bir oranda doğrusal amortisman yöntemini tercih ettikleri görülmektedir. Madencilik sektörünün diğer sektörlerden farklı olarak % 50 gibi yüksek bir oranda üretim birimleri yöntemi ile % 33,33 oranında doğrusal amortisman yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. Amortisman seçimi yöntemine ilişkin en az bilgi sunumunda bulunan sektörlerin; % 16,67 oranında madencilik, % 14,29 elektrik makina sektörü ile % 16,67 oranında ulaştırma sektörü olduğu belirlenmiştir.

Tablo 5.11 Tüm Sektörlere Göre 2012-2013-2014 Yılları Amortisman Seçimi Yöntemi Politika Tercihleri Ortalamaları

Yıllar	Doğrusal Amortisman		Azalan Bakiyeler		Doğrusal+Azalan		Üretim Birimleri Yöntemi		Bilgi Yok	
	f	% f	f	% f	f	% f	f	% f	f	% f
2012	213	93,71	0	0	4	1,92	3	2,38	7	3,91
2013	213	93,69	0	0	4	1,92	3	2,38	8	3,93
2014	213	93,35	0	0	3	1,52	3	2,38	9	4,27

Araştırma kapsamındaki tüm sektörlerin yıllara göre amortisman seçimi yöntemi politika tercihleri için tablo 5.11 değerlendirildiğinde; 2012 yılında % 93,71, 2013 yılında % 93,69, 2014 yılında % 93,35 oranında doğrusal amortisman yöntemini tercih ettikleri görülmektedir. Sektörlerin ikinci olarak en yüksek oranda tercih ettikleri politika tercihleri yıllar itibari ile 2012 yılında % 2,38, 2013 yılında % 2,38, 2014 yılında % 2,38 oranında üretim birimleri yöntemidir. Bununla birlikte sektörlerin 2012 yılında % 1,92, 2013 yılında % 1,92, 2014 yılında % 1,52 oranında doğrusal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemini birlikte kullandıkları belirlenmiştir. Sektörler 2012 yılında % 3,91, 2013 yılında % 3,93, 2014 yılında % 4,27 oranında amortisman seçimi yöntemlerine ilişkin bilgi sunumunda bulunmadıkları tespit edilmiştir. Sonuç olarak sektörlerin amortisman seçimi yöntemlerine ilişkin politika açıklamalarına göre, sektörde bulunan şirketlerin genel olarak takip eden yıllar itibari politikalarını değiştirmeden tutarlı bir şekilde uyguladıkları ifade edilebilir.

Grafik 5.2 Amortisman Seçimi Yöntemi Politikalarına Göre 3 Yıllık Ortalama Dağılım



Sektörlerin üç yıllık genel durumu için grafik 5.2 incelendiğinde; sektörlerin % 91,82 oranında doğrusal amortisman yöntemini birinci sırada tercih ettikleri, ikinci olarak % 2,38 oranında üretim birimleri yöntemini, üçüncü olarak % 1,79 oranında doğrusal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemini birlikte uyguladıkları tespit edilmiştir. Diğer yandan tüm sektörlerin amortisman yöntemleri politikaları hakkında % 4,01 oranında bilgi sunumunda bulunmadıkları görülmüştür. Sektörlerin üç yıllık durumu değerlendirildiğinde; yıllar itibari ile sektörlerin aynı politikaları uyguladıklarını açıklamaları, muhasebenin tutarlılık kavramı açısından olumlu bir durum olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, farklı sektörlerde faaliyet gösteren ve farklı varlık kalemlerine sahip şirketlerin yüksek bir oranda aynı politikayı, standart bir şekilde açıklamaları sektörlerde bulunan şirketlerin genel geçer bir açıklamada bulduklarının bir göstergesi olabilir.

5.9.1.4.Sektörlere Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Yöntemi Seçimine İlişkin Politika Tercihleri

Araştırma kapsamında sektörlerin maddi duran varlık değerleme yöntemlerine ilişkin 2012-2013-2014 yılları itibari tercihleri aşağıda açıklanmıştır.

Tablo 5.12 Sektörlere Göre Maddi Duran Varlık Değerleme Yöntemleri Politika Tercihleri

Sektörler	Maliyet Modeli		Yeniden Değerleme		Maliyet Modeli +Y.Değerleme		Bilgi Yok	
	f	% f	f	% f	f	% f	f	% f
Maden	12	66,67	3	16,67	3	16,67	0	0
Gıda İçecek	31	35,63	23	26,44	30	34,48	3	3,45
Dokuma-Giyim	35	53,03	0	0	30	45,45	1	1,52
Kâğıt Sanayii	18	85,71	0	0	3	14,29	0	0
Basım ve Yayın	12	50	0	0	11	45,83	1	4,17
Kimya Sanayii	33	78,57	0	0	9	21,43	0	0
Petrol Rafineri	15	83,33	0	0	3	16,67	0	0
Lastik -Plastik	9	50	0	0	9	50	0	0
Taş-Toprak Sanayii	66	89,19	0	0	6	8,11	2	2,7
Demir Çelik	18	42,86	3	7,14	21	50	0	0
Metal Sanayii	9	45	0	0	11	55	0	0
Elektrik-Makina	17	80,95	0	0	4	19,05	0	0
Taşıt Araçları	27	75	0	0	9	25	0	0
Enerji	12	80	2	13,33	0	0	1	6,67
İnşaat	6	33,33	0	0	9	50	3	16,67
Toptan Ticaret	15	83,33	3	16,67	0	0	0	0
Perakende Ticaret	31	73,81	3	7,14	6	14,29	2	4,76
Otelcilik	24	72,73	3	9,09	3	9,09	3	9,09
Ulaştırma	18	100	0	0	0	0	0	0
Haberleşme	6	100	0	0	0	0	0	0
Teknoloji-Bilişim	34	70,83	2	4,17	9	18,75	3	6,25

Araştırma kapsamındaki sektörlerin maddi duran varlık değerleme yöntemlerine ilişkin politika tercihleri karşılaştırması için tablo 5.12 tüm yıllara göre değerlendirildiğinde; madencilik sektörünün % 66,67'i oranında maliyet modelini, % 16,67'i yeniden değerlendirme modelini,% 16,67'i oranında yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri tespit edilmiştir. Gıda içecek sektörünün % 35,63'ü oranında maliyet modelini, % 26,44'ü yeniden değerlendirme modelini,% 34,48'i yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri bununla birlikte % 3,45 oranında açıklama yapılmamıştır. Dokuma-giyim sektörünün % 53,03'ü oranında maliyet modelini, % 45,45'i yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri, bununla birlikte % 1,52 oranında açıklama yapılmamıştır. Kâğıt sanayii sektörünün % 85,71'i oranında maliyet modelini, % 14,29'u yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri tespit edilmiştir. Basım ve yayın sektörünün % 50'si oranında maliyet modelini, % 45,83'ü yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri, bununla birlikte % 4,17 oranında açıklama yapılmadığı görülmüştür. Kimya sektörünün % 78,57'si oranında maliyet modelini, % 21,43'ü yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri tespit edilmiştir. Petrol rafineri sektörünün % 83,33'ü oranında maliyet

modelini, % 16,67'i oranında yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri görülmüştür. Lastik plastik sektörünün % 50 oranında maliyet modelini ve yine % 50 oranında yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri tespit edilmiştir. Taş toprak sektörünün % 89,19'u oranında maliyet modelini, % 8,11'i yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri görülmüştür. Demir çelik sektörünün % 42,86 oranında maliyet modelini, % 7,14'ü yeniden değerlendirme modelini, % 50'si yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri tespit edilmiştir. Metal sektörünün % 45 oranında maliyet modelini, % 55 oranında yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri görülmüştür. Elektrik makine sektörünün % 80,95'i oranında maliyet modelini, % 19,05 oranında yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri görülmüştür. Taşıt araçları sektörünün % 75 oranında maliyet modelini, % 25 oranında yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri tespit edilmiştir. Enerji sektörünün % 80 oranında maliyet modelini, % 33,33'ü yeniden değerlendirme modelini tercih ettiği, bununla birlikte % 6,67 oranında açıklama yapılmamıştır. İnşaat sektörünün % 33,33'ü oranında maliyet modelini, % 50 yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri, bununla birlikte % 16,67'i oranında açıklama yapılmamıştır. Toptan ticaret sektörünün % 83,33'ü oranında maliyet modelini, % 16,67'si yeniden değerlendirme modelini tercih ettiği tespit edilmiştir. Perakende sektörünün % 73,81'i oranında maliyet modelini, % 7,14'ü yeniden değerlendirme modelini, % 14,29'u yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri, bununla birlikte % 4,76 oranında açıklama yapılmamıştır. Otelcilik sektörünün % 72,73'ü oranında maliyet modelini, % 9,09'u yeniden değerlendirme modelini, % 9,09'u yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri, bununla birlikte % 9,09 oranında açıklama yapılmadığı görülmüştür. Ulaştırma sektörünün ile haberleşme sektörünün % 100 oranında maliyet modelini tercih ettikleri tespit edilmiştir. Haberleşme ve ulaştırma sektörünün diğer hizmet sektörlerinden farklı olarak iki sektörde de bulunan şirketlerin benzer yapısal özellikler göstermesinden kaynaklandığı söylenebilir. Diğer yandan teknoloji bilişim sektörünün durumu incelendiğinde; % 70,83'ü oranında maliyet modelini, % 4,17'si yeniden değerlendirme modelini, % 18,75'i yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri, bununla birlikte % 6,25 oranında açıklama yapılmadığı görülmüştür.

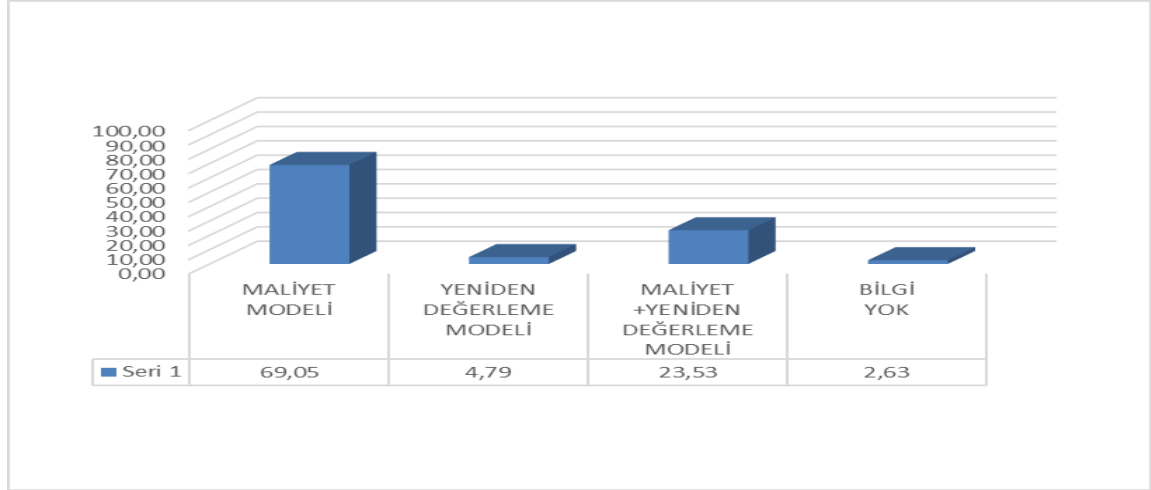
Tablo 5.13 Tüm Sektörlere Göre 2012-2013-2014 Yılları Maddi Duran Varlık Değerleme Yöntemi Politika Tercihleri Ortalamaları

Yıllar	Maliyet Modeli		Yeniden Değerleme Modeli		Maliyet + Y.D. Modeli		Bilgi Yok	
	f	% f	f	% f	f	% f	f	% f
2012	151	72,81	13	4,15	56	23,28	8	3,91
2013	147	72,3	15	5,26	60	25,12	7	2,59
2014	150	72,85	14	4,97	60	25,36	4	1,79

Araştırma kapsamındaki tüm sektörlerin yıllara göre maddi duran varlık değerlendirme yöntemleri politika tercihleri için tablo 5.13 değerlendirildiğinde; 2012 yılında % 72,81, 2013 yılında % 72,3, 2014 yılında % 72,85 oranında maliyet modeli yöntemini tercih ettikleri görülmektedir. Sektörlerin ikinci olarak en yüksek oranda tercih ettikleri politika tercihleri yıllar itibari ile 2012 yılında % 23,28, 2013 yılında % 25,12, 2014 yılında % 25,36 oranında maliyet modeli ile yeniden değerlendirme modeli sektörler tarafından birlikte kullanılmıştır. Bununla birlikte sektörlerin 2012 yılında % 4,15, 2013 yılında % 5,26, 2014 yılında % 4,97 oranında yeniden değerlendirme modelini tercih ettikleri tespit edilmiştir. Sektörler 2012 yılında % 3,91, 2013 yılında % 2,59, 2014 yılında % 1,79 gibi az bir oranında maddi duran varlık değerlendirme yöntemleri politika tercihleri ilişkin açıklamada bulunmadıkları tespit edilmiştir. Sonuç olarak sektörlerin maddi duran varlık değerlendirme yöntemleri politika tercihleri açıklamalarına

göre, sektörde bulunan şirketlerin farklı değerlendirme yöntemlerini tercih ettikleri, fakat genel olarak takip eden yıllar itibari politikalarını değiştirmeden tutarlı bir şekilde uyguladıkları ifade edilebilir

Grafik 5.3 Maddi Duran Varlık Değerleme Yöntemi Politikalarına Göre 3 Yıllık Ortalama Dağılım



Sektörlerin maddi duran varlık değerlendirme yöntemleri politika tercihleri üç yıllık genel durumu için grafik 5.3 incelendiğinde; sektörlerin % 69,05 oranında maliyet modeli yöntemini birinci sırada tercih ettikleri, ikinci olarak % 23,53 oranında maliyet modeli ile yeniden değerlendirme modeli birlikte tercih ettikleri, üçüncü olarak % 4,79 oranında yeniden değerlendirme modelini tercih ettikleri görülmüştür. Diğer yandan tüm sektörlerin maddi duran varlık değerlendirme yöntemleri politikaları hakkında % 2,63 oranında bilgi sunumunda bulunmadıkları tespit edilmiştir. Sektörlerin üç yıllık durumu değerlendirildiğinde; yıllar itibari ile sektörlerin diğer politika uygulamalarından farklı olarak farklı politikaları uyguladıklarını görülmüştür.

5.9.1.5.Sektörlere Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Seçimi Yöntemlerine İlişkin Politika Tercihleri

Araştırma kapsamında sektörlerin maddi olmayan duran varlık amortisman seçimi yöntemlerine ilişkin 2012-2013-2014 yılları itibari tercihleri aşağıda açıklanmıştır.

Tablo 5.14 Sektörlere Göre Maddi Olmayan Duran Varlık Amortisman Seçimi Yöntemi Politika Tercihleri

Sektörler	Doğrusal Amortisman		Azalan Bakiyeler		Doğrusal+ Azalan		Üretim Birimleri Yöntemi		Bilgi Yok	
	f	% f	f	% f	f	% f	f	% f	f	% f
Maden	17	94,44	0	0	0	0	0	0	1	5,56
Gıda İçecek	69	79,31	0	0	0	0	0	0	18	20,69
Dokuma-Giyim	59	93,65	0	0	0	0	0	0	4	6,35
Kâğıt	17	94,44	0	0	0	0	0	0	1	5,56
Basım Ve Yayın	21	77,78	0	0	0	0	3	11,11	3	11,11
Kimya	33	78,57	0	0	0	0	0	0	9	21,43
Petrol - Rafineri	15	83,33	0	0	0	0	0	0	3	16,67
Lastik - Plastik	13	72,22	0	0	0	0	0	0	5	27,78
Taş-Toprak	67	89,33	0	0	0	0	0	0	8	10,67
Demir Çelik	39	92,86	0	0	0	0	0	0	3	7,14
Metal Sanayii	17	94,44	0	0	0	0	0	0	1	5,56
Elektrik Makine	18	85,71	0	0	0	0	0	0	3	14,29
Taşıt Araçları	33	91,67	0	0	0	0	0	0	3	8,33
Enerji	15	100	0	0	0	0	0	0	0	0
İnşaat	18	100	0	0	0	0	0	0	0	0
Toptan Ticaret	18	100	0	0	0	0	0	0	0	0
Perakende Ticaret	35	83,33	0	0	0	0	0	0	7	16,67
Otelcilik	31	93,94	0	0	0	0	0	0	2	6,06
Ulaştırma	12	66,67	0	0	0	0	0	0	6	33,33
Haberleşme	3	50	0	0	0	0	0	0	3	50
Teknoloji-Bilişim	37	77,08	0	0	0	0	0	0	11	22,92

Araştırma kapsamındaki sektörlerin maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman seçimi yöntemi politika tercihleri karşılaştırması için tablo 5.14 tüm yıllara göre değerlendirildiğinde; madencilik sektörünün % 94,44'ü, gıda içecek sektörünün % 79,31'i, dokuma-giyim sektörünün % 93,65'i, kâğıt sanayii % 94,44'ü, kimya Sanayii % 78,57'si, petrol rafineri sektörü % 83,33'ü, lastik plastik sektörünün % 72,22'si, taş-toprak sanayii % 89,33'ü, demir çelik sektörünün % 92,86'sı, metal sanayii % 94,44'ü, elektrik-makine sektörünün % 85,71'i, taşıt araçları sektörünün % 91,67'ü, enerji sektörünün % 100'ü, inşaat sektörünün % 100'ü, toptan ticaret sektörünün % 100'ü, perakende sektörünün % 83,33'ü, otelcilik sektörünün % 93,94'ü, ulaştırma sektörünün % 66,67'si, haberleşme sektörünün % 50'si, teknoloji bilişim sektörünün % 77,8'i gibi yüksek bir oranda sektörlerin doğrusal amortisman yöntemini tercih ettikleri görülmektedir. Basım ve yayın sektörünün % 77,78'i, doğrusal amortisman yöntemi ile % 11 oranında üretim birimleri yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir.

Amortisman seçimi yöntemi seçimine ilişkin bilgi sunumu hakkında; madencilik sektörünün % 5,56'sı, gıda içecek sektörünün % 20,69'u, dokuma-giyim sektörünün % 6,35'i, kâğıt sanayii % 5,56'sı, basım ve yayım sektörünü % 11'i, kimya Sanayii % 21,43'ü, petrol rafineri sektörü % 16,67'si, lastik plastik sektörünün % 27,78'si, taş-toprak sanayii % 10,67'si, demir çelik sektörünün % 7,14'ü, metal sanayii % 5,56'sı, elektrik-makine sektörünün % 14,29'u, taşıt araçları sektörünün % 8,33'ü, perakende sektörünün % 16,67'si, otelcilik sektörünün % 6,06'sı, ulaştırma sektörünün % 33,33'ü, haberleşme sektörünün % 50'si, teknoloji bilişim sektörünün % 22,92'si açıklama yapmadığı tespit edilmiştir. En düşük oranda açıklamada bulunan sektörler

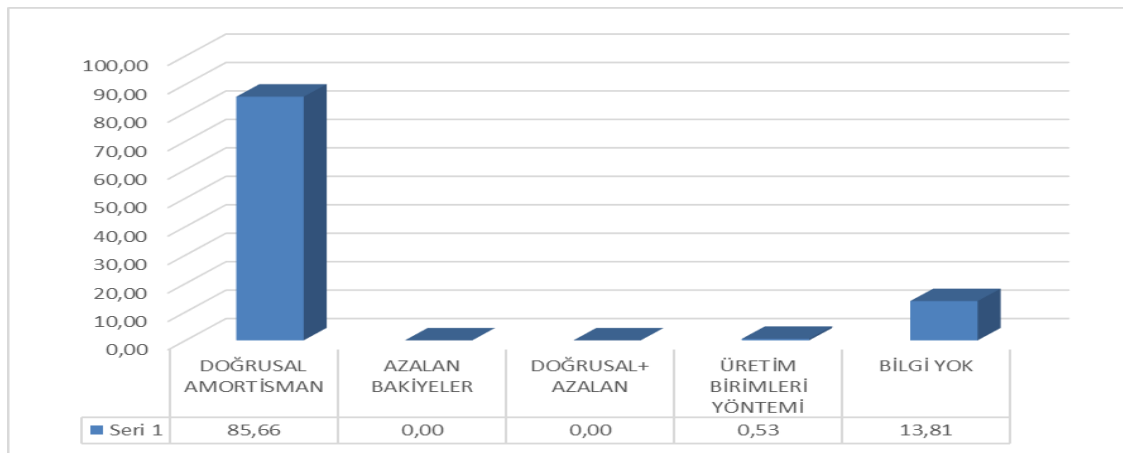
değerlendirildiğinde; % 50 gibi yüksek bir oranla haberleşme sektörü ile % 33 oranında ulaştırma sektörüdür. Diğer yüksek oranda açıklamada bulunmayan sektörler gıda içecek, kimya, lastik plastik, petrol rafineri, elektrik makine, perakende, teknoloji bilişim olduğu görülmektedir. Bununla birlikte enerji sektörünün % 100'ü, inşaat sektörünün % 100'ü, toptan ticaret sektörünün % 100 gibi yüksek bir oranda tam açıklamada buldukları tespit edilmiştir. Bunun nedeni ilgili sektörlerde ağırlıklı bir oranda maddi olmayan duran varlık yatırımlarının fazla olmasından kaynaklandığından söz edilebilir.

Tablo 5.15 Tüm Sektörlere Göre 2012-2013-2014 Yılları Maddi Olmayan Duran Varlık Amortisman Seçimi Yöntemi Politika Tercihleri Ortalamaları

Yıllar	Doğrusal Amortisman		Azalan Bakiyeler		Doğrusal+Azalan		Üretim Birimleri Yöntemi		Bilgi Yok	
	f	% f	f	% f	f	% f	F	% f	f	% f
2012	198	85,74	0	0	0	0	1	0,53	28	13,74
2013	193	85,38	0	0	0	0	1	0,53	33	14,09
2014	196	85,86	0	0	0	0	1	0,53	30	13,62

Araştırma kapsamındaki tüm sektörlerin yıllara göre maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman seçimi yöntemi politika tercihleri için tablo 5.15 değerlendirildiğinde; 2012 yılında % 85,74 2013 yılında % 85,38 2014 yılında % 85,86 oranında doğrusal amortisman yöntemini tercih ettikleri görülmektedir. Sektörlerin ikinci olarak en yüksek oranda tercih ettikleri politika tercihleri yıllar itibari ile 2012 yılında % 0,53, 2013 yılında % 0,53, 2014 yılında % 0,53 oranında üretim birimleri yöntemidir. Bununla birlikte sektörlerin 2012 yılında % 13,74, 2013 yılında % 14,09, 2014 yılında % 13,62 oranında amortisman seçimi yöntemlerine ilişkin bilgi sunumunda bulunmadıkları tespit edilmiştir. Doğrusal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemini birlikte kullanan sektör olmadığı belirlenmiştir. Sonuç olarak sektörlerin maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman seçimi yöntemlerindeki tercihleri ile maddi duran varlık amortisman seçimi yöntemlerindeki tercihleri benzerlik göstermektedir. Bununla birlikte sektörde bulunan şirketlerin maddi olmayan duran varlıklara ilişkin politikalarını genel olarak takip eden yıllar itibari değiştirmeden tutarlı bir şekilde uyguladıkları söylenebilir

Grafik 5.4 Amortisman Seçimi Yöntemleri Politikalarına Göre 3 Yıllık Dağılım



Sektörlerin üç yıllık genel durumu için grafik 5.4 incelendiğinde; sektörlerin % 85,66 oranında doğrusal amortisman yöntemini birinci sırada tercih ettikleri, ikinci olarak % 0,53 oranında üretim birimleri yöntemini tercih ettikleri görülmektedir. Diğer

yandan tüm sektörlerin amortisman yöntemleri politikaları hakkında % 13,81 oranında bilgi sunumunda bulunmadıkları tespit edilmiştir. Sektörlerin üç yıllık durumu değerlendirildiğinde; yıllar itibari ile sektörlerin maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için aynı politikaları uyguladıkları söylenebilir. Aynı zamanda, maddi duran varlıklara ilişkin amortisman seçimi yöntemlerinin bilgi sunum oranı yüksek iken, buna karşılık maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman seçimi yöntemlerinin bilgi sunum oranı düşük olması, sektörde bulunan şirketlerin maddi olmayan duran varlık yatırım oranlarından kaynaklandığı düşünülebilir.

5.9.1.6.Sektörlere Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Yöntemlerine İlişkin Politika Tercihleri

Araştırma kapsamında sektörlerin maddi olmayan duran varlık değerleme yöntemlerine ilişkin 2012-2013-2014 yılları itibari tercihleri aşağıda açıklanmıştır

Tablo 5.16 Sektörlere Göre Maddi Olmayan Duran Varlık Değerleme Yöntemleri Politika Tercihleri

Sektörler	Maliyet Modeli		Yeniden Değerleme		Maliyet Modeli +Değerleme		Bilgi Yok	
	f	% f	f	% f	f	% f	f	% f
Maden	17	94,44	0	0	0	0	1	5,56
Gıda İçecek	62	71,26	0	0	0	0	25	28,74
Dokuma-Giyim	46	73,02	0	0	0	0	17	26,98
Kâğıt	18	100	0	0	0	0	0	0
Basım ve Yayın	17	70,83	0	0	0	0	7	29,17
Kimya	33	78,57	0	0	0	0	9	21,43
Petrol - Rafineri	6	33,33	0	0	3	16,67	9	50
Lastik - Plastik	9	50	0	0	0	0	9	50
Taş-Toprak	62	82,67	0	0	0	0	13	17,33
Demir Çelik	38	90,48	0	0	0	0	4	9,52
Metal Sanayii	14	77,78	0	0	0	0	4	22,22
Elektrik Makine	9	42,86	0	0	3	14,29	9	42,86
Taşıt Araçları	32	88,89	0	0	0	0	4	11,11
Enerji	15	100	0	0	0	0	0	0
İnşaat	18	100	0	0	0	0	0	0
Toptan Ticaret	18	100	0	0	0	0	0	0
Perakende Ticaret	39	92,86	0	0	2	4,76	1	2,38
Otelcilik	24	72,73	0	0	0	0	9	27,27
Ulaştırma	12	66,67	0	0	0	0	6	33,33
Haberleşme	6	100	0	0	0	0	0	0
Teknoloji-Bilişim	39	81,25	0	0	0	0	9	18,75

Araştırma kapsamındaki sektörlerin maddi olmayan duran varlık değerleme yöntemlerine ilişkin politika tercihleri karşılaştırması için tablo 5.16 tüm yıllara göre değerlendirildiğinde; madencilik sektörünün % 94,44'ü, gıda içecek sektörünün % 71,36'sı, dokuma-giyim sektörünün % 73,02'si, kâğıt sanayii sektörünün % 100'ü, basım ve yayın sektörünün % 70,83'ü, kimya sektörünün % 78,57'si, lastik plastik sektörünün % 50'si, taş toprak sektörünün % 82,67'si, demir çelik sektörünün % 90,48'i, metal sektörünün % 77,78'i, taşıt araçları sektörünün % 88,89'u, enerji

sektörünün % 100, inşaat sektörünün % 100'ü, toptan ticaret sektörünün % 100'ü perakende sektörünün % 92,86'sı otelcilik sektörünün % 72,73'ü, ulaştırma sektörünün % 66,67'si ile haberleşme sektörünün % 100'ü, teknoloji bilişim sektörünün % 81,25'i oranında maliyet modelini tercih ettikleri tespit edilmiştir. Diğer yandan, petrol rafineri sektörünün % 33,33'ü oranında maliyet modelini, % 16,67'i oranında yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri görülmüştür. Elektrik makine sektörünün % 42,86 oranında maliyet modelini, % 14,29 oranında yeniden değerlendirme ile birlikte maliyet modelini birlikte tercih ettikleri görülmüştür.

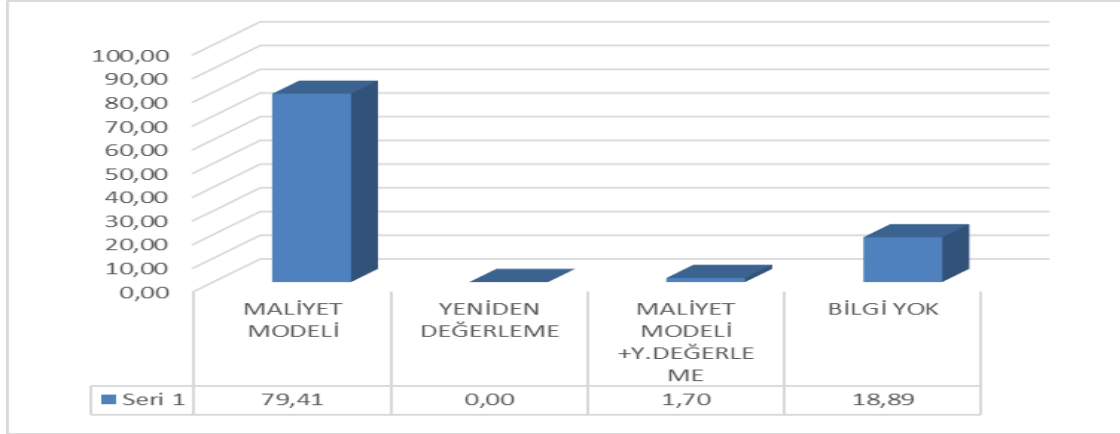
Araştırma kapsamındaki sektörlerin maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemlerine ilişkin politika tercihlerine ilişkin bilgi sunumu hakkında değerlendirme yapıldığında; petrol rafineri ve lastik plastik sektörlerinin % 50, elektrik makine sektörünün % 42,86 gibi yüksek bir oranda maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemlerine ilişkin politika tercihleri hakkında bilgi sunmadıkları tespit edilmiştir. Diğer sektörlerde ise; gıda içecek sektörünün % 28,74'ü, dokuma-giyim sektörünün % 26,98'i, basım ve yayın sektörünün % 29,17'si, kimya sektörünün % 21,43'ü, taş toprak sektörünün % 17,33'ü, demir çelik sektörünün % 9,52'si, metal sektörünün % 22,22'si, taşıt araçları sektörünün % 11,11'i, otelcilik sektörünün % 27,27'si, ulaştırma sektörünün % 33,33'ü, teknoloji bilişim sektörünün % 18,75'i oranında maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemlerine ilişkin politika tercihleri hakkında bilgi sunmadıkları görülmüştür.

Tablo 5.17 Tüm Sektörlere Göre 2012-2013-2014 Yılları Maddi Duran Olmayan Duran Varlık Değerleme Yöntemi Politika Tercihleri Ortalamaları

Yıllar	Maliyet Modeli		Yeniden Değerleme Modeli		Maliyet + Y.D. Modeli		Bilgi Yok	
	f	% f	f	% f	f	% f	f	% f
2012	181	79,69	0	0	2	1,47	43	18,83
2013	177	79,53	0	0	3	1,81	46	18,65
2014	164	74,93	0	0	2	1,47	46	18,84

Araştırma kapsamındaki tüm sektörlerin yıllara göre maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemleri politika tercihleri için tablo 5.17 değerlendirildiğinde; 2012 yılında % 79,69, 2013 yılında % 79,53, 2014 yılında % 74,93 oranında maliyet modeli yöntemini tercih ettikleri görülmektedir. Sektörlerin ikinci olarak en yüksek oranda tercih ettikleri politika tercihleri yıllar itibari ile 2012 yılında % 1,47, 2013 yılında % 1,81, 2014 yılında % 1,47 oranında maliyet modeli ile yeniden değerlendirme modeli sektörler tarafından birlikte kullanılmıştır. Sektörler 2012 yılında % 18,83, 2013 yılında % 18,65, 2014 yılında % 18,84 gibi yüksek bir oranında maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemleri politika tercihleri ilişkin açıklamada bulunmadıkları tespit edilmiştir. Sonuç olarak sektörlerin maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemleri politika tercihleri açıklamalarına göre, sektörde bulunan şirketlerin farklı değerlendirme yöntemlerini tercih etmedikleri, genel olarak takip eden yıllar itibari politikalarını değiştirmeden tutarlı bir şekilde uyguladıkları göstermiştir.

Grafik 5.5 Maddi Olmayan Duran Varlık Değerleme Yöntemleri Politikalarına Göre 3 Yıllık Ortalama Dağılım



Sektörlerin maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemleri politika tercihleri üç yıllık genel durumu için grafik 5.5 değerlendirildiğinde; sektörlerin % 79,41 oranında maliyet modeli yöntemini birinci sırada tercih ettikleri, ikinci olarak % 1,70 oranında maliyet modeli ile yeniden değerlendirme modeli birlikte tercih ettikleri tespit edilmiştir. Diğer yandan tüm sektörlerin maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemleri politikaları hakkında % 18,89 oranında bilgi sunumunda bulunmadıkları görülmüştür. Sektörlerin üç yıllık durumu değerlendirildiğinde; maddi duran varlık değerlendirme yöntemlerine ilişkin bilgi sunumu yüksek oranda gerçekleşirken, buna karşılık maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemlerine ilişkin bilgi sunumun daha düşük düzeyde olduğu söylenebilir.

5.9.2.Sektörlere Göre Belirlenen Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenen Politikaların Açıklama düzeyleri

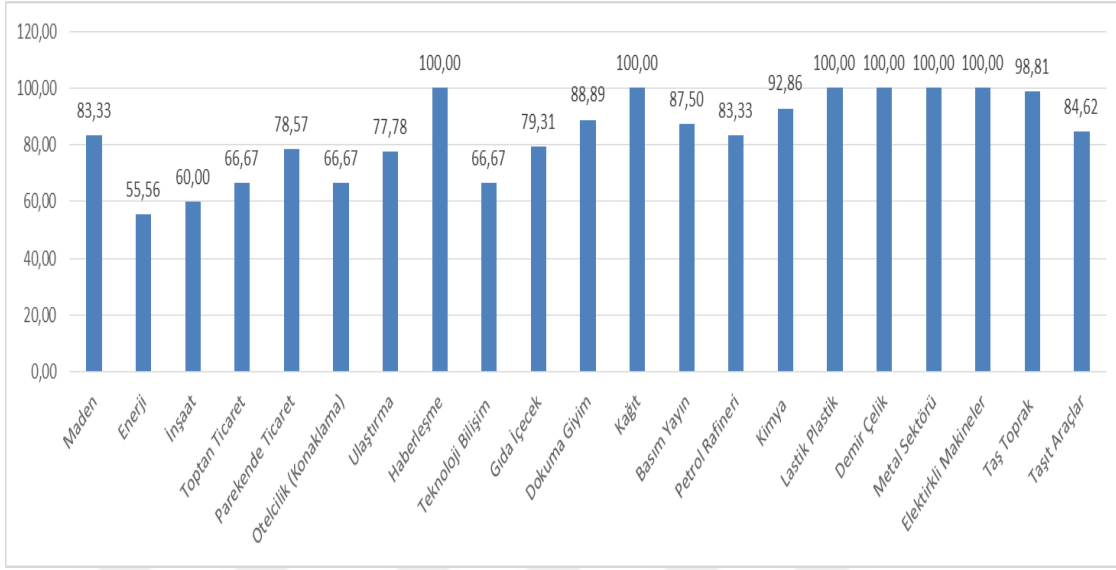
Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın kapsam kısmında tablo 5.7’de açıklanan muhasebe politikalarına ilişkin açıklama düzeyleri frekans sonuçları sektör ve yıl bazında karşılaştırmalı olarak açıklanacaktır.

Tablo 5.18 TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin Açıklama Düzeyleri

TMS 2 STOKLAR STANDARDI			
Stok Maliyeti Belirleme Yöntemlerine İlişkin Açıklamalar (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	83,33	83,33	83,33
Enerji	66,67	50,00	50,00
İnşaat	40,00	60,00	80,00
Toptan Ticaret	66,67	83,33	50,00
Perakende Ticaret	78,57	78,57	78,57
Otelcilik (Konaklama)	63,64	72,73	63,64
Ulaştırma	66,67	83,33	83,33
Haberleşme	100,00	100,00	100,00
Teknoloji Bilişim	62,50	68,75	68,75
Gıda İçecek	79,31	82,76	75,86
Dokuma Giyim	91,67	87,5	87,5
Kağıt	100,00	100,00	100,00
Basım Yayın	87,5	87,5	87,5
Petrol Rafineri	83,33	83,33	83,33
Kimya	92,86	92,86	92,86
Lastik Plastik	100,00	100,00	100,00
Demir Çelik	100,00	100,00	100,00
Metal Sektörü	100,00	100,00	100,00
Elektrikli Makineler	100,00	100,00	100,00
Taş Toprak	100,00	100,00	96,43
Taşıt Araçlar	84,62	84,62	84,62

Sektörlerin TMS 2 Stoklar standardı çerçevesinde incelenen stok maliyeti belirleme yöntemlerine ilişkin açıklama düzeyleri için tablo 5.18 değerlendirildiğinde; haberleşme, kağıt, lastik plastik sektörü, demir çelik sektörü, metal sektörü, elektrikli makineler sektörü, taş toprak sektörlerinin tüm yıllarda açıklama düzeyleri en yüksek seviyededir. En düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda enerji sektöründedir. Bu durum sektörün aktif varlıklarının farklı olmasından kaynaklandığı söylenebilir. Diğer yandan madencilik, basım yayın, petrol rafineri, kimya, dokuma giyim, taşıt araçlar, gıda içecek sektörlerinin tüm yıllarda açıklama düzeyleri yüksektir. İnşaat sektörünün yıllara göre açıklama düzeyi artarak yükselmiştir. Bu durum sektörün iş süreçlerinin yıllara yaygın olarak gerçekleşmesi ile ilgili olma ihtimali düşünülebilir. Toptan ticaret sektöründe 2012 yılında açıklama düzeyi ortalama seviyede seyrederken, 2013 yılında bir artış göstermiştir. Ancak 2014 yılında ise 2012 yılındaki açıklama düzeyinin altına düşmüştür. Perakende sektörü stok yoğunluğu yüksek olan bir sektör olmasına karşın stok maliyetine ilişkin açıklama düzeyi diğer yüksek olan sektörlerle göre tüm yıllarda düşük oranda olduğu tespit edilmiştir. Otelcilik sektörünün 2012 yılı ve 2014 yılındaki açıklama düzeyi aynı oranda iken 2013 yılında diğer yıllara göre az bir artış göstermiştir. Ulaştırma sektörünün açıklama düzeyi 2012 yılında ortalama bir seviyede iken diğer yıllarda artış göstermiştir. Teknoloji bilişim sektörünün tüm yıllardaki açıklama düzeyleri birbirine yakın oradadır.

Grafik 5.6 TMS 2 Stoklar Standardı Çerçevesinde İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri



Sektörlerin TMS 2 Stoklar Standardı çerçevesinde incelenen politikaya ilişkin 3 yıllık ortalama açıklama düzeyleri için grafik 5.6 değerlendirildiğinde; en yüksek tam açıklama düzeyine sahip olan sektörler; haberleşme, kağıt, lastik plastik, demir çelik, metal, elektrikli makineler sektörleridir. Diğer yandan ikinci yüksek oranda açıklama düzeyine sahip olan sektörler; taş toprak, kimya, maden, dokuma giyim, basım yayın, petrol rafineri, taşıt araçları sektörleridir. Diğer sektörler göre en düşük ortalama açıklama düzeyine sahip olan sektörler sırasıyla; enerji, inşaat, toptan ticaret, otelcilik, teknoloji bilişim sektörleridir. Düşük açıklama düzeyi sektörün aktif yapısından kaynaklanacağı gibi sektörlerin açıklamalara ilişkin gerekli özeni göstermediğinden kaynaklandığı ifade edilebilir. Örneğin enerji sektörünün stok hareketleri diğer sektörler göre yüksek oranda değildir. Bu nedenle açıklama düzeyine ilişkin bilgi sunumu düşük oranda gerçekleşme olasılığı vardır. Buna karşın stok hareketinin yoğun olduğu perakende sektöründe diğer sektörler göre düşük oranda stok maliyetinin belirleme yöntemine ilişkin açıklama düzeyi, sektörde faaliyet gösteren şirketlerin gerekli açıklamaları yeterince yapmadıklarını göstermektedir.

Tablo 5.19 Önemli Muhasebe Değerlendirme, Varsayımlara İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri

TMS 8 Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar Standardı Önemli Muhasebe Değerlendirme, Varsayımlara İlişkin Açıklamalar (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	100	100	100
İnşaat	80	100	100
Toptan Ticaret	100	100	100
Perakende Ticaret	100	92,86	100
Otelcilik	100	90,91	90,91
Ulaştırma	100	100	100
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	100	100	100
Gıda İçecek	100	100	100
Dokuma Giyim	95,83	95,83	100
Kağıt	100	100	100
Basım Yayın	100	100	100
Petrol Rafineri	100	100	100
Kimya	100	100	100
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	92,86	92,86	92,86
Metal Sektörü	100	100	100
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	100	100	100
Taşıt Araçlar	100	100	100

Sektörlerin TMS 8 Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara ilişkin açıklama düzeyleri için tablo 5.19 değerlendirildiğinde; sektörlerin Önemli Muhasebe Değerlendirme, Varsayımlara İlişkin Açıklama düzeyleri tüm yıllarda en yüksek oranda açıklayan sektörler sırasıyla; maden, enerji, toptan ticaret, ulaştırma, haberleşme, teknoloji bilişim, gıda içecek, kağıt, basım yayın, petrol rafineri, kimya, lastik plastik, metal, elektrikli makineler, taş toprak, taşıt araçları sektörleridir. Önemli Muhasebe Değerlendirme, Varsayımlara İlişkin Açıklamalara ilişkin diğer yüksek oranda açıklama yapan sektörler; inşaat, perakende, otelcilik, dokuma giyim, sektörleridir. Demir çelik sektörü 2012, 2013,2014 yıllarında açıklama düzeyleri diğer sektörlerle göre biraz daha düşük oranda gerçekleşmiştir. Diğer yandan inşaat sektörünün 2012 yılında açıklama düzeyi diğer yıllara göre düşük olmakla birlikte, diğer yıllarda en yüksek seviyeye ulaşmıştır. Bu durum inşaat sektörünün gelecek yıllara ilişkin değerlendirme ve varsayımlarda bulunurken sektör bazında gerçekleşen bazı gelişmelerden etkilendiği bu nedenle değerlendirme ve varsayımlara ilişkin açıklamalara da bu durumun yansıtıldığı düşünülebilir.

Tablo 5.20 Henüz Yürürlüğe Girmemiş ve Erken Uygulanması Benimsenmemiş Standartların Etkisine ilişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri

TMS 8 Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar Standardı			
Henüz Yürürlüğe Girmemiş ve Erken Uygulanması Benimsenmemiş Standartların Etkisi, Uygulama Tarihi ile Mevcut Önceki Standartlara Getirilen Değişiklikler ve Yorumlar (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	83,33	83,33	83,33
İnşaat	80	80	80
Toptan Ticaret	100	83,33	83,33
Perakende Ticaret	92,86	92,86	85,71
Otelcilik	100	90,91	90,91
Ulaştırma	100	83,33	83,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	100	93,75	100
Gıda İçecek	89,66	86,21	82,76
Dokuma Giyim	79,17	79,17	79,17
Kağıt	85,71	85,71	71,43
Basım Yayın	37,5	25	37,5
Petrol Rafineri	66,67	66,67	66,67
Kimya	92,86	92,86	92,86
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	85,71	85,71	85,71
Metal Sektörü	100	100	100
Elektrikli Makineler	75	75	75
Taş Toprak	92,86	92,86	92,86
Taşıt Araçlar	92,31	92,31	92,31

Sektörlerin TMS 8 Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar Standardı kapsamında incelenen diğer bir politika; Henüz Yürürlüğe Girmemiş ve Erken Uygulanması Benimsenmemiş Standartların Etkisi, Uygulama Tarihi ile Mevcut Önceki Standartlara Getirilen Değişiklikler ve Yorumlara ilişkin açıklamalardır. İlgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri için tablo 5.20 incelendiğinde; maden, haberleşme, lastik plastik, metal sektörlerinin Yürürlüğe Girmemiş ve Erken Uygulanması Benimsenmemiş Standartların Etkisini ve Uygulama Tarihi ile Mevcut Önceki Standartlara Getirilen Değişiklikler hakkında dipnotlarında açıklama düzeyleri tüm yıllarda en yüksek orandadır. Politikaya ilişkin açıklama düzeyi tüm yıllarda yüksek olan diğer sektörler sırasıyla; enerji, inşaat, toptan ticaret, perakende ticaret, ulaştırma, otelcilik, teknoloji bilişim, gıda içecek, kimya, demir çelik, taş toprak, taşıt araçları sektörleridir. Politika hakkında en düşük oranda açıklama düzeyi tüm yıllarda basım yayın sektörüne aittir. Diğer yandan diğer sektörler için tüm yıllarda ortalamasının altında açıklama oranına sahip olan sektör petrol rafineri sektörüdür. Kâğıt sektörünün açıklama düzeyi 2012 ve 2013 yılında aynı seviyededir. 2014 yılında açıklama düzeyinde az bir oranda azalma söz konusudur. Kâğıt sektörü basım yayın sektörüne ham madde girdisi sağlayan bir sektör olmakla birlikte kâğıt sektöründe bulunan birçok şirketin basım yayın sektöründe faaliyet gösteren şirketi bulunmaktadır. Basım yayın sektöründe açıklama düzeyinin düşük gerçekleşmesi ile kâğıt sektöründe bu politikaya ilişkin açıklama düzeyinin genel olarak sektörlerin açıklama düzeyine yakın çıkması iki sektör arasında bir etkileşim olduğunun göstergesi olma ihtimali vardır. Dokuma giyim

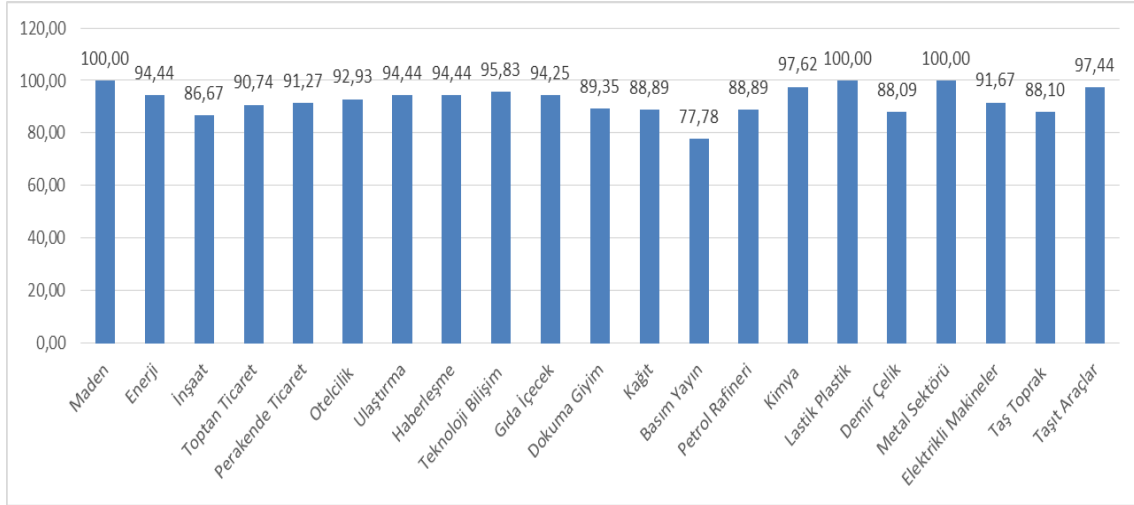
sektörü ile elektrikli makineler sektörünün açıklama düzeyleri tüm yıllarda yaklaşık olarak aynı seviyede olmakla birlikte sektörlerin ortalama açıklama düzeyine yakın bir orana sahip oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 5.21 Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri

TMS 8 Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar Standardı			
Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Açıklamalar (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	100	100	100
İnşaat	100	80	80
Toptan Ticaret	83,33	83,33	83,33
Perakende Ticaret	85,71	92,86	78,57
Otelcilik	90,91	90,91	90,91
Ulaştırma	100	100	83,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	87,5	87,5	93,75
Gıda İçecek	96,55	96,55	96,55
Dokuma Giyim	91,67	91,67	91,67
Kağıt	85,71	85,71	85,71
Basım Yayın	100	100	100
Petrol Rafineri	100	100	100
Kimya	100	100	100
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	85,71	85,71	85,71
Metal Sektörü	100	100	100
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	71,43	71,43	71,43
Taşıt Araçlar	100	100	100

Sektörlerin TMS 8 Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar Standardı kapsamında incelenen üçüncü politika; Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Açıklamalardır. Politikaya ilişkin sektörlerin açıklama düzeyleri için tablo 5.21 incelendiğinde; maden, enerji, haberleşme, basım yayın, petrol rafineri, kimya, lastik plastik, metal, elektrikli makineler, taşıt araçları sektörleri tüm yıllarda en yüksek oranda açıklama yapmışlardır. Bununla birlikte, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalara İlişkin tüm yıllarda ikinci en yüksek açıklama düzeyine sahip sektörler; toptan ticaret, perakende ticaret, otelcilik, teknoloji bilişim, gıda içecek, dokuma giyim, kağıt, demir çelik sektörleridir. Taş toprak sektörü diğer sektörlerle oranla tüm yıllarda kendi içinde aynı seviyeye sahip olmakla birlikte açıklama düzeyi düşüktür.

Grafik 5.7 TMS 8 Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri



Sektörlerin TMS 8 Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar Standardı kapsamında incelenen politikalara göre 3 yıllık ortalama açıklama düzeyleri için grafik 5.7 değerlendirildiğinde; en yüksek tam açıklama düzeyine sahip olan sektörler; maden, lastik plastik, metal sektörleridir. Bununla birlikte diğer sektörlerin açıklama düzeyleri birbirine yakın orandadır. Üç farklı politikaya ilişkin açıklama düzeyi ortalaması en düşük sektör basım yayın sektörüdür. Genel olarak sektörlerin, Önemli Muhasebe Değerlendirme, Varsayımlara İlişkin Açıklamaları, Henüz Yürürlüğe Girmemiş ve Erken Uygulanması Benimsenmemiş Standartların Etkisi, Uygulama Tarihi ile Mevcut Önceki Standartlara Getirilen Değişiklikler ve Yorumlara İlişkin Açıklamaları ile Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Açıklamaları yüksek oranda açıklama düzeyine sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu durum sektörlerin gelecekte alacakları kararlara ilişkin öngöründe bulduklarını ve yeni getirilen muhasebe standartlarındaki değişiklikleri takip etmede dinamik bir yapıya sahip oldukları göstermektedir.

Tablo 5.22 Cari Dönem Vergi Varlık ve Yükümlülüklerine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri

TMS 12 Gelir Vergisi Standardı			
Cari Dönem Vergi Varlık ve Yükümlülüklerine İlişkin Standarda Geçen Açıklamalara İlişkin Bilgi Sunumu (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	100	100	100
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	100	100	100
Perakende Ticaret	85,71	92,86	92,86
Otelcilik	63,64	63,64	63,64
Ulaştırma	50	50	50
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	93,75	93,75	93,75
Gıda İçecek	65,52	65,52	65,52
Dokuma Giyim	83,33	83,33	83,33
Kağıt	100	100	100
Basım Yayın	87,5	87,5	87,5
Petrol Rafineri	83,33	83,33	83,33
Kimya	85,71	85,71	85,71
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	92,86	92,86	92,86
Metal Sektörü	50	50	50
Elektrikli Makineler	87,5	87,5	87,5
Taş Toprak	96,43	96,43	96,43
Taşıt Araçlar	100	100	100

Sektörlerin TMS 12 Gelir Vergisi Standardı kapsamında incelenen, cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin standarda geçen açıklamalara ilişkin bilgi sunumları için tablo 5.22 değerlendirildiğinde; maden, enerji, inşaat, toptan ticaret, haberleşme, kağıt, lastik plastik, taşıt araçları sektörlerinde tüm yıllarda ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri en yüksek seviyededir. Politikaya ilişkin en düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda metal ve ulaştırma sektörlerindedir. Metal ve ulaştırma sektörlerinin cari döneme ilişkin vergi varlığı ve yükümlülüklerine ilişkin bilgi sunumlarının düşük oranda olması sektörlerin ve sektörleri denetleyen bağımsız denetim firmalarının yeterli önemi göstermedikleri söylenebilir. Diğer sektörlerin ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri incelendiğinde; perakende ticaret, teknoloji bilişim, dokuma giyim, basın yayın, petrol rafineri, kimya, demir çelik, elektrikli makineler, taş toprak sektörlerinin tüm yıllarda açıklama düzeyleri yüksektir. Otelcilik, gıda içecek, sektörlerinin en yüksek ve yüksek oranda açıklama yapan sektörlerinin ortalamalarının altında bir orana sahip oldukları tespit edilmiştir. Sektörlerinin cari döneme ilişkin vergi varlığı ve yükümlülüklerine ilişkin açıklama düzeyleri genel olarak değerlendirildiğinde standartta istenilen açıklama yükümlülüklerini sektörlerin yüksek bir oranda açıkladıkları görülmüştür.

Tablo 5.23 Vergi Gideri/ Gelir ile Muhasebe Karı Arasındaki Mutabakat Çalışmasına İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri

TMS 12 Gelir Vergisi Standardı			
Vergi Gideri/ Gelir ile Muhasebe Karı Arasındaki Mutabakat Çalışmasına İlişkin Bilgi Sunumu (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	83,33	66,67	83,33
Enerji	100	100	83,33
İnşaat	80	80	80
Toptan Ticaret	50	50	50
Perakende Ticaret	71,43	78,57	78,57
Otelcilik	45,45	45,45	45,45
Ulaştırma	33,33	33,33	33,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	75	75	75
Gıda İçecek	62,07	58,62	58,62
Dokuma Giyim	50	54,14	54,17
Kağıt	57,14	57,14	57,17
Basım Yayın	25	25	25
Petrol Rafineri	83,33	83,33	83,33
Kimya	71,43	71,43	71,43
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	28,57	28,57	28,57
Metal Sektörü	100	100	100
Elektrikli Makineler	25	25	25
Taş Toprak	35,71	35,71	35,71
Taşıt Araçlar	69,23	69,23	69,23

Sektörlerin TMS 12 Gelir Vergisi Standardı kapsamında incelenen, cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin standarda geçen açıklamalara ilişkin bilgi sunumları için tablo 5.23 değerlendirildiğinde; maden, enerji, inşaat, toptan ticaret, haberleşme, kağıt, lastik plastik, taşıt araçları sektörlerinde tüm yıllarda ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri en yüksek seviyededir. Politikaya ilişkin en düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda metal ve ulaştırma sektörlerindedir. Metal ve ulaştırma sektörlerinin cari döneme ilişkin vergi varlığı ve yükümlülüklerine ilişkin bilgi sunumlarının düşük oranda olması sektörlerin ve sektörleri denetleyen bağımsız denetim firmalarının gerekli önemi göstermediklerinin bir göstergesi olabilir. Diğer sektörlerin ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri incelendiğinde; perakende ticaret, teknoloji bilişim, dokuma giyim, basım yayın, petrol rafineri, kimya, demir çelik, elektrikli makineler, taş toprak sektörlerinin tüm yıllarda açıklama düzeyleri yüksektir. Otelcilik, gıda içecek, sektörlerinin en yüksek ve yüksek oranda açıklama yapan sektörlerinin ortalamalarının altında bir orana sahip oldukları tespit edilmiştir. Sektörlerinin cari döneme ilişkin vergi varlığı ve yükümlülüklerine ilişkin açıklama düzeyleri genel olarak değerlendirildiğinde standartta istenilen açıklama yükümlülüklerini sektörlerin yüksek bir oranda açıkladıkları görülmüştür.

Tablo 5.24 Ertelenen Vergi Varlığına İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri

TMS 12 Gelir Vergisi Standardı			
Ertelenen Vergi Varlığına İlişkin Standartta Geçen Açıklamalara Göre Bilgi Sunumu			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	100	100	100
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	100	100	100
Perakende Ticaret	100	100	100
Otelcilik	90,91	90,91	90,91
Ulaştırma	83,33	83,33	83,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	93,75	93,75	93,75
Gıda İçecek	93,1	93,1	93,1
Dokuma Giyim	100	100	100
Kağıt	100	100	100
Basım Yayın	100	100	100
Petrol Rafineri	83,33	83,33	83,33
Kimya	100	100	100
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	100	100	100
Metal Sektörü	100	100	100
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	100	100	100
Taşıt Araçlar	100	100	100

Sektörlerin TMS 12 Gelir Vergisi Standardı kapsamında incelenen, ertelenen vergi varlığına ilişkin standartta geçen açıklamalara göre bilgi sunumları için tablo 5.24 değerlendirildiğinde; maden, enerji, inşaat, toptan ticaret, perakende, haberleşme, dokuma giyim, basım yayın, kağıt, kimya, lastik plastik, demir çelik, metal, elektrikli makineler, taş toprak, taşıt araçları sektörlerinde tüm yıllarda ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri en yüksek seviyededir. Politikaya ilişkin diğer sektörler göre düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda ulaştırma ve petrol rafineri sektörlerindedir. Diğer sektörlerin ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri incelendiğinde; otelcilik, teknoloji bilişim, gıda içecek sektörlerinin tüm yıllarda açıklama düzeyleri yüksektir. Sektörlerinin ertelenen vergi varlığına ilişkin standartta geçen açıklamalara göre bilgi sunumları için açıklama düzeyleri genel olarak değerlendirildiğinde standartta istenilen açıklama yükümlülüklerine göre sektörlerin yüksek bir oranda açıklama düzeyine sahip oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 5.25 Ertelenen Vergi Yükümlülüğüne İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri

TMS 12 Gelir Vergisi Standardı			
Ertelenen Vergi Yükümlülüğüne İlişkin Standartta Geçen Açıklamalara Göre Bilgi Sunumu			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	100	100	100
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	100	100	100
Perakende Ticaret	100	100	100
Otelcilik	81,82	81,82	81,82
Ulaştırma	83,33	83,33	83,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	93,75	93,75	93,75
Gıda İçecek	93,1	93,1	93,1
Dokuma Giyim	100	100	100
Kağıt	100	100	100
Basım Yayın	100	100	100
Petrol Rafineri	83,33	83,33	83,33
Kimya	100	100	100
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	100	100	100
Metal Sektörü	100	100	100
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	100	100	100
Taşıt Araçlar	100	100	100

Sektörlerin TMS 12 Gelir Vergisi Standardı kapsamında incelenen, ertelenen vergi yükümlülüğüne ilişkin bilgi sunumları için tablo 5.25 incelendiğinde; maden, enerji, inşaat, toptan ticaret, perakende, haberleşme, dokuma giyim, basım yayın, kağıt, kimya, lastik plastik, demir çelik, metal, elektrikli makineler, taş toprak, taşıt araçları sektörlerinde tüm yıllarda ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri en yüksek seviyededir. Politikaya ilişkin diğer sektörler için düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda ulaştırma ve otelcilik, petrol rafineri sektörlerindedir. Diğer sektörlerin ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri incelendiğinde; teknoloji bilişim, gıda içecek sektörlerinin tüm yıllarda açıklama düzeyleri yüksektir. Sektörlerinin ertelenen vergi yükümlülüğüne ilişkin standartta geçen açıklamalara göre bilgi sunumları için açıklama düzeyleri genel olarak değerlendirildiğinde, standartta istenilen açıklama yükümlülüklerine göre sektörlerin yüksek bir oranda açıklama düzeyine sahip oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 5.26 Ertelenen Vergiye Konu Olan Geçici Farklar ve Ertelenen Vergi Varlıkları Politikalarının Açıklama Düzeyleri

TMS 12 Gelir Vergisi Standardı			
Ertelenen Vergiye Konu Olan Geçici Farklar ve Ertelenen Vergi (yükümlülükleri)/Varlıkları (hesap kalemleri) İlişkin Bilgi Sunumu (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	100	100	100
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	100	100	100
Perakende Ticaret	92,86	92,86	92,86
Otelcilik	81,82	81,82	81,82
Ulaştırma	66,67	66,67	66,67
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	62,5	62,5	62,5
Gıda İçecek	96,65	96,65	96,65
Dokuma Giyim	95,83	95,83	95,83
Kağıt	85,71	85,71	85,71
Basım Yayın	100	100	100
Petrol Rafineri	100	100	100
Kimya	100	100	100
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	92,86	92,86	100
Metal Sektörü	50	50	50
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	71,43	71,43	71,43
Taşıt Araçlar	92,31	92,31	92,31

Sektörlerin TMS 12 Gelir Vergisi Standardı kapsamında incelenen, ertelenen vergiye konu olan geçici farklar ve ertelenen vergi (yükümlülükleri)/varlıkları (hesap kalemleri) ilişkin bilgi sunumları için tablo 5.26 değerlendirildiğinde; maden, enerji, inşaat, toptan ticaret, haberleşme, basım yayın, petrol rafineri, kimya, lastik plastik, elektrikli makineler sektörlerinde tüm yıllarda ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri en yüksek seviyededir. Politikaya ilişkin en düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda metal sektöründedir. Bununla birlikte, politikaya ilişkin diğer sektörler için düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda ulaştırma, teknoloji bilişim, taş toprak sektörlerindedir. Diğer sektörlerin ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri incelendiğinde; perakende, otelcilik, gıda içecek, dokuma giyim, kağıt, demir çelik, taşıt araçları sektörlerinin tüm yıllarda açıklama düzeyleri yüksektir. Sektörlerinin ertelenen vergiye konu olan geçici farklar ve ertelenen vergi (yükümlülükleri)/varlıkları (hesap kalemleri) ilişkin bilgi sunumları için açıklama düzeyleri genel olarak değerlendirildiğinde; standartta istenilen diğer politika açıklama yükümlülüklerine göre sektörlerin düşük oranda açıklama düzeyine sahip oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 5.27 Ertelenmiş Vergiye Konu Edilmiş İndirilmemiş Mali Zararların İtfa Tarihleri İtibariyle Vade Analizine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri

TMS 12 Gelir Vergisi Standardı			
Ertelenmiş Vergiye Konu Edilmiş İndirilmemiş Mali Zararların İtfa Tarihleri İtibariyle Vade Analizine İlişkin Bilgi Sunumu (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	66,67	66,67	66,67
Enerji	66,67	83,33	83,33
İnşaat	60	60	60
Toptan Ticaret	16,67	16,67	16,67
Perakende Ticaret	50	42,86	42,86
Otelcilik	36,36	36,36	36,36
Ulaştırma	16,67	16,67	16,67
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	12,5	12,5	6,25
Gıda İçecek	27,59	27,59	27,59
Dokuma Giyim	45,83	50	50
Kağıt	28,57	28,57	28,57
Basım Yayın	12,5	12,25	12,5
Petrol Rafineri	66,67	66,67	66,67
Kimya	57,14	57,14	57,14
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	28,57	28,57	42,86
Metal Sektörü	83,33	83,33	83,33
Elektrikli Makineler	37,5	37,5	37,5
Taş Toprak	25	25	25
Taşıt Araçlar	23,08	23,08	23,08

Sektörlerin TMS 12 Gelir Vergisi Standardı kapsamında incelenen, ertelenmiş vergiye konu edilmiş indirilmemiş mali zararların itfa tarihleri itibariyle vade analizine ilişkin bilgi sunumları için tablo 5.27 değerlendirildiğinde; haberleşme ve lastik ve plastik sektörlerinde tüm yıllarda ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri en yüksek seviyededir. Politikaya ilişkin en düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda teknoloji bilişim, basım yayın, toptan ticaret, ulaştırma sektöründedir. Bununla birlikte, bu politikaya ilişkin diğer sektörler göre düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda otelcilik, gıda içecek, kağıt, elektrikli makineler, taş toprak, taşıt araçları sektörlerindedir. Maden sektöründe tüm sektörlerin ortalamalarına göre politikaya ilişkin açıklama düzeyi tüm yıllarda % 66 oranındadır. Enerji sektöründe 2012 yılında açıklama düzeyi ortalama bir oranda iken, 2013 ve 2014 yıllarında açıklama düzeyinde ciddi bir artış söz konusudur. Bu durum sektörde bulunan şirketlerin 2013 ve 2014 yıllarında ertelenmiş vergiye konu edilmiş, indirilmemiş mali zararlarına sahip olduğu ve bu duruma ilişkin vade analizi hazırladığını ortaya koymaktadır. Diğer sektörlerin ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri incelendiğinde; metal, inşaat, petrol rafineri, kimya, sektörlerinin tüm yıllarda açıklama düzeyleri, bu politikaya ilişkin düşük oranda açıklama düzeyine sahip sektörlerin durumları dikkate alındığı yüksektir. Sektörlerinin ertelenmiş vergiye konu edilmiş indirilmemiş mali zararların itfa tarihleri itibariyle vade analizine ilişkin ilişkin bilgi sunumları için açıklama düzeyleri genel olarak değerlendirildiğinde; sektörlerde bulunan şirketlerin büyük çoğunluğunda ertelenmiş vergiye konu edilmiş indirilmemiş mali zararlarının olmadığı sonucu çıkmaktadır. Diğer bir durum ise sektörde bulunan şirketlerin standartta istenilen politika açıklama yükümlülüklerine göre açıklamada

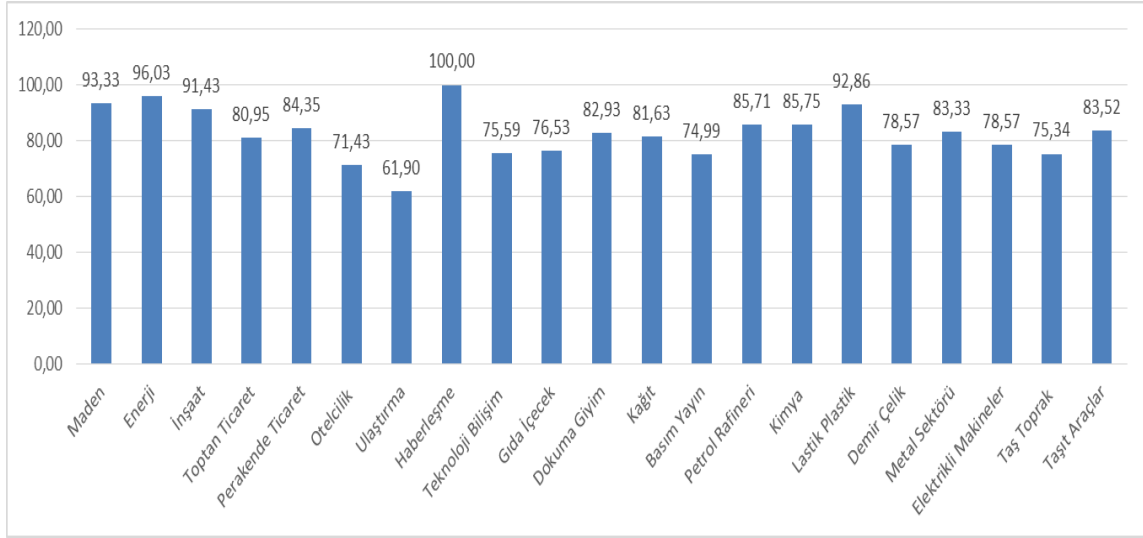
bulunmadıkları yani öznel durumlarını ortaya koymadıklarının bir göstergesi olma olasılığı da yüksektir.

Tablo 5.28 Cari Dönem ve Önceki Dönem Vergi Karşılığı, Vergi Gideri ve Ertelenen Vergi Gelirine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri

TMS 12 Gelir Vergisi Standardı			
Cari Dönem ve Önceki Dönem Vergi Karşılığı, Vergi Gideri ve Ertelenen Vergi Geliri (gideri) İlişkin Bilgi Sunumu (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	100	100	100
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	100	100	100
Perakende Ticaret	85,71	85,71	85,71
Otelcilik	100	100	100
Ulaştırma	100	100	100
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	100	100	100
Gıda İçecek	100	100	100
Dokuma Giyim	100	100	100
Kağıt	100	100	100
Basım Yayın	100	100	100
Petrol Rafineri	100	100	100
Kimya	100	100	100
Lastik Plastik	50	50	50
Demir Çelik	100	100	100
Metal Sektörü	100	100	100
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	96,43	100	100
Taşıt Araçlar	100	100	100

Sektörlerin TMS 12 Gelir Vergisi Standardı kapsamında incelenen cari dönem ve önceki dönem vergi karşılığı, vergi gideri ve ertelenen vergi geliri/giderine ilişkin bilgi sunumları için tablo 5.28 değerlendirildiğinde; maden, enerji, inşaat, toptan ticaret, otelcilik, ulaştırma, haberleşme, teknoloji bilişim, gıda içecek, dokuma giyim, kağıt, basım yayın, petrol rafineri, kimya, demir çelik, metal, elektrikli makineler, taşıt araçları sektörlerinde tüm yıllarda ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri en yüksek seviyededir. Politikaya ilişkin en düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda lastik plastik sektöründedir. Perakende sektöründe politikaya ilişkin açıklama düzeyi tüm yıllarda diğer sektörler göre az bir oranda düşüktür. Taş toprak sektöründe ise 2012 yılındaki açıklama düzeyi en yüksek seviyeye yakın bir oranda iken 2013 ve 2014 yıllarında bu oran en yüksek açıklama düzeyine ulaşmıştır. Sektörlerinin cari dönem ve önceki dönem vergi karşılığı, vergi gideri ve ertelenen vergi geliri/giderine ilişkin bilgi sunumları için açıklama düzeyleri genel olarak değerlendirildiğinde; açıklama düzeyleri diğer incelenen TMS 12 Gelir Vergisi standardına ilişkin incelenen diğere alt politika başlıklarına göre yüksek seviyededir. Bu durum sektörlerde bulunan şirketlerin standardın öngördüğü açıklama yükümlüklerini yerine getirmelerinden ziyade, bu politika başlığı ile standartta yer alan açıklama yükümlülükleri ile Türkiye’de uygulanan vergi sistemi uygulamalarına belirli bir yönüyle birbirine yaklaşması olabilir.

Grafik 5.8 TMS 12 Gelir Vergisi Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri



Sektörlerin TMS 12 Gelir Vergisi Standardı kapsamında incelenen politikalara göre 3 yıllık ortalama açıklama düzeyleri için grafik 5.8 değerlendirildiğinde; en yüksek tam açıklama düzeyine sahip olan sektör haberleşme sektörüdür. Bununla birlikte, maden, enerji, inşaat, lastik plastik sektörlerinin açıklama oranları yüksek olmakla birlikte oranları birbirlerine yakındır. İncelenen politikalara göre en düşük açıklama düzeyi ulaştırma sektöründedir. Bu durum sektörde bulunan şirketlerin ve denetim firmalarının ilgili standarda ilişkin gerekli açıklama yükümlüklerine yeterince uymadıklarının bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Diğer yandan, toptan ticaret, perakende, dokuma giyim, kağıt, petrol rafineri, kimya, metal, taşıt araçları sektörlerinde açıklama düzeyleri tüm yıllarda % 75 ile % 80 oranları arasındadır. Bu oranlar ilgili standarda ilişkin yüksek açıklama düzeyine yakın oranlardır. Genel olarak sektörlerin TMS 12 Gelir Vergisi standardına ilişkin belirlenen politikalara göre açıklama düzeyleri yüksektir. Bununla birlikte belirlenen 6 alt politika başlığı içerisinde en yüksek açıklama düzeyi, cari dönem ve önceki dönem vergi karşılığı, vergi gideri ve ertelenen vergi geliri/giderine ilişkin politikalara ilişkindir. Bu durum sektörlerde bulunan şirketlerin standardın öngördüğü açıklama yükümlüklerini yerine getirmelerinden ziyade, bu politika başlığı ile standartta yer alan açıklama yükümlülükleri ile Türkiye’de uygulanan vergi sistemi ve politikalarının belirli bir oranda uygulama zorunluluklarının aynı olmasından kaynaklandığı düşünülebilir.

Tablo 5.29 Amortisman Seçimi Yöntemlerine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Amortisman Seçimi Yöntemlerine İlişkin Açıklamalar (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	83,33	83,33	83,33
Enerji	100	100	100
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	83,33	100	100
Perakende Ticaret	92,86	92,86	92,86
Otelcilik	90,91	81,82	81,82
Ulaştırma	83,33	83,33	83,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	93,75	93,75	93,75
Gıda İçecek	96,55	96,55	96,55
Dokuma Giyim	100	100	100
Kağıt	100	100	100
Basım Yayın	100	100	100
Petrol Rafineri	100	100	100
Kimya	92,86	92,86	92,86
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	100	92,86	85,71
Metal Sektörü	100	100	100
Elektrikli Makineler	87,5	87,5	87,5
Taş Toprak	100	100	100
Taşıt Araçlar	92,31	92,31	100

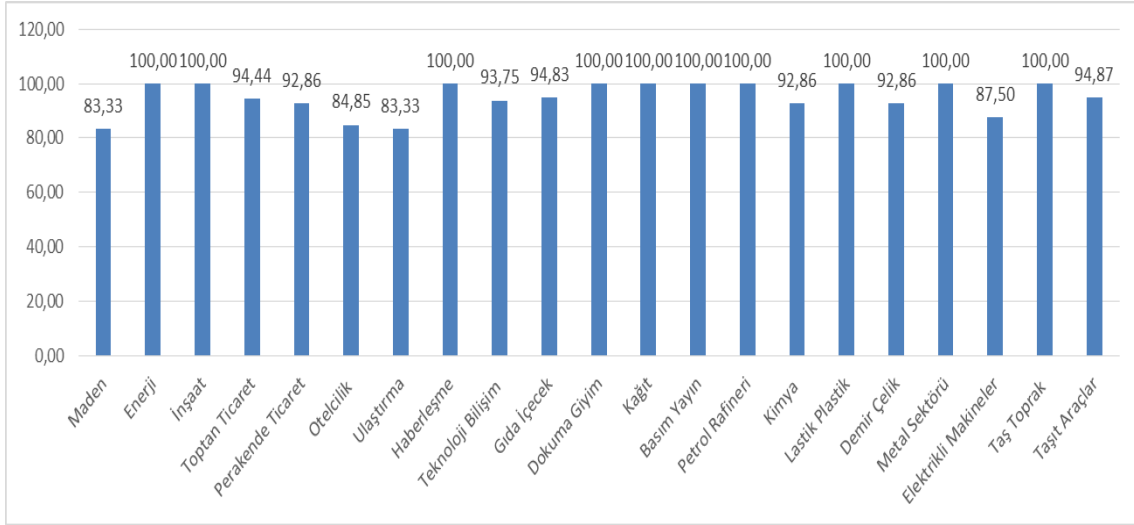
Sektörlerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında, amortisman seçimi yöntemlerine ilişkin politikaların açıklama düzeyleri için tablo 5.29 değerlendirildiğinde; enerji, inşaat, haberleşme, dokuma giyim, kağıt, basım yayın, petrol rafineri, lastik plastik, metal, taş toprak sektörlerinin amortisman yöntemlerine ilişkin tercihlerin açıklama düzeyleri tüm yıllarda en yüksek orandadır. Maden ve ulaştırma sektöründe ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyi diğer sektörlerle oranla tüm yıllarda daha düşük orandadır. Toptan ticaret sektöründe 2012 yılında amortisman yöntemine ilişkin tercihlerin açıklama düzeyi biraz düşük bir oranda gerçekleşmekle birlikte sektörün 2013,2014 yıllarındaki açıklama düzeyleri en yüksek seviyede gerçekleşmiştir. Diğer sektörlerin amortisman yöntemine ilişkin tercihlerinin açıklama düzeyleri incelendiğinde; perakende, otelcilik, teknoloji bilişim, gıda içecek, kimya, elektrikli makineler sektörlerinde yüksek oranda olduğu tespit edilmiştir. Demir çelik sektöründe amortisman seçimi yöntemine ilişkin açıklama düzeyi 2012 yılında en yüksek oranda olmasına karşılık daha sonraki yıllarda kademeli olarak açıklama düzeyinde azalma söz konusudur. Bununla birlikte taşıt araçları sektöründe 2012 ve 2013 yıllarında açıklama düzeyi aynı oranda iken,2014 yılında en yüksek açıklama düzeyine ulaşmıştır. Sektörlerin amortisman seçimi yöntemlerine ilişkin açıklama düzeyleri genel olarak değerlendirildiğinde, sektörlerin açıklama düzeyleri yüksek seviyededir. Bu durum sektörlerin büyük bir çoğunluğunda maddi duran varlık yatırımlarının olduğunu ve bu nedenle varlıklara ilişkin amortisman değerlendirme yöntemlerine ilişkin açıklama düzeylerinin yüksek bir oranda açıklanmasına neden olmaktadır.

Tablo 5.30 Maddi Duran Varlık Değerleme Yöntemlerine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı			
Maddi Duran Varlık Değerleme Yöntemlerine İlişkin Açıklamalar (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	83,33	83,33	83,33
Enerji	100	100	100
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	83,33	100	100
Perakende Ticaret	92,86	92,86	92,86
Otelcilik	90,91	81,82	81,82
Ulaştırma	83,33	83,33	83,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	93,75	93,75	93,75
Gıda İçecek	93,1	93,1	93,1
Dokuma Giyim	100	100	100
Kağıt	100	100	100
Basım Yayın	100	100	100
Petrol Rafineri	100	100	100
Kimya	92,86	92,86	92,86
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	85,71	100	92,86
Metal Sektörü	100	100	100
Elektrikli Makineler	87,5	87,5	87,5
Taş Toprak	100	100	100
Taşıt Araçlar	100	92,31	92,31

Sektörlerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında, maddi duran varlık değerlendirilmesinde; enerji, inşaat, haberleşme, dokuma giyim, kağıt, basım yayın, petrol rafineri, lastik plastik, metal, taş toprak sektörlerinin maddi duran varlık değerlendirilmesine ilişkin tercihlerin açıklama düzeyleri tüm yıllarda en yüksek orandadır. Maden ve ulaştırma sektöründe ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyi diğer sektörlerle oranla tüm yıllarda daha düşük orandadır. Toptan ticaret sektöründe 2012 yılında maddi duran varlık değerlendirilmesine ilişkin tercihlerin açıklama düzeyi biraz düşük bir oranda gerçekleşmekle birlikte, sektörün 2013,2014 yıllarındaki açıklama düzeyleri en yüksek seviyede gerçekleşmiştir. Diğer sektörlerin maddi duran varlık değerlendirilmesine ilişkin tercihlerinin açıklama düzeyleri incelendiğinde; perakende, otelcilik, teknoloji bilişim, gıda içecek, kimya, elektrikli makineler sektörlerinde yüksek oranda olduğu tespit edilmiştir. Demir çelik sektöründe maddi duran varlık değerlendirilmesine ilişkin açıklama düzeyi 2012 yılında diğer yıllara oranla düşük bir oranda olmasına karşılık 2013 yılında yüksek bir oranda artış,2014 yılında az bir oranda azalma söz konusudur. Bununla birlikte taşıt araçları sektöründe 2013 ve 2014 yıllarında açıklama düzeyi aynı oranda iken,2012 yılında en yüksek açıklama düzeyine ulaşmıştır. Sektörlerin maddi duran varlık değerlendirilmesine ilişkin açıklama düzeyleri genel olarak değerlendirildiğinde, sektörlerin tamamında yoğun olarak maddi duran varlık kalemleri olması nedeni ile maddi duran varlık değerlendirilmesine ilişkin açıklama düzeyleri yüksektir.

Grafik 5.9 TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri



Sektörlerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında, amortisman seçimi yöntemleri açıklama düzeyleri ile birlikte maddi duran varlık değerleme yöntemleri açıklama düzeylerine ilişkin 3 yıllık ortalama açıklama düzeyleri için grafik 5.9 değerlendirildiğinde; enerji, inşaat, haberleşme, dokuma giyim, kağıt, basım yayın, petrol rafineri, lastik plastik, metal, taş toprak sektörlerinin amortisman seçimi ve maddi duran varlık değerleme yöntemlerine ilişkin tercihlerinin açıklama düzeyleri en yüksek tam orandadır. Bununla birlikte toptan ticaret, perakende, teknoloji bilişim, gıda içecek, kimya, demir çelik, taşıt araçları sektörlerinde amortisman seçimi ve maddi duran varlık değerleme yöntemlerine ilişkin tercihlerinin açıklama düzeyleri yüksektir. Otelcilik, ulaştırma, elektrikli makineler ve maden sektöründe diğer sektörlerle oranla amortisman seçimi ve maddi duran varlık değerleme yöntemlerine ilişkin tercihlerinin açıklama düzeyleri biraz daha düşük orandadır. Sektörlerin, amortisman seçimi ve maddi duran varlık değerleme yöntemlerine ilişkin açıklama düzeyleri genel olarak değerlendirildiğinde, sektörlerin tamamında yoğun olarak maddi duran varlık kalemleri olması nedeni ile her iki politikaya ilişkin açıklama düzeyi yüksek olduğu ifade edilebilir.

Tablo 5.31 Hasılatın Ölçümüne İlişkin Politikaların Açıklama (Gerçeğe Uygun Değer) Düzeyleri

TMS 18 Hasılat Standardı			
Hasılatın Ölçümüne İlişkin Açıklamalar (Gerçeğe Uygun Değer)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	33,33	33,33	33,33
Enerji	33,33	50	50
İnşaat	0	0	0
Toptan Ticaret	16,67	16,67	16,67
Perakende Ticaret	7,14	0	7,14
Otelcilik	45,45	45,45	54,55
Ulaştırma	16,67	16,67	16,67
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	68,75	62,5	56,25
Gıda İçecek	41,38	44,83	48,28
Dokuma Giyim	54,17	54,17	54,17
Kağıt	57,14	57,14	57,14
Basım Yayın	75	75	75
Petrol Rafineri	66,67	66,67	66,67
Kimya	35,71	35,71	35,71
Lastik Plastik	33,33	50	33,33
Demir Çelik	64,29	64,29	64,29
Metal Sektörü	50	50	66,67
Elektrikli Makineler	50	87,5	87,5
Taş Toprak	64,29	64,29	64,29
Taşıt Araçlar	53,85	53,85	46,15

Hasılatın ölçümü TMS 18 Hasılat Standardında gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirileceği ifade edilmiştir. Hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarları olarak standartta açıklanmıştır (TMS 18 Md.7).

Gerçeğe uygun değer ise; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak standartta ifade edilmiştir (TMS 18 Md.8).

Hasılatın gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmesine ilişkin araştırma kapsamındaki sektörlerde bulunan şirketlerin açıklamaları değerlendirildiğinde ilgili durumu bilanço dipnotlarında açıklarken farklı ifadeler kullanarak açıkladıkları tespit edilmiştir. Örneğin haberleşme sektöründe faaliyet gösteren Turkcell AŞ'nin 2012, 2013, 2014 yıllarında hasılatın ölçümüne ilişkin gerçeğe uygun değer üzerinden açıklaması şu şekildedir; "Gelirler, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülebilen ve işin normal akışı içinde hizmet satışına ilişkin indirimler düşüldükten sonra kalan tutarı ifade eder" şirket gelirlerinin ölçümüne ilişkin kullanmış olduğu gerçeğe uygun değer açıklanmasını yukarıdaki gibi ifade etmiştir. Bazı sektörlerdeki şirketler ise standartta açıklandığı gibi gerçeğe uygun değer tanımını yaparak, gerçeğe uygun değer ölçüsünü kullandığını açıklamıştır. Çalışmanın bu bölümünde sektörlerde bulunan şirketlerin gelirlerine ilişkin alınan veya alınacak olan bedellerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesi hakkında sundukları bilgilerin açıklama düzeyleri incelenmiştir.

Sektörlerin hasılatın ölçümüne ilişkin açıklama (gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin açıklama) düzeyleri için tablo 5.31 incelendiğinde; haberleşme sektörünün

hasılatın gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirildiği açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek seviyededir. İkinci yüksek açıklama düzeyi basım yayın sektörüne aittir. Petrol rafineri ve demir çelik, taş toprak sektörlerinin tüm yıllardaki açıklama düzeyleri birbirine yakın orandadır. Hasılatın gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirildiği açıklama düzeyi tüm yıllarda inşaat sektöründe % 0'dır. Bu durum inşaat sektöründe hasılatla ilişkin açıklamaların UMS/TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanabilir. Perakende, toptan ticaret, ulaştırma, maden, enerji sektörlerinde açıklama düzeyi düşüktür. Otelcilik, teknoloji bilişim, gıda içecek, dokuma giyim, kağıt, taşıt araçları sektörlerinde genel olarak açıklama seviyeleri ilgili politikaya ilişkin diğer sektörler göre ortalama düzeydedir. Elektrikli makineler sektöründe hasılatın gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirildiği açıklama düzeyi 2012 yılında % 50 oranında iken, 2013 ve 2014 yıllarında açıklama düzeyi artmıştır. Taşıt araçları sektöründe hasılatla ilişkin gerçeğe uygun değer açıklaması 2012 ve 2013 yılında ortalama düzeyde gerçekleşirken, 2014 yılında açıklama seviyesi az bir oranda düşmüştür. Sektörlerin genel durumu değerlendirildiğinde inşaat sektörünün yapısı gereği hasılatla ilişkin açıklamaların UMS/TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında değerlendirildiği dikkate alınır ise diğer sektörlerde hasılatın gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirildiğine ilişkin açıklama düzeyi düşüktür. Bu durum sektörlerin standardın öngördüğü uygulamayı fiili olarak benimsedikleri kabul edilse bile, ilgili politikaya ilişkin açıklamaları dipnotlarda yer vermediklerini göstermektedir.

Tablo 5.32 Gelire İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri

TMS 18 Hasılat Standardı			
Gelire İlişkin Bilgilerin Sunumu (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	83,33	83,33	100
Enerji	100	100	100
İnşaat	40	60	60
Toptan Ticaret	66,67	83,33	83,33
Perakende Ticaret	85,71	85,71	92,86
Otelcilik	72,73	63,64	63,64
Ulaştırma	83,33	83,33	83,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	75	75	68,75
Gıda İçecek	31,03	27,59	24,14
Dokuma Giyim	33,33	37,5	33,33
Kağıt	42,86	42,86	42,86
Basım Yayın	50	62,5	62,5
Petrol Rafineri	33,33	33,33	33,33
Kimya	28,57	28,57	28,57
Lastik Plastik	0	0	0
Demir Çelik	21,43	28,57	28,57
Metal Sektörü	0	0	16,67
Elektrikli Makineler	25	12,5	12,5
Taş Toprak	28,57	28,57	28,57
Taşıt Araçlar	30,77	30,77	30,77

Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin hasılat ve kazançlarına diğer bir ifade ile gelirlerine ilişkin yapmış oldukları açıklama düzeyleri incelenecektir. Gelir işletmelerin

bir dönem içerisinde elde ettikleri hasılat ve kazançları ifade etmektedir. TMS 18 Hasılat Standardında ise gelir şu şekilde açıklanmıştır; “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları” olarak ifade edilmiştir (TMS 18). Araştırma kapsamında sektörlerde bulunan şirketlerin dipnotları taranırken şirketlerin gelirlerine ilişkin bilgi sunumları incelenmiştir. Örneğin haberleşme sektöründe faaliyet gösteren Turkcell A.Ş.’nin dipnotlarında gelirlerine ilişkin şu açıklamalara yer vermiştir; “*Haberleşme gelirleri, faturalı ve ön ödemeli hatlardan elde edilen konuşma ve kısa mesaj servisinin de dahil olduğu katma değerli GSM hizmetlerinden elde edilen gelirler, ara bağlantı gelirleridir. Haberleşme gelirleri, ilgili hizmetler müşteriye sunulduğu anda gelir olarak kaydedilir. Haberleşme hizmetleri, cihaz, katma değerli hizmetler ve/veya başka servis ve ürünler ile beraber fiyatlandırılarak da sunulmaktadır. Bu durumda paket içindeki her unsur, makul değerlerinin bulunması ve her birinin hasılat unsurlarının gerçekleşmiş olması şartıyla ayrı ayrı muhasebeleştirilirler. Paketten elde edilen toplam bedel, paket içindeki unsurların makul değerleri nispetinde ürün ve hizmetlere dağıtılarak hasılat kaydedilir. Bu kapsamda oluşan cihaz gelirleri diğer satış gelirleri içinde gösterilmektedir. Ürün ve hizmetlerin maliyeti, ilgili hasılat kaydedildiği anda gider olarak kaydedilir.*”² olarak açıklanmıştır. Şirketlerin bu bilgilerine dayanarak tüm sektörlerin gelirlerine ilişkin açıklama düzeyi belirlenmiştir.

TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında sektörlerin gelirlerine ilişkin açıklama düzeyleri için tablo 5.32 değerlendirildiğinde; haberleşme ve enerji sektörlerinde tüm yıllarda gelire ilişkin açıklama düzeyi en yüksek seviyededir. Lastik plastik sektöründe gelire ilişkin açıklama düzeyi % 0’dır. Metal sektöründe de gelire ilişkin açıklama düzeyi 2012,2013 yıllarında % 0 oranındadır. Sektörün 2014 yılında açıklama düzeyinde çok az bir artışa sahip olduğu tespit edilmiştir. Maden sektöründe gelire ilişkin açıklama düzeyi 2012 ve 2013 yıllarında aynı oranda gerçekleşirken,2014 yılında en yüksek düzeye çıkmıştır. Perakende ve ulaştırma sektörlerinde gelirlere ilişkin açıklama düzeyi tüm yıllarda yüksek orandadır. İnşaat sektöründe gelire ilişkin açıklama düzeyi 2012 yılında düşük bir oranda gerçekleşirken,2013 ve 2014 yıllarında % 20 artış göstermiştir. Otelcilik sektöründe gelire ilişkin açıklama düzeyi 2012 yılında % 72 düzeyinde gerçekleşirken bu oran daha sonraki yıllarda %7 oranında düşmüştür. Teknoloji bilişim sektöründe 2012 ve 2013 yıllarında gelire ilişkin açıklama düzeyi aynı düzeyde olmakla birlikte 2014 yılında bu oran düşmüştür. Diğer sektörlerin gelire ilişkin açıklama düzeylerinin düşük oranda olduğu çalışma sonucunda tespit edilmiştir. Bu durum sektörlerin hasılat ve kazançlarına ilişkin standardın öngörmüş olduğu bilgileri açıklamadıklarını ve ilgili sektörleri denetleyen bağımsız denetim firmalarının gelire ilişkin bilgilerin sunumu hakkında gerekli hassasiyeti göstermediklerinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

² Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. Ve Bağlı Ortaklıkları 31 Aralık 2014 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar, Dipnotları Ve Bağımsız Denetçi Raporu, <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/-413162>, file:///C:/Users/user/-Downloads/SPK%20Report%-20Q414-.pdf.pdf:25.04.2016

Tablo 5.33 Hizmet Sunumuna İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyi

TMS 18 Hasılat Standardı			
Hizmet Sunumuna İlişkin Açıklamalar (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi Kullanımına İlişkin Açıklama) (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	33,33	50	50
Enerji	16,67	16,67	16,67
İnşaat	40	40	40
Toptan Ticaret	16,67	33,33	33,33
Perakende Ticaret	7,14	7,14	14,29
Otelcilik	36,36	36,36	36,36
Ulaştırma	16,67	16,67	16,67
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	31,25	31,25	31,25
Gıda İçecek	13,79	13,79	20,69
Dokuma Giyim	12,5	16,67	16,67
Kağıt	14,29	14,29	28,57
Basım Yayın	12,5	12,25	12,5
Petrol Rafineri	33,33	33,33	33,33
Kimya	7,14	7,14	7,14
Lastik Plastik	16,67	16,67	16,67
Demir Çelik	28,57	21,43	21,43
Metal Sektörü	16,67	16,67	16,67
Elektrikli Makineler	25	12,5	25
Taş Toprak	10,71	10,71	10,71
Taşıt Araçlar	23,08	23,08	15,38

Çalışmanın bu bölümünde sektörlerde bulunan şirketlerin hizmet sunumları sonucu elde etmiş oldukları hasılatların finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin tercih etmiş oldukları politikanın açıklama düzeyi incelenmiştir. Hizmet sunumlarından elde edilen hasılatla ilişkin politika uygulamaları, TMS 18 Hasılat standardında şu şekilde açıklanmıştır; “Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılacağı ifade edilmektedir” (TMS 18 Md.20). “İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemle göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır”. Hasılatın bu yöntemle göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet ve performansı hakkında yararlı bilgiler sunacağı standartta açıklanmıştır (TMS 18 Md.21). Tamamlanma yüzdesi yöntemindeki temel düşünce, projenin sonuçlandırılmasına bağlı kalınmaksızın gelir ve giderin dönem bazında gerçekleştirilen üretim aşamasına göre muhasebeleştirilmesidir (Göğüş, 2006:79).

Sektörlerin tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanım düzeyinin belirlenmesi için tablo 5.33 değerlendirildiğinde; Haberleşme sektörünün açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek seviyededir. İnşaat sektöründeki açıklama düzeyi diğer sektörlerle göre yüksektir. İnşaat sektöründe hizmet sunumlarına ilişkin açıklama TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında açıklanmaktadır. Bu nedenle TMS 18 Hasılat standardına ilişkin açıklama düzeyi tek başına değerlendirmek uygun olmayacaktır. Diğer yandan hizmet sektörü dışında kalan veya hizmet sektörü içerisinde yer alıp elde etmiş olduğu hasılatın tamamlanma yüzdesi yöntemi kapsamında olmayan sektörlerin

açıklama düzeyleri düşüktür. Tablo 5.33 incelendiğinde bu durum açık bir şekilde görülmektedir.

Tablo 5.34 Faiz Gelirine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyi

TMS 18 Hasılat Standardı			
Faiz Gelirine İlişkin Açıklamalar (Etkin Faiz Yöntemi Kullanımına İlişkin Açıklama) (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	83,33	83,33	100
Enerji	66,67	83,33	83,33
İnşaat	40	60	60
Toptan Ticaret	33,33	33,33	50
Perakende Ticaret	57,14	57,14	57,14
Otelcilik	72,73	72,73	72,73
Ulaştırma	83,33	83,33	83,33
Haberleşme	0	0	0
Teknoloji Bilişim	75	75	75
Gıda İçecek	58,62	62,07	65,52
Dokuma Giyim	79,17	66,67	62,5
Kağıt	85,71	85,71	71,43
Basım Yayın	75	75	75
Petrol Rafineri	83,33	100	100
Kimya	71,43	78,57	71,43
Lastik Plastik	83,33	66,67	83,33
Demir Çelik	85,71	85,71	85,71
Metal Sektörü	33,33	66,67	83,33
Elektrikli Makineler	25	37,5	62,5
Taş Toprak	64,29	67,86	71,43
Taşıt Araçlar	69,23	69,23	53,85

Çalışmanın bu kısmında sektörlerde bulunan şirketlerin sahip olmuş oldukları varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucu sağlamış oldukları faiz getirilerinin muhasebeleştirilmesi için TMS 18 Hasılat Standardında açıklanan etkin faiz yönteminin açıklanma düzeyi tespit edilecektir.

Etkin faiz yöntemi; “paranın zaman değerini göz önünde bulunduran bir yöntem olduğu için yatırım ya da borçlanmanın, yatırım veya borçlanma anındaki değerinin değerlendirme anındaki değerine ya da vadedeki değerinin değerlendirme anındaki değerine indirgenmesi temeline dayanmaktadır” (Selvi, 2009:48).

Ayrıca çalışmanın bu bölümünün sonuçları sektörlerde bulunan şirketlerin varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucu sağlamış oldukları faiz getirilerinin olup olmadığını ortaya koyacaktır. Bu bağlamda yukarıda açıklandığı gibi faiz geliri olmayan şirketlerin etkin faiz kullanım düzeyleri düşük olması nedeni ile bazı sektörlerin ortalamaları düşük oranda olacaktır. Bu nedenle açıklama düzeyleri düşük olan sektörlerin TMS 18 Hasılat Standardının bu politikaya ilişkin önermiş olduğu açıklamalara yer vermiş olmamaları standardın getirmiş olduğu uygulamalara uymadıklarının bir göstergesi olmayacaktır.

Sektörlerin etkin faiz yöntemine ilişkin açıklama düzeyleri için tablo 5.34 değerlendirildiğinde; petrol rafineri ve maden, lastik plastik, demir çelik, ulaştırma kağıt, sektörlerinin etkin faiz yöntemi kullanım düzeyi ve varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucu sağlamış oldukları faiz getirileri açısından tüm yıllarda en yüksek oranlara sahiptirler. Haberleşme sektöründe etkin faiz yöntemi kullanım

düzeyi % 0'dır. Enerji sektöründeki açıklama düzeyi 2012 yılında % 66 oranında gerçekleşirken sonraki yıllarda % 18 oranında açıklama düzeyinde artış gerçekleşmiştir. İnşaat sektöründe de aynı durum söz konusudur. Sektördeki açıklama düzeyi 2012 yılında % 40 oranında iken bu oran 2013, 2014 yıllarında % 20 artış göstermiştir. Toptan ticaret sektöründe 2012, 2013 yıllarında açıklama düzeyleri düşük bir orandadır. 2014 yılında ise açıklama düzeyinde % 15 oranında bir artış gerçekleşmiştir. Diğer sektörlerin durumu genel olarak değerlendirildiğinde, otelcilik, teknoloji bilişim, gıda içecek, dokuma giyim, basım yayın, kimya, taş toprak, taşıt araçları sektörlerinde açıklama düzeyleri yüksek seviyededir. Metal sektöründe 2012 yılında açıklama düzeyi diğer sektörlerle göre düşük bir oranda iken, 2013 ve 2014 yıllarında açıklama düzeyi artarak devam etmiştir. Elektrikli makineler sektöründe 2012 yılında açıklama düzeyi diğer sektörlerle göre düşük bir oranda iken, 2013 ve 2014 yıllarında açıklama düzeyi artarak devam etmiştir. Sektörlerin etkin faiz yöntemi kullanım düzeyi ve varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucu sağlamış oldukları faiz getirileri açısından genel durumları değerlendirildiğinde açıklama düzeyi % 66 oranındadır.

Tablo 5.35 İsim Haklarına İlişkin Politika Açıklamalarının Düzeyi

TMS 18 Hasılat Standardı			
İsim Haklarına İlişkin Açıklamalar (Tahakkuk Esası Yöntemine İlişkin Açıklama) (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	0	0	0
Enerji	0	0	0
İnşaat	0	0	0
Toptan Ticaret	0	0	0
Perakende Ticaret	7,14	7,14	14,29
Otelcilik	0	0	0
Ulaştırma	0	0	0
Haberleşme	0	0	0
Teknoloji Bilişim	6,25	6,25	6,25
Gıda İçecek	3,45	3,45	3,45
Dokuma Giyim	0	0	0
Kağıt	0	0	0
Basım Yayın	12,5	12,5	12,5
Petrol Rafineri	0	0	0
Kimya	0	0	0
Lastik Plastik	0	0	0
Demir Çelik	0	0	0
Metal Sektörü	0	0	0
Elektrikli Makineler	0	0	0
Taş Toprak	0	0	0
Taşıt Araçlar	0	0	0

Çalışmanın bu kısmında sektörlerde bulunan şirketlerin isim hakları, patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullanılması sonucunda elde ettikleri gelirlerin değerlendirilmesine ilişkin standardın öngördüğü Tahakkuk Esası Yöntemine ilişkin açıklama düzeyi incelenecektir. Tahakkuk Esası: Gelir ve giderlerin elde edildikleri veya yapıldıkları anda gerçekleşmiş sayılmasını temel almaktadır.

Sektörlerin isim haklarından elde ettikleri gelirlere ilişkin tercih etmiş oldukları tahakkuk esası yönteminin açıklama düzeyi için tablo 5.35 değerlendirildiğinde; basım

yayın, perakende, gıda içecek sektörlerinde tüm yıllarda açıklama düzeyi bulunmaktadır. Bu durum bu sektörlerin düşük oranda da olsa, isim hakları, patent, ticari marka, telif hakkı gibi gelir kalemlerine sahip olduklarını göstermektedir.

Tablo 5.36 Temettü Gelirine İlişkin Politikaların Açıklama Düzeyleri

TMS 18 Hasılat Standardı			
Temettü Gelirine İlişkin Açıklamalar (Hissedarların Tahsil Etme Zamanına Göre) (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	66,67	66,67	83,33
Enerji	50	50	66,67
İnşaat	40	60	60
Toptan Ticaret	16,67	16,67	33,33
Perakende Ticaret	14,29	7,14	14,29
Otelcilik	36,36	36,36	36,36
Ulaştırma	33,33	33,33	33,33
Haberleşme	0	0	0
Teknoloji Bilişim	31,25	25	25
Gıda İçecek	41,38	44,83	51,72
Dokuma Giyim	54,17	58,33	54,17
Kağıt	42,86	28,57	42,86
Basım Yayın	37,5	50	37,5
Petrol Rafineri	50	66,67	66,67
Kimya	64,29	64,29	64,29
Lastik Plastik	33,33	33,33	33,33
Demir Çelik	42,86	42,86	42,86
Metal Sektörü	33,33	50	50
Elektrikli Makineler	12,5	25	37,5
Taş Toprak	60,71	60,71	64,29
Taşıt Araçlar	38,46	53,85	38,46

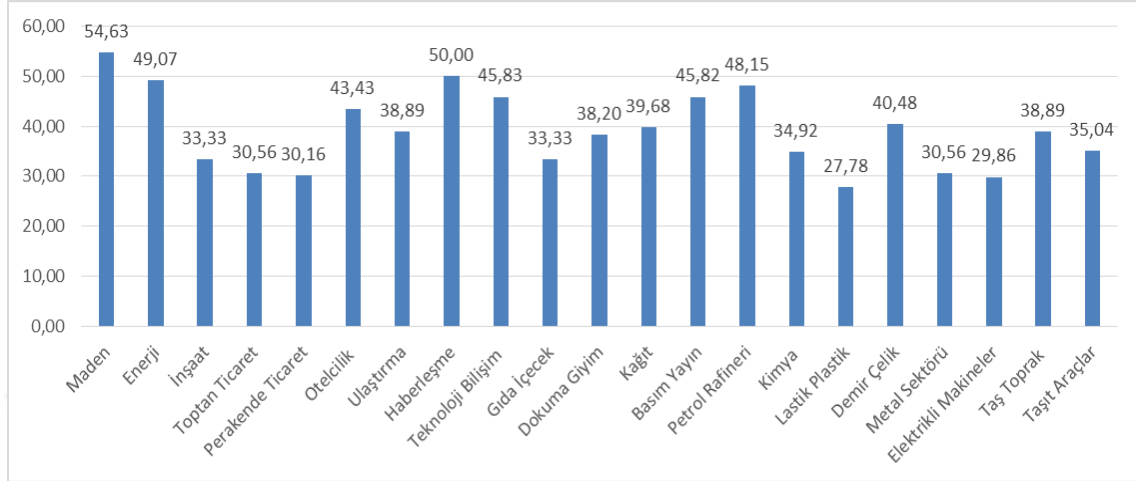
Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucu oluşan gelirler içerisinde yer alan temettü gelirlerinin değerlendirilmesine ilişkin standartta öngörülen hissedarların tahsil etme zamanına göre muhasebeleştirme yönteminin açıklama düzeyi tespit edilecektir.

TMS 18 Hasılat Standardında temettü gelirleri; temettüler ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârlar olarak ifade edilmiştir (TMS 18 Md.5). Standart temettülerin hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılması gerektiğini öngörmüştür (TMS 18 Md.30). Bu politikaya ilişkin açıklama düzeyi aynı zamanda sektörlerde bulunan şirketlerin başka şirketlerin hissedarları oldukları ve şirketlerden gelir elde ettiklerini göstermektedir.

Sektörlerin Temettü Gelirine İlişkin Açıklama (Hissedarların Tahsil Etme Zamanına Göre) düzeyleri için tablo 5.36 değerlendirildiğinde; maden sektörünün açıklama düzeyi 2012 ve 2013 yıllarında diğer sektörlerle göre yüksek açıklama düzeyine sahiptir. 2014 yılında ise temettü gelirine ilişkin açıklama düzeyi en yüksek düzeye çıkmıştır. Bu durum madencilik sektöründe bulunan şirketlerin 2014 yılında hissedarı oldukları şirketlerden temettü gelirlerinde artış olduğunu göstermektedir. Haberleşme sektöründe ise temettü gelirine ilişkin açıklama düzeyi % 0'dır. Diğer sektörlerin temettü gelirine ilişkin açıklama düzeyi yukarıda tabloda yıllara göre

açıklandığı gibidir. Genel olarak tüm sektörlerin durumu değerlendirildiğinde temettü gelirine ilişkin açıklama düzeyi % 41 oranındadır.

Grafik 5.10 TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri



Sektörlerin TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında, hasılatın ölçümüne ilişkin açıklama düzeyi, gelire ilişkin bilgilerin açıklama düzeyi, hizmet sunumu sonucu oluşan gelire ilişkin açıklamaların düzeyi, işletme varlıklarının kullanılması sonucunda elde edilen faiz gelirine ilişkin açıklamaların düzeyi, işletme varlıklarının kullanılması sonucunda elde isim hakları gelirlerine ilişkin açıklamaların düzeyi, işletme varlıklarının kullanılması sonucunda elde temettü gelirlerine ilişkin açıklamaların düzeyleri değerlendirildiğinde, bütün yıllara göre toplam ortalama açıklama düzeyi % 38'dir. Bu oran ve grafik 5.10 dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında; maden, haberleşme, enerji, petrol rafineri, basım yayın, teknoloji bilişim, otelcilik, demir çelik, kâğıt sektörleri toplam açıklama düzeyinin üstündedir. Ulaştırma, dokuma giyim, taş toprak sektörlerinin açıklama düzeyi ortalama açıklama düzeyine eşittir. Diğer sektörler ise toplam açıklama düzeyinin altında bir orana sahip oldukları tespit edilmiştir. İnşaat sektörünün durumu diğer açıklama düzeyleri düşük çıkan sektörlerden farklıdır. İnşaat sektöründe hasılatla ilişkin açıklamalar birçok yönüyle UMS/TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardı kapsamında değerlendirilmektedir.

İNşaat sektöründe hasılatın açıklanması için UMS/TMS 18 "Hasılat" standardının değiştirilmesine dönük olarak Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB)'nin hasılat standartlarının yakınlaştırılmasına ilişkin yapılan çalışmalar sonucunda, UFRS 15 "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat" Standardı yayımlanmıştır. Bu standardın temel amacı gelirin finansal raporlamasını iyileştirmesi evrensel olarak finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması ile birlikte şirketlerin geliri mal veya hizmetleri müşterilerine şirketin bu mal veya hizmetleri devretmesi karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtabilecek şekilde muhasebeleştirmeyi amaçlanmaktadır. UFRS 15 "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat" Standardı, UMS 18 "Hasılat" ve UMS 11 "İNşaat Sözleşmeleri" Standartlarını ve ilgili yorumlarını yürürlükten kaldıracak olup, UFRS 15, 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerli olmak üzere uygulanmaya başlanacaktır (Deloitte, 2014: 8)

Bu tarihten sonra ve erken uygulamaya izin verilmesi buna bağlı uygulanması sonucu inşaat sektörünün hasılatla ilişkin politika açıklamaları araştırılırken UFRS 15 "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat" standardı çerçevesinde incelenmesi faydalı olacaktır.

Tablo 5.37 Geçerli Para Biriminde Raporlamaya İlişkin Açıklama Düzeyi

TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı			
Geçerli Para Biriminde Raporlama İlişkin Bilgi Sunumu (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	100	100	100
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	16,67	16,67	33,33
Perakende Ticaret	21,43	14,29	21,43
Otelcilik	9,09	9,09	9,09
Ulaştırma	50	66,67	66,67
Haberleşme	0	0	0
Teknoloji Bilişim	75	75	68,75
Gıda İçecek	37,93	41,38	41,38
Dokuma Giyim	41,67	50	45,83
Kağıt	28,57	28,57	14,29
Basım Yayın	37,5	25	37,5
Petrol Rafineri	33,33	33,33	33,33
Kimya	42,86	42,86	42,86
Lastik Plastik	33,33	66,67	66,67
Demir Çelik	21,43	42,86	50
Metal Sektörü	33,33	33,33	50
Elektrikli Makineler	37,5	50	50
Taş Toprak	39,29	39,29	42,86
Taşıt Araçlar	15,38	7,69	7,69

İşletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Geçerli para birimi: İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir (TMS 21 Md.8-9). Bir işletmenin geçerli para birimi işletme ile ilgili temel işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Dolayısıyla, bir kere belirlendikten sonra, işletmeyi etkileyen temel işlemler, olaylar ve koşullar değişmediği sürece geçerli para birimi değişmeyeceği standartta açıklanmıştır (TMS 21 Md.13). Çalışmanın bu bölümünde sektörlerde bulunan şirketlerin raporlama sürecinde finansal tablolarındaki hesap kalemlerinin şirketlerin muhasebeleştirme sırasında kullanmış oldukları fonksiyonel para birimine ilişkin açıklama düzeyi tespit edilecektir. Araştırma kapsamında bulunan sektörlerdeki şirketlerin büyük çoğunluğu raporlama para birimi olarak TL üzerinden değerlendirme yaptıklarını açıklamışlardır. Geçerli para biriminde raporlama ilişkin bilgi sunumunun açıklama düzeyi için tablo 5.37 değerlendirildiğinde; maden, enerji, inşaat sektörlerinde açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek tam seviyededir. Geçerli para biriminde raporlamaya ilişkin açıklama düzeyi tüm sektörlerin bütün yıllardaki ortalamaları alındığında % 44'dür. Bu oran dikkate alınarak diğer sektörlerin ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyleri için bir değerlendirme yapıldığında; teknoloji bilişim, ulaştırma sektörlerinin açıklama düzeyi tüm yıllarda ortalama açıklama oranının üzerindedir. Dokuma giyim sektöründe açıklama düzeyi 2012 yılında ortalama açıklama düzeyinin altındadır. Sektördeki açıklama düzeyi oranı 2013,2014 yılında ortalama düzeye yakındır. Bununla birlikte aynı benzer durum, lastik plastik, demir çelik ve elektrikli makineler sektörü içinde geçerlidir. Diğer sektörlerin açıklama düzeyi için genel bir değerlendirme yapıldığında tablo 5.37'den anlaşılacağı üzere sektörlerin ortalama açıklama düzeyinin altında bir orana sahip oldukları görülecektir.

Tablo 5.38 İşlem Tarihindeki Geçerli Kur Kullanımına İlişkin Açıklama Düzeyi

TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı			
İşlem Tarihindeki Geçerli Kur Kullanımına İlişkin Açıklamalar (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	83,33	100	83,33
Enerji	83,33	83,33	83,33
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	66,67	66,67	83,33
Perakende Ticaret	92,86	92,86	92,86
Otelcilik	100	90,91	81,82
Ulaştırma	83,33	83,33	83,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	87,5	87,5	81,25
Gıda İçecek	86,21	89,66	86,21
Dokuma Giyim	91,67	79,17	70,83
Kağıt	100	100	85,71
Basım Yayın	75	75	87,5
Petrol Rafineri	100	100	100
Kimya	100	85,71	85,71
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	92,86	85,71	85,71
Metal Sektörü	100	100	83,33
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	96,43	96,43	96,43
Taşıt Araçlar	92,31	92,31	92,31

İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmayacağı standartta açıklanmıştır (TMS 21 Md.22). Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin işlem tarihindeki geçerli kur kullanımına ilişkin açıklama düzeyleri tespit edilmeye çalışılacaktır. İlgili politikaya ilişkin açıklama düzeyinin tespiti için tablo 5.38 değerlendirildiğinde; inşaat, haberleşme, petrol rafineri, lastik plastik, elektrikli makineler sektörlerinde tüm yıllardaki açıklama düzeyleri en yüksek seviyededir. Sektörlerin tüm yıllardaki açıklama düzeylerinin ortalaması % 90'dır. Bu oran dikkate alınarak diğer sektörleri bir değerlendirme yapıldığında toptan ticaret, ulaştırma, gıda içecek, dokuma giyim sektörünün son iki yıldaki açıklama düzeyleri ortalama açıklama düzeyinin altında bir orana sahiptir. Yukarıda açıklanan sektörler dışında kalan sektörlerin genel olarak tüm yıllardaki işlem tarihindeki geçerli kur kullanımına ilişkin açıklama düzeyleri ortalama açıklama oranına yakın bir seviyede olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 5.39 Yabancı Para Parasal Kalemler Kapanış Kuruna Göre İşlem Açıklamalarının Düzeyi

TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı			
Yabancı Para Parasal Kalemler Kapanış Kuruna Göre İşlem Açıklamaları (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	66,67	83,33	66,67
Enerji	83,33	83,33	83,33
İnşaat	80	80	100
Toptan Ticaret	50	50	66,67
Perakende Ticaret	85,71	85,71	85,71
Otelcilik	100	90,91	81,82
Ulaştırma	83,33	83,33	83,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	93,75	81,25	75
Gıda İçecek	79,31	82,76	82,76
Dokuma Giyim	91,67	79,17	70,83
Kağıt	100	100	85,71
Basım Yayın	75	75	87,5
Petrol Rafineri	100	100	100
Kimya	100	85,71	85,71
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	92,86	85,71	85,71
Metal Sektörü	100	100	83,33
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	96,43	96,43	96,43
Taşıt Araçlar	92,31	92,31	92,31

İşletmeler izleyen raporlama dönemin sonunda yabancı para parasal kalemlerine ilişkin işlemleri kapanış kurundan çevrileceği TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardında açıklanmıştır (TMS 21 Md.23). Kapanış kuru; raporlama dönemi sonunda geçerli kurdur (TMS 21 Md.8). Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin yabancı para parasal kalemlerine ilişkin kapanış kuru üzerinden yapmış oldukları işlem açıklamalarının düzeyleri incelenecektir. Bu durum aynı zamanda sektörlerin ilgili standardın getirmiş olduğu uygulama gerekliliklerine uyum düzeylerini de göstermesi açısından önemlidir. İlgili politikaya ilişkin açıklama düzeyi için tablo 5.39 değerlendirildiğinde; haberleşme, lastik plastik, elektrikli makineler sektöründeki açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek seviyededir. Sektörlerin tüm yıllara göre açıklama düzeyi oranı % 87'dir. Bu oran dikkate alındığında en düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda toptan ticaret sektöründedir. Diğer sektörlerin açıklama düzeyleri genel olarak ortalama açıklama düzeyine yakın ve bazı sektörlerde daha yüksek orandadır.

Tablo 5.40 Tarihi Maliyet Cinsinden Ölçülen Parasal Olmayan Kalemler İşlem Açıklamalarının Düzeyi

TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı			
Tarihi Maliyet Cinsinden Ölçülen Parasal Olmayan Kalemler İşlem Açıklamaları (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	0	0	0
Enerji	33,33	33,33	33,33
İnşaat	40	60	80
Toptan Ticaret	0	0	0
Perakende Ticaret	21,43	21,43	21,43
Otelcilik	9,09	0	0
Ulaştırma	0	0	0
Haberleşme	0	0	0
Teknoloji Bilişim	68,75	56,25	50
Gıda İçecek	27,59	34,48	34,48
Dokuma Giyim	29,17	33,33	29,17
Kağıt	42,86	42,86	28,57
Basım Yayın	12,5	0	12,5
Petrol Rafineri	33,33	33,33	33,33
Kimya	42,86	35,71	35,71
Lastik Plastik	16,67	16,67	16,67
Demir Çelik	21,43	35,71	42,86
Metal Sektörü	16,67	16,67	33,33
Elektrikli Makineler	75	87,5	87,5
Taş Toprak	46,43	46,43	46,43
Taşıt Araçlar	15,38	7,69	7,69

İşletmeler izleyen raporlama dönemin sonunda tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler için işlem tarihindeki döviz kurunu kullanarak işlem yapma gereklilikleri TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardında açıklanmıştır (TMS 21 Md.23). Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin tarihi maliyet cinsinden ölçülen parasal olmayan kalemler ilişkin işlem açıklamalarının düzeyleri incelenecektir. Bu durum aynı zamanda sektörlerin ilgili standardın getirmiş olduğu uygulama gerekliliklerine uyum düzeylerini de göstermesi açısından önemlidir. İlgili politikaya ilişkin açıklama düzeyi için tablo 5.40 değerlendirildiğinde; elektrikli makineler, teknoloji bilişim, inşaat, taş toprak, kimya, petrol rafineri sektörleri açıklama düzeyi yüksek olan sektörlerdir. Kâğıt sektörünün 2012 ve 2013 yılındaki açıklama düzeyi yüksek iken 2014 yılında bu oran düşmüştür. Sektörlere ilişkin tüm yıllardaki ortalama açıklama düzeyi oranı % 27'dir. Bu oran dikkate alındığında en düşük açıklama düzeyi taşıt araçları sektöründedir. Maden, ulaştırma, haberleşme sektörlerinde tüm yıllarda hiç açıklama yapılmamıştır. Genel olarak sektörlerin açıklama düzeyi tablo 5.40'dan da anlaşılacağı üzere düşük orandadır.

Tablo 5.41 Gerçeğe Uygun Değerden Ölçülen Parasal Olmayan Kalemler İçin Gerçeğe Uygun Değerin Ölçüldüğü Tarihteki Döviz Kuruna İlişkin Açıklama Düzeyi

TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı			
Gerçeğe Uygun Değerden Ölçülen Parasal Olmayan Kalemler İçin Gerçeğe Uygun Değerin Ölçüldüğü Tarihteki Döviz Kuruna İlişkin Bilgi Sunumu (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	16,67	16,67	16,67
Enerji	33,33	33,33	33,33
İnşaat	80	80	100
Toptan Ticaret	0	0	0
Perakende Ticaret	21,43	21,43	21,43
Otelcilik	0	0	0
Ulaştırma	16,67	16,67	16,67
Haberleşme	50	50	50
Teknoloji Bilişim	56,25	43,75	37,5
Gıda İçecek	24,14	31,03	31,03
Dokuma Giyim	29,17	33,33	29,17
Kağıt	42,86	42,86	28,57
Basım Yayın	12,5	0	12,5
Petrol Rafineri	33,33	33,33	33,33
Kimya	42,86	35,71	35,71
Lastik Plastik	16,67	50	50
Demir Çelik	21,43	42,86	50
Metal Sektörü	16,67	16,67	33,33
Elektrikli Makineler	37,5	50	50
Taş Toprak	60,71	53,57	53,57
Taşıt Araçlar	15,38	7,69	7,69

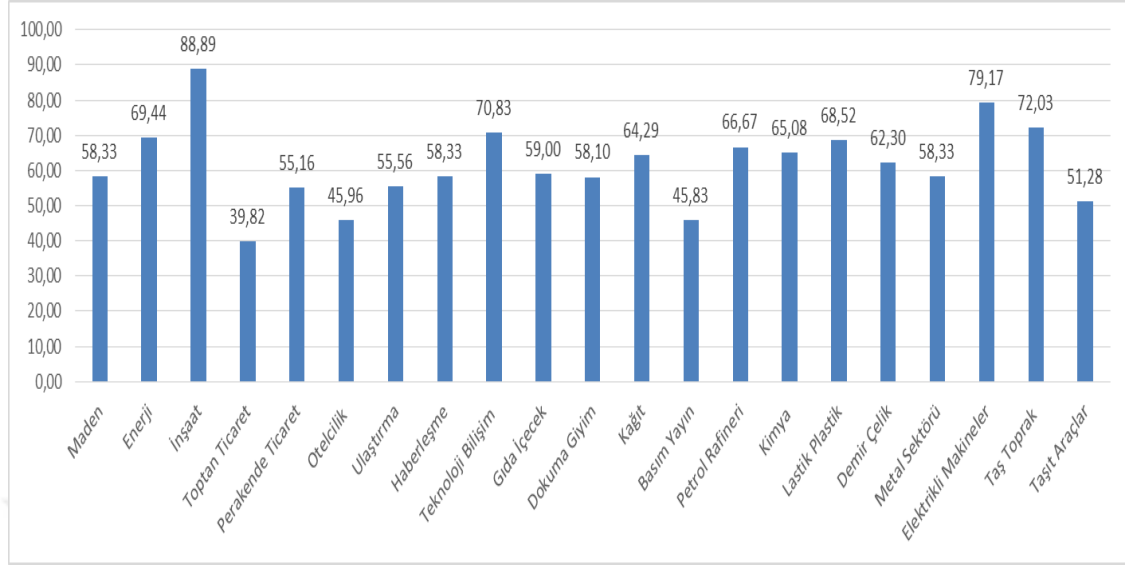
İşletmeler izleyen raporlama dönemin sonunda gerçeğe uygun değerden ölçülen parasal olmayan kalemler için gerçeğe uygun değer ölçüldüğü tarihteki döviz kuruna kullanılarak işlem yapma gereklilikleri TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardında açıklanmıştır (TMS 21 Md.23). Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin gerçeğe uygun değerden ölçülen parasal olmayan kalemler için gerçeğe uygun değer ölçüldüğü tarihteki döviz kuruna ilişkin işlem açıklamalarının düzeyleri incelenecektir. Bu durum aynı zamanda sektörlerin ilgili standardın getirmiş olduğu uygulama gerekliliklerine uyum düzeylerini de göstermesi açısından önemlidir. İlgili politikaya ilişkin açıklama düzeyi için tablo 5.41 değerlendirildiğinde; inşaat sektöründeki açıklama düzeyi en yüksek orandır. Sektörde yıllara açıklama düzeyi artış göstermiştir. Taş toprak sektöründe de açıklama düzeyi yüksektir. Açıklama düzeyi yıllara göre azalış eğilimindedir. Bununla birlikte en düşük açıklama düzeyi taşıt araçları sektöründedir. Toptan ticaret, otelcilik sektörlerinde ilgili politikaya ilişkin hiç açıklama yapılmamıştır. Bu politikaya göre sektörlerdeki tüm yıllardaki veriler dikkate alındığında ortalama açıklama düzeyi oranı % 31'dir. Haberleşme, teknoloji bilişim, petrol rafineri, kimya sektörlerinde açıklama düzeyleri ortalamanın üzerindedir. Diğer sektörlerde ise tablo 5.41'den anlaşılacağı üzere açıklama düzeyleri bazı yıllarda ortalamaya göre artış göstermiş bazı yıllarda ortalamaya yakın veya ortalamanın altındadır.

Tablo 5.42 Kur Farklarının Oluştukları Dönemdeki Kar ya da Zararda Raporlanmasına İlişkin Açıklama Düzeyi

TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı			
Kur Farklarının Oluştukları Dönemdeki Kar ya da Zararda Raporlanması (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	66,67	83,33	66,67
Enerji	83,33	83,33	83,33
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	83,33	83,33	100
Perakende Ticaret	85,71	92,86	92,86
Otelcilik	90,91	81,82	72,73
Ulaştırma	100	83,33	83,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	87,5	81,25	68,75
Gıda İçecek	82,76	86,21	82,76
Dokuma Giyim	91,67	79,17	70,83
Kağıt	100	100	85,71
Basım Yayın	62,5	62,5	75
Petrol Rafineri	100	100	100
Kimya	100	85,71	85,71
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	92,86	85,71	85,71
Metal Sektörü	83,33	83,33	66,67
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	96,43	96,43	96,43
Taşıt Araçlar	92,31	92,31	92,31

Kur farklarının oluşturduğu dönemdeki kar ya da zararda raporlanmasına ilişkin açıklama düzeyleri için tablo 5.42 değerlendirildiğinde; inşaat, haberleşme, petrol rafineri, lastik plastik, elektrikli makineler sektöründe tüm yıllardaki açıklama düzeyi en yüksek tam seviyededir. Tüm yıllarda en düşük açıklama düzeyi basım yayın ve maden sektörüne aittir. Politikaya ilişkin sektörlerdeki tüm açıklama düzeyi verilerine göre ortalama açıklama düzeyi oranı % 87'dir. Bu oran dikkate alındığında genel olarak sektörlerin bu politikaya ilişkin açıklama düzeyleri tablo 5.42'den anlaşılacağı üzere yüksek orandadır.

Grafik 5.11 TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri



Sektörlerin TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı kapsamında yukarıda açıklanan politikalara ve bütün yılların verilerine göre toplam ortalama açıklama düzeyi % 62'dir. Bu oran ve grafik 5.11 dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında; inşaat sektörü en yüksek açıklama düzeyine sahiptir. TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı kapsamında yukarıda açıklanan politikalara göre en düşük açıklama düzeyi toptan ticaret sektöründedir. Teknoloji bilişim ve elektrikli makineler, taş toprak ve enerji sektörlerinin açıklama düzeyleri ortalamanın üzerindedir. Maden, perakende, otelcilik, ulaştırma, haberleşme, gıda içecek, dokuma giyim, basım yayın, metal, taşıt araçları sektöründe açıklama düzeyleri ortalama açıklama düzeyinin altındadır. TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı kapsamında incelenen politikaların açıklama düzeyleri için genel bir değerlendirme yapıldığında sektörlerin ilgili standardın getirmiş olduğu uygulamaları dipnotlarında yeterince açıklamadıkları tespit edilmiştir.

Tablo 5.43 Kredilerin İşlem Giderlerine İlişkin Açıklama Düzeyleri

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı			
Kredilerin İşlem Giderlerine İlişkin Açıklama Düzeyleri (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	0	0	0
Enerji	0	0	0
İnşaat	0	0	0
Toptan Ticaret	16,67	16,67	1,67
Perakende Ticaret	42,86	42,86	42,86
Otelcilik	18,18	18,18	18,18
Ulaştırma	33,33	33,33	33,33
Haberleşme	0	0	0
Teknoloji Bilişim	12,5	12,5	12,5
Gıda İçecek	34,48	31,03	31,03
Dokuma Giyim	20,83	16,67	8,33
Kağıt	57,14	28,57	28,57
Basım Yayın	12,5	25	25
Petrol Rafineri	33,33	33,33	33,33
Kimya	42,86	50	57,14
Lastik Plastik	33,33	33,33	33,33
Demir Çelik	14,29	7,14	7,14
Metal Sektörü	0	33,33	16,67
Elektrikli Makineler	12,5	0	0
Taş Toprak	32,14	28,57	21,43
Taşıt Araçlar	23,08	23,08	38,46

Çalışmanın bu kısmında sektörlerde bulunan şirketlerin kullanmış oldukları kredilere ilişkin işlem giderlerinin değerlendirme ve kayıtlama süreçleri hakkında sunmuş oldukları bilgilerin düzeyleri tespit edilmeye çalışılacaktır. Araştırma sürecinde kredilerin işlem maliyetlerine ilişkin açıklamalarda sektörlerde bulunan şirketlerin ilgili durumu farklı şekillerde ifade ettikleri görülmüştür. Örneğin perakende sektöründe bulunan bir şirket durumu şu şekilde açıklamıştır; “Alınan krediler alındıkları tarihlerde, alınan kredi tutarından işlem masrafları çıkartıldıktan sonraki değerleriyle” kaydedildiğini açıklamıştır. Yapılan incelemelerde dipnot açıklamalarında bazı şirketler yukarıdaki gibi genel açıklamalarda bulunurken bazı şirketler açıklamaları daha öznel ve sayısal bilgi vererek sunmuşlardır. Bu bilgiler etrafında sektörlerin kredilerin işlem giderlerine ilişkin açıklama düzeyleri için tablo 5.43 değerlendirildiğinde; tüm yıllarda en yüksek açıklama düzeyi kimya sektöründedir. Haberleşme sektöründe ise ilgili duruma ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. Sektörlerin genelinde kredilerin işlem giderlerine ilişkin açıklama düzeyleri düşüktür. Bu durum sektörlerin TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında kredi kullanımları ile ilgili işlem maliyetlerinin açıklanmasına ilişkin belirgin ve zorlayıcı bir kural olmamasından kaynaklanabilir.

Tablo 5.44 Kredilerin Takip Eden Dönemlerde Uygulanan Faiz Yöntemine İlişkin Açıklamaların Düzeyi

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı			
Kredilerin Takip Eden Dönemlerde Uygulanan Faiz Yöntemine İlişkin Açıklamaların Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	0	0	0
Enerji	0	0	0
İnşaat	0	0	0
Toptan Ticaret	16,67	16,67	1,67
Perakende Ticaret	57,14	57,14	57,14
Otelcilik	18,18	18,18	18,18
Ulaştırma	33,33	33,33	33,33
Haberleşme	0	0	0
Teknoloji Bilişim	6,25	6,25	6,25
Gıda İçecek	34,48	31,03	31,03
Dokuma Giyim	16,67	16,67	8,33
Kağıt	57,14	28,57	28,57
Basım Yayın	12,5	25	25
Petrol Rafineri	33,33	33,33	33,33
Kimya	42,86	50	50
Lastik Plastik	33,33	33,33	33,33
Demir Çelik	14,29	7,14	7,14
Metal Sektörü	0	33,33	16,67
Elektrikli Makineler	12,5	0	0
Taş Toprak	28,57	25	17,86
Taşıt Araçlar	23,08	23,08	38,46

İşletmeler kullanmış oldukları kredileri izleyen dönemlerde etkin faiz yöntemi kullanılarak iskonto edilmiş maliyet değeri üzerinden göstermeleri gerekmektedir. Çalışmanın bu kısmında kredilerin takip eden dönemlerde uygulanan faiz yöntemine ilişkin açıklama düzeyi tespit edilmeye çalışılacaktır. İlgili politikanın açıklanma düzeyi için tablo 5.44 değerlendirildiğinde; kimya sektörünün açıklama düzeyi tüm yıllarda yüksektir. Maden, enerji, inşaat sektörleri ilgili politikaya ilişkin bilgi sunmamışlardır. Genel olarak sektörlerin durumu değerlendirildiğinde tablo 5.44'den de anlaşılacağı üzere politikaya ilişkin açıklama düzeyi düşüktür.

Tablo 5.45 Özelliikli Varlığa İlişkin Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesine İlişkin Bilgilerin Açıklama Düzeyi

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı			
Özelliikli Varlığın Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesine İlişkin Bilgilerin Açıklama Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	83,33	83,33	83,33
Enerji	83,33	83,33	83,33
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	50	50	50
Perakende Ticaret	85,71	85,71	85,71
Otelcilik	81,82	81,82	81,82
Ulaştırma	83,33	83,33	83,33
Haberleşme	50	50	50
Teknoloji Bilişim	62,5	62,5	62,5
Gıda İçecek	75,86	72,41	72,41
Dokuma Giyim	45,83	45,83	50
Kağıt	57,14	28,57	28,57
Basım Yayın	25	37,5	37,5
Petrol Rafineri	16,67	16,67	16,67
Kimya	57,14	57,14	57,14
Lastik Plastik	33,33	33,33	33,33
Demir Çelik	85,71	71,43	71,43
Metal Sektörü	66,67	33,33	33,33
Elektrikli Makineler	37,5	12,5	25
Taş Toprak	64,29	64,29	57,14
Taşıt Araçlar	46,15	46,15	53,85

İşletmelerce, bir özelliikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özelliikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirileceği TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında açıklanmıştır (TMS 23 Md.8). Özelliikli varlıklar; Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır (TMS 23 Md.5). İşletmelerce borçlanma maliyetlerinin bir özelliikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlanacağı yine ilgili standartta açıklanmıştır (TMS 23 Md.17). Çalışmanın bu bölümünde özelliikli varlığın borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesine ilişkin bilgilerin açıklama düzeyi tespit edilecektir. Bu durum aynı zamanda sektörlerin özelliikli varlık yatırımlarının düzeyinde ortaya koymaktadır. Özelliikli varlığın borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesine ilişkin bilgilerin açıklama düzeyinin tespiti için tablo 5.45 değerlendirildiğinde; inşaat sektörünün açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek tam seviyededir. Maden, enerji, perakende, otelcilik, ulaştırma sektörlerinde açıklama düzeyi yüksektir. En düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda petrol rafineri sektöründedir. Diğer sektörlerde ilgili politikaya ilişkin açıklama düzeyi genel olarak tüm yıllarda düşüktür.

Tablo 5.46 Diğer Borçlanma Maliyetlerinin Oluştukları Dönemde Gider Olarak Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bilgilerin Açıklama Düzeyi

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı			
Diğer Borçlanma Maliyetlerinin Oluştukları Dönemde Gider Olarak Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bilgilerin Açıklama Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	33,33	33,33	33,33
Enerji	83,33	83,33	83,33
İnşaat	80	80	80
Toptan Ticaret	66,67	66,67	66,67
Perakende Ticaret	64,29	64,29	64,29
Otelcilik	72,73	72,73	72,73
Ulaştırma	66,67	66,67	66,67
Haberleşme	50	50	50
Teknoloji Bilişim	56,25	56,25	56,25
Gıda İçecek	89,66	82,76	82,76
Dokuma Giyim	70,83	62,5	62,5
Kağıt	57,14	57,14	42,86
Basım Yayın	12,5	37,5	37,5
Petrol Rafineri	66,67	66,67	83,33
Kimya	64,29	64,29	64,29
Lastik Plastik	66,67	66,67	66,67
Demir Çelik	92,86	71,43	71,43
Metal Sektörü	83,33	33,33	33,33
Elektrikli Makineler	75	50	62,5
Taş Toprak	64,29	64,29	57,14
Taşıt Araçlar	53,85	46,15	53,85

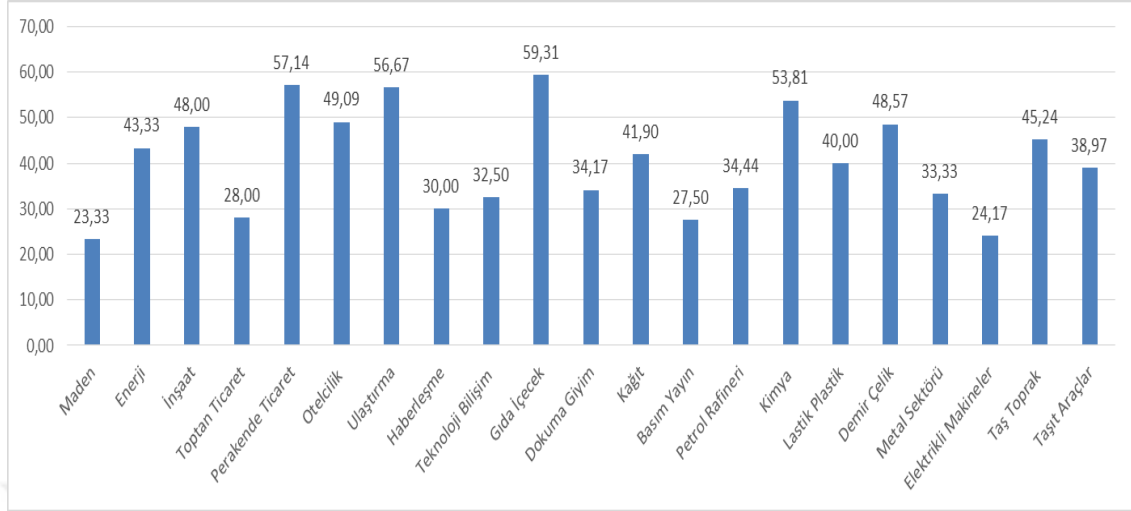
Özellikli varlık dışında, işletmeler diğer borçlanma maliyetlerini oluşturdukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilebilecekleri TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında açıklanmıştır (TMS 23 Md.8). Çalışmanın bu kısmında diğer borçlanma maliyetlerinin oluşturdukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgilerin açıklama düzeyi incelenecektir. İlgili politikanın açıklama düzeyi için tablo 5.46 değerlendirildiğinde; enerji ve inşaat, gıda içecek sektörleri tüm yıllarda en yüksek açıklama düzeyine sahiptir. Basım yayın ve maden sektörlerinde tüm yıllarda açıklama düzeyi düşüktür. Tüm sektörlerin bütün yıllarda açıklama düzeyine ilişkin ortalaması % 62'dir. Bu oran dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında sektörlerin açıklama düzeyi büyük çoğunluğu ortalama açıklama düzeyine yakındır.

Tablo 5.47 Cari Dönemde Aktifleştirilmiş Borçlanma Maliyetine İlişkin Bilgilerin Açıklama Düzeyi

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı			
Cari Dönemde Aktifleştirilmiş Borçlanma Maliyetine İlişkin Bilgilerin Açıklama Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	0	0	0
Enerji	50	50	50
İnşaat	60	60	60
Toptan Ticaret	0	0	0
Perakende Ticaret	35,71	35,71	35,71
Otelcilik	54,55	54,55	54,55
Ulaştırma	66,67	66,67	66,67
Haberleşme	50	50	50
Teknoloji Bilişim	25	25	25
Gıda İçecek	75,86	72,41	72,41
Dokuma Giyim	29,17	29,17	29,17
Kağıt	42,86	42,86	42,86
Basım Yayın	25	37,5	37,5
Petrol Rafineri	16,67	16,67	16,67
Kimya	50	50	50
Lastik Plastik	33,33	33,33	33,33
Demir Çelik	78,57	64,29	64,29
Metal Sektörü	50	33,33	33,33
Elektrikli Makineler	37,5	12,5	25
Taş Toprak	53,57	53,57	46,43
Taşıt Araçlar	30,77	46,15	38,46

Cari Dönemde Aktifleştirilmiş Borçlanma Maliyetine İlişkin Bilgilerin Açıklama Düzeyi için tablo 5.47 değerlendirildiğinde; demir çelik, inşaat, enerji, ulaştırma, haberleşme, kimya sektörlerinde tüm yıllarda açıklama düzeyi yüksektir. Petrol rafineri sektöründe tüm yıllarda açıklama düzeyi düşüktür. Tüm sektörlerin bütün yıllarda açıklama düzeyine ilişkin ortalaması % 40'dır. Bu oran dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında sektörlerin açıklama düzeyi yüksek oranda ortalama açıklama düzeyine yakındır.

Grafik 5.12 TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri



Sektörlerin TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı kapsamında yukarıda açıklanan politikalara ve bütün yılların verilerine göre toplam ortalama açıklama düzeyi % 40'dır. Bu oran ve grafik 5.12 dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında; gıda içecek sektörü en yüksek açıklama düzeyine sahiptir. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı kapsamında yukarıda açıklanan politikalara göre en düşük açıklama düzeyi maden, elektrikli makineler, basım yayın, toptan ticaret sektörlerindedir. Enerji, inşaat, otelcilik, kağıt, demir çelik, taş toprak sektörlerinin açıklama düzeyleri ortalamanın üzerindedir. Diğer sektörlerin açıklama düzeyi ise ortalama açıklama düzeyinin altında yada yakın düzeydedir. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı kapsamında incelenen politikaların açıklama düzeyleri için genel bir değerlendirme yapıldığında sektörlerin ilgili standardın getirmiş olduğu uygulamaları dipnotlarında yeterince açıklamadıkları tespit edilmiştir.

Tablo 5.48 Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Uygulanan Politikalar Hakkında Bilgilerin Açıklanma Düzeyi

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı			
Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Uygulanan Politikalar Hakkında Bilgilerin Açıklanma Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	83,33	100
Enerji	83,33	100	100
İnşaat	80	80	80
Toptan Ticaret	100	100	100
Perakende Ticaret	92,86	92,86	92,86
Otelcilik	90,91	90,91	90,91
Ulaştırma	100	100	83,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	100	100	93,75
Gıda İçecek	37,93	27,59	41,38
Dokuma Giyim	58,33	66,67	62,5
Kağıt	100	71,43	71,43
Basım Yayın	25	37,5	25
Petrol Rafineri	83,33	83,33	83,33
Kimya	85,71	78,57	78,57
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	71,43	85,71	85,71
Metal Sektörü	100	83,33	83,33
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	100	100	100
Taşıt Araçlar	84,62	92,31	92,31

Finansal varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin uygulanan politikalar hakkında bilgilerin açıklanma düzeyi için tablo 5.48 değerlendirildiğinde; toptan ticaret, haberleşme, lastik plastik, elektrikli makineler, taş toprak sektörlerinde tüm yıllarda açıklama düzeyi en yüksektir. Gıda içecek sektöründe tüm yıllarda açıklama düzeyi düşüktür. Maden, enerji, inşaat, perakende, otelcilik, petrol rafineri, kimya, metal, taşıt araçları sektörlerinin açıklama düzeyleri genel olarak tüm yıllarda yüksek seviyededir. Tüm sektörlerin bütün yıllarda açıklama düzeyine ilişkin ortalaması % 84'dür. Bu oran dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında tablo 5.48'den anlaşılacağı üzere diğer sektörlerin tüm yıllardaki açıklama düzeyi ortalama açıklama düzeyine yakındır.

Tablo 5.49 Varlığın Defter Değerinin Geri Kazanılabilir Tutarını Aşmış Olma Durumuna İlişkin Bilgilerin Açıklamalarının Düzeyi

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı			
Varlığın Defter Değerinin Geri Kazanılabilir Tutarını Aşmış Olma Durumuna İlişkin Bilgi Açıklamalarının Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	83,33	100	100
İnşaat	80	60	60
Toptan Ticaret	100	100	100
Perakende Ticaret	92,86	92,86	92,86
Otelcilik	72,73	81,82	100
Ulaştırma	83,33	100	83,33
Haberleşme	100	50	50
Teknoloji Bilişim	81,25	87,5	81,25
Gıda İçecek	68,97	62,07	65,52
Dokuma Giyim	91,67	83,33	87,5
Kağıt	100	100	100
Basım Yayın	75	75	87,5
Petrol Rafineri	100	100	100
Kimya	92,86	92,86	92,86
Lastik Plastik	83,33	100	100
Demir Çelik	78,57	85,71	85,71
Metal Sektörü	100	100	100
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	100	100	100
Taşıt Araçlar	92,31	92,31	92,31

Varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olma durumuna ilişkin bilgilerin açıklamaların düzeyi için tablo 5.49 değerlendirildiğinde; maden, toptan ticaret, kağıt, petrol rafineri, metal, elektrikli makineler, taş toprak sektörlerinde tüm yıllarda açıklama düzeyi en yüksektir. Gıda içecek sektöründe tüm yıllarda açıklama düzeyi en düşüktür. Enerji, perakende, otelcilik, ulaştırma, teknoloji bilişim, dokuma giyim, kimya lastik plastik, demir çelik, taşıt araçları sektörlerinin açıklama düzeyleri genel olarak tüm yıllarda yüksek seviyededir. Tüm sektörlerin bütün yıllarda açıklama düzeyine ilişkin ortalaması % 89'dür. Bu oran dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında tablo 5.49'dan anlaşılacağı üzere diğer sektörlerin tüm yıllardaki açıklama düzeyleri ortalamasının altındadır.

Tablo 5.50 Değer Düşüklüğü Testi Uygulamasına İlişkin Açıklamalarının Düzeyi

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı			
Değer Düşüklüğü Testi Uygulamasına İlişkin Açıklamalarının Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	83,33	100	100
İnşaat	80	60	60
Toptan Ticaret	100	100	100
Perakende Ticaret	100	100	100
Otelcilik	81,82	81,82	100
Ulaştırma	83,33	100	83,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	87,5	93,75	87,5
Gıda İçecek	41,38	48,28	58,62
Dokuma Giyim	58,33	54,17	54,17
Kağıt	42,86	42,86	42,86
Basım Yayın	25	25	50
Petrol Rafineri	66,67	66,67	66,67
Kimya	28,57	28,57	35,71
Lastik Plastik	33,33	33,33	33,33
Demir Çelik	35,71	57,14	57,14
Metal Sektörü	83,33	83,33	83,33
Elektrikli Makineler	50	62,5	62,5
Taş Toprak	96,43	100	100
Taşıt Araçlar	92,31	92,31	92,31

Değer düşüklüğü testi mali tablolarda varlıkların yerine konulabilir değerinden daha yüksek olarak gösterilmesini önlemek ve yerine konulabilir değerlerin hesaplanması işlemi olarak ifade edilmektedir (TMS 36 Md.1). Değer düşüklüğü testi, nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı ile nakit yaratan birimin defter değerinin karşılaştırılmasını içerir (TMS 36 S.34). Nakit yaratan birim; diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur (TMS 36 Md.6). İşletmeler varlıkların gerçek değerinin tespitine ilişkin yapmış oldukları değer düşüklüğüne testi çalışmalarını finansal tablo dipnotlarında açıklamak zorundadırlar. Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin varlıklara ilişkin uyguladıkları değer düşüklüğü testi uygulamasının açıklama düzeyi incelenecektir. Değer düşüklüğü testi uygulamasına ilişkin açıklamalarının düzeyi için tablo 5.50 değerlendirildiğinde; maden, toptan ticaret, perakende, haberleşme sektörlerinde açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek tam seviyededir. Bu durum ilgili sektörlerin varlıkların değerinin tespitinde değer düşüklüğü testini yüksek oranda uyguladıklarını göstermektedir. Enerji, otelcilik, ulaştırma, teknoloji bilişim, taş toprak, taşıt araçları sektörlerinin açıklama düzeyi tüm yıllarda yüksek seviyededir. Değer düşüklüğü testi uygulamasına ilişkin açıklamalarının düzeyi tüm yıllarda en düşük sektör basım yayın sektörüdür. Tüm sektörlerin bütün yıllarda değer düşüklüğü testi uygulamasına ilişkin açıklama düzeyinin ortalaması % 72'dir. Bu oran dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında tablo 5.50'den anlaşılacağı üzere diğer sektörlerin tüm yıllardaki açıklama düzeyleri ortalamanın altındadır.

Tablo 5.51 Nakit Üreten Birimlere İlişkin Bilgilerin Açıklanma Düzeyi

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı			
Nakit Üreten Birimlere İlişkin Bilgilerin Açıklanma Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	83,33	100	100
Enerji	66,67	100	83,33
İnşaat	40	40	40
Toptan Ticaret	100	66,67	100
Perakende Ticaret	85,71	78,57	78,57
Otelcilik	72,73	81,82	100
Ulaştırma	66,67	66,67	66,67
Haberleşme	100	50	50
Teknoloji Bilişim	75	75	75
Gıda İçecek	62,07	58,62	62,07
Dokuma Giyim	50	50	54,17
Kağıt	100	100	100
Basım Yayın	50	50	62,5
Petrol Rafineri	66,67	66,67	66,67
Kimya	57,14	50	71,43
Lastik Plastik	33,33	33,33	33,33
Demir Çelik	28,57	42,86	35,71
Metal Sektörü	66,67	66,67	66,67
Elektrikli Makineler	62,5	75	75
Taş Toprak	85,71	89,29	89,29
Taşıt Araçlar	61,54	76,92	84,62

Nakit üreten birim; diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur (TMS 36 Md.6). Nakit girişleri işletmeye, işletme dışındaki taraflarca yapılan nakit ve nakit benzeri girişlerdir. Bir varlıktan (veya varlık grubundan) kaynaklanan nakit girişlerinin diğer varlıklardan (veya varlık gruplarından) kaynaklanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız olup olmadığının belirlenmesi esnasında, işletme, yönetimin işletmenin faaliyetlerini (ürün kolları, faaliyetleri, faaliyet yerleri, mahalleri veya bölgeleri gibi) nasıl izlediği, varlıklarının ve faaliyetlerinin devam ettirilmesine veya elden çıkarılmasına yönelik kararları nasıl verdiği gibi unsurları da dikkate alır (TMS 36 Md.69).Örneğin; Bir maden şirketi, madencilik faaliyetlerini desteklemek için özel bir demiryoluna sahiptir. Özel demiryolu sadece hurda değerinden satılabilir ve madenin diğer varlıklarından kaynaklanan nakit girişlerinden geniş ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratmamaktadır. Özel demiryolunun geri kazanılabilir tutarını tahmin etmek mümkün değildir; çünkü kullanım değeri belirlenemez ve muhtemelen hurda değerinden farklıdır. Bu nedenle işletme, özel demiryolunun ait olduğu nakit yaratan birimin, yani bir bütün olarak madenin, geri kazanılabilir tutarını tahmin eder (TMS 36 Md.67). Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin nakit üreten birimlere ilişkin bilgilerin açıklanma düzeyi incelenecektir. Nakit üreten birimlere ilişkin bilgilerin açıklama düzeyi için tablo 5.51 değerlendirildiğinde; kâğıt sektöründe açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek tam seviyededir. Maden, perakende ticaret, otelcilik, teknoloji bilişim, taş toprak sektörlerinin açıklama düzeyi tüm yıllarda yüksek seviyededir. Nakit üreten birimlere ilişkin bilgilerin açıklamalarının düzeyi tüm yıllarda en düşük sektör lastik plastik sektörüdür. Tüm sektörlerin bütün yıllarda nakit üreten birimlere ilişkin açıklama

düzeinin ortalaması % 68'dir. Bu oran dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında tablo 5.51'den anlaşılacağı üzere; inşaat, ulaştırma, gıda içecek, dokuma giyim, basım yayın, demir çelik, metal sektörlerin tüm yıllardaki açıklama düzeyleri ortalamanın altındadır.

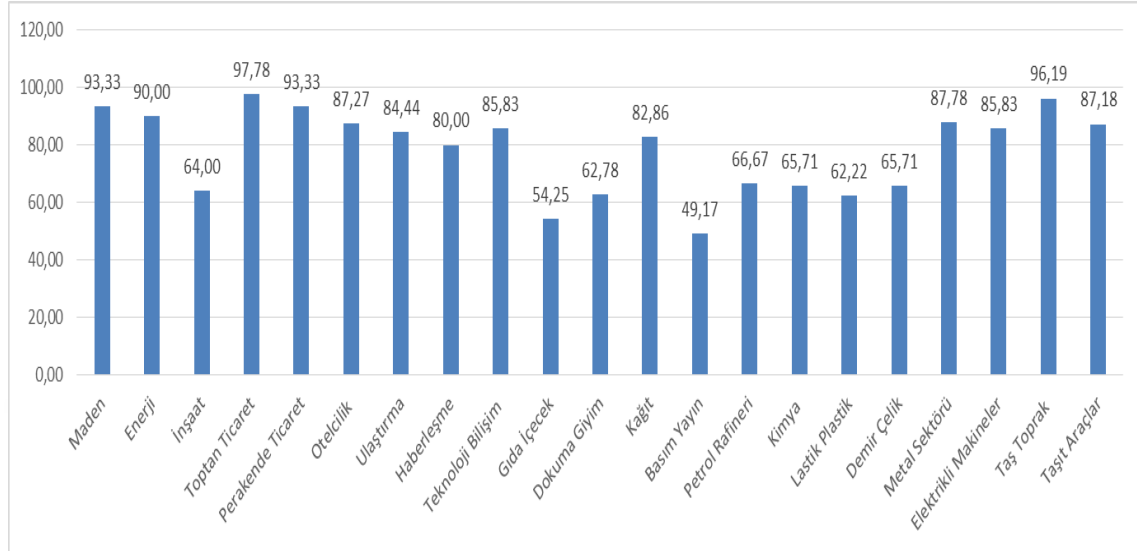
Tablo 5.52 Değer Düşüklüğü Kaybının Gelir Tablosunda Raporlanmasına İlişkin Bilgilerin Açıklanma Düzeyi

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı			
Değer Düşüklüğü Kaybının Gelir Tablosunda Raporlanmasına İlişkin Bilgilerin Açıklanma Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	66,67	83,33	83,33
Enerji	66,67	100	83,33
İnşaat	60	80	60
Toptan Ticaret	100	100	100
Perakende Ticaret	100	100	100
Otelcilik	81,82	81,82	100
Ulaştırma	83,33	83,33	83,33
Haberleşme	100	50	50
Teknoloji Bilişim	87,5	81,25	81,25
Gıda İçecek	55,17	58,62	65,52
Dokuma Giyim	58,33	54,17	58,33
Kağıt	85,71	85,71	100
Basım Yayın	50	50	50
Petrol Rafineri	16,67	16,67	16,67
Kimya	64,29	64,29	64,29
Lastik Plastik	50	50	50
Demir Çelik	78,57	78,57	78,57
Metal Sektörü	100	100	100
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	96,43	92,86	92,86
Taşıt Araçlar	84,62	84,62	92,31

Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirilmesini gerektirir (TMS 36 Md.1). Bir işletme, her bir varlık sınıfı için, dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı ile söz konusu değer düşüklüğü zararlarının dahil edildiği ilgili gelir tablosu kalemlerini dipnotlarda kamuoyuna açıklamak zorundadır (TMS 36 Md.126). Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin değer düşüklüğü kaybının gelir tablosunda raporlanmasına ilişkin bilgilerin açıklanma düzeyi incelenecektir. İlgili konuya ilişkin açıklama düzeyi için tablo 5.52 değerlendirildiğinde, toptan ticaret, perakende, metal, elektrikli makineler sektörlerinde açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek tam seviyededir. Değer düşüklüğü kaybının gelir tablosunda raporlanmasına ilişkin bilgilerin açıklanma düzeyi tüm yıllarda en düşük olan sektör basım yayın sektörüdür. Tüm sektörlerin bütün yıllarda değer düşüklüğü kaybının gelir tablosunda raporlanmasına ilişkin açıklama düzeyinin ortalaması % 76'dır. Bu oran dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında tablo 5.52'den anlaşılacağı üzere; otelcilik, ulaştırma, teknoloji bilişim, kağıt, demir çelik, taş

toprak, taşıt araçları sektörlerin tüm yıllardaki açıklama düzeyleri ortalamanın üstündedir.

Grafik 5.13 TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri



Sektörlerin TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı kapsamında yukarıda açıklanan politikalara ve bütün yılların verilerine göre toplam ortalama açıklama düzeyi % 78'dir. Bu oran ve grafik 5.13 dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında; toptan ticaret, taş toprak sektörleri en yüksek açıklama düzeyine sahiptir. Standart kapsamında yukarıda açıklanan politikalara göre en düşük açıklama düzeyi; basım yayın, gıda içecek, lastik plastik, inşaat, dokuma giyim, demir çelik, kimya, petrol rafineri sektörlerindedir. Maden, enerji, perakende, otelcilik, ulaştırma, haberleşme, teknoloji bilişim, kağıt, metal, elektrikli makineler, taşıt araçları sektörlerinin açıklama düzeyleri ortalamanın üzerindedir. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı kapsamında incelenen politikaların açıklama düzeyleri için genel bir değerlendirme yapıldığında sektörlerin % 68'i ilgili standardın getirmiş olduğu uygulamaları dipnotlarında açıklarken, diğer sektörlerin yeterince açıklamadıkları tespit edilmiştir.

Tablo 5.53 Karşılık Tutarlarının Defter Değeri, Dönem Başı ve Sonu ile Dönem İçine İlişkin Bilgi Sunumlarının Açıklama Düzeyi

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı			
Karşılık Tutarlarının Defter Değeri, Dönem Başı ve Sonu ile Dönem İçine İlişkin Bilgi			
Sunumlarının Açıklama Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	100	100	100
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	83,33	66,67	83,33
Perakende Ticaret	100	100	100
Otelcilik	100	100	100
Ulaştırma	100	100	100
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	93,75	87,5	87,5
Gıda İçecek	100	96,55	96,55
Dokuma Giyim	100	100	100
Kağıt	100	100	100
Basım Yayın	100	100	100
Petrol Rafineri	83,33	83,33	83,33
Kimya	100	100	100
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	100	100	100
Metal Sektörü	100	100	100
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	100	100	100
Taşıt Araçlar	100	100	100

Karşılık tutarlarının defter değeri, dönem başı ve sonu ile dönem içine ilişkin bilgi sunumlarının açıklama düzeyi için tablo 5.53 değerlendirildiğinde; tüm sektörlerin bütün yıllarda, karşılık tutarlarının defter değeri, dönem başı ve sonu ile dönem içine ilişkin bilgi sunumlarının düzeyinin ortalaması % 97'dir. Buna göre bir değerlendirme yapıldığında toptan ticaret, teknoloji bilişim, petrol rafineri sektörleri dışında kalan sektörlerde açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek tam seviyededir. Sektörlerin genel olarak karşılık tutarlarının defter değeri, dönem başı ve sonu ile dönem içine ilişkin standardın öngördüğü açıklamalara dipnotlarında yüksek oranda yer verdikleri söylenebilir.

Tablo 5.54 Paranın Zaman Değerinin Etkisi Olduğu Durumlarda (Bugünkü Değer Yöntemi) İlişkin Bilgi Sunumunun Açıklama Düzeyi

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı			
Paranın Zaman Değerinin Etkisi Olduğu Durumlarda (Bugünkü Değer Yöntemi) İlişkin Bilgi Sunumunun Açıklama Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	100	100	100
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	83,33	66,67	83,33
Perakende Ticaret	50	50	50
Otelcilik	18	18	18
Ulaştırma	66,67	66,67	66,67
Haberleşme	50	50	50
Teknoloji Bilişim	62,5	56,25	56,25
Gıda İçecek	55,17	58,62	48,28
Dokuma Giyim	29,17	41,67	37,5
Kağıt	42,86	57,14	42,86
Basım Yayın	75	75	75
Petrol Rafineri	16,67	16,67	16,67
Kimya	64,29	71,43	71,43
Lastik Plastik	50	66,67	66,67
Demir Çelik	42,86	50	42,86
Metal Sektörü	83,33	83,33	83,33
Elektrikli Makineler	37,5	37,5	37,5
Taş Toprak	57,17	57,14	57,14
Taşıt Araçlar	38,46	38,46	30,77

Bugünkü değer, paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir (TMS 37 Md.45). Paranın zaman değeri nedeniyle raporlama döneminden (bilanço tarihinden) hemen sonra ortaya çıkan nakit çıkışlarına ilişkin karşılıklar, daha sonra ortaya çıkacak aynı tutarda nakit çıkışlarından daha dezavantajlıdır. Bu nedenle, söz konusu etkinin önemli olduğu durumda karşılıklar iskonto edilir (TMS 37 Md.46). İskonto oranı (veya oranları); paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır (veya oranlardır). Sözü edilen iskonto oranı, gelecekteki nakit çıkışlarına ilişkin tahminlerle ilgili riskleri yansıtmaz (TMS 37 Md.47). Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin paranın zaman değerinin etkisi olduğu durumlarda (bugünkü değer yöntemi) ilişkin bilgi sunumunun açıklama düzeyi incelenecektir. İlgili konuya ilişkin açıklama düzeyi için tablo 5.54 değerlendirildiğinde; maden, enerji, inşaat sektörlerinin açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek düzeydedir. En düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda otelcilik sektörüne aittir. Tüm sektörlerin bütün yıllarda paranın zaman değerinin etkisi olduğu durumlarda (bugünkü değer yöntemi) ilişkin açıklama düzeyinin ortalaması % 59'dur. Bu oran dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında tablo 5.54'den anlaşılacağı üzere; toptan ticaret, ulaştırma, teknoloji bilişim, basım yayın, kimya, metal sektörleri ve lastik plastik sektörünün 2013 ve 2014 yılları ortalama açıklama düzeyinin üstündedir. Diğer sektörlerin paranın zaman değerinin etkisi olduğu durumlarda (bugünkü değer yöntemi) ilişkin açıklama düzeyi tüm yıllarda genel olarak düşüktür. Sektörlerin genel olarak paranın zaman değerinin etkisi olduğu durumlarda (bugünkü

değer yöntemi) ilişkin standardın öngördüğü açıklamalara dipnotlarında düşük oranda yer verdikleri söylenebilir.

Tablo 5.55 En Gerçekçi Tahmini Esas Alınmasına İlişkin Açıklama Düzeyi

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı En Gerçekçi Tahmini Esas Alınmasına İlişkin Açıklama Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	83,33	83,33	83,33
Enerji	50	50	50
İnşaat	60	60	60
Toptan Ticaret	33,33	16,67	16,67
Perakende Ticaret	14,29	7,14	7,14
Otelcilik	9,09	9,09	9,09
Ulaştırma	0	0	0
Haberleşme	50	50	50
Teknoloji Bilişim	56,25	50	50
Gıda İçecek	31,03	31,03	34,48
Dokuma Giyim	16,67	29,17	25
Kağıt	14,29	28,57	14,29
Basım Yayın	25	12,5	12,5
Petrol Rafineri	16,67	16,67	16,67
Kimya	35,71	35,71	35,71
Lastik Plastik	33,33	33,33	33,33
Demir Çelik	35,71	35,71	35,71
Metal Sektörü	50	50	50
Elektrikli Makineler	25	25	25
Taş Toprak	35,71	35,71	35,71
Taşıt Araçlar	30,77	30,77	30,77

En gerçekçi tahmin, mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken harcamaların en gerçekçi tahmini, işletmenin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır (TMS 37 Md.37). Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında, birçok olay ve durumu kaçınılmaz olarak çevreleyen riskler ve belirsizlikler dikkate alınır (TMS 37 Md.42).

Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin en gerçekçi tahmini esas alınmasına ilişkin bilgilerin açıklama düzeyi incelenecektir. İlgili konuya ilişkin açıklama düzeyi için tablo 5.55 değerlendirildiğinde, maden sektöründe açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek tam seviyededir. Ulaştırma sektörü ilgili konuya ilişkin tüm yıllarda bilgi sunumunda bulunmamıştır. En gerçekçi tahmini esas alınmasına ilişkin en düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda otelcilik sektöründedir. Tüm sektörlerin bütün yıllarda en gerçekçi tahmini esas alınmasına ilişkin açıklama düzeyinin ortalaması % 32'dir. Bu oran dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında tablo 5.55'den anlaşılacağı üzere; enerji, inşaat, toptan ticaret, haberleşme, teknoloji bilişim, kimya, lastik plastik, demir çelik, metal, taş toprak sektörlerinde açıklama düzeyi tüm yıllarda düşük düzeydedir. Diğer sektörlerdeki açıklama düzeyi ortalama oranın altındadır. Sektörlerin genel olarak en gerçekçi tahmini esas alınmasına ilişkin standardın öngördüğü açıklamalara dipnotlarında düşük oranda yer verdikleri söylenebilir.

Tablo 5.56 Beklenen Değer Yönteminin Kullanımına İlişkin Açıklama Düzeyi

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı			
Beklenen Değer Yönteminin Kullanımına İlişkin Açıklama Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	16,67	16,67	16,67
Enerji	50	50	50
İnşaat	40	40	40
Toptan Ticaret	0	0	0
Perakende Ticaret	0	0	0
Otelcilik	0	0	0
Ulaştırma	0	0	0
Haberleşme	0	0	0
Teknoloji Bilişim	0	0	0
Gıda İçecek	3,45	3,45	3,45
Dokuma Giyim	0	0	0
Kağıt	0	0	0
Basım Yayın	12,5	12,5	12,5
Petrol Rafineri	0	0	0
Kimya	0	0	0
Lastik Plastik	0	0	0
Demir Çelik	0	0	0
Metal Sektörü	16,67	16,67	16,67
Elektrikli Makineler	0	0	0
Taş Toprak	0	0	0
Taşıt Araçlar	0	0	0

Beklenen değer yöntemi; “karşılık olarak finansal tablolara yansıtılacak tutara ilişkin belirsizlikler koşullara bağlı olarak farklı araçlarla ele alınabilir. Değerleme konusu karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, ilgili yükümlülük her türlü getiriyi bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırmak suretiyle tahmin edilir. Söz konusu istatistiksel tahmin metodunun ismi, beklenen değerdir. Bu nedenle, ilgili karşılık, belli bir tutarın zarar olasılığının örneğin % 60 veya % 90 olmasına bağlı olarak farklılık arz edecektir. Sürekli bir muhtemel sonuçlar aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki her bir noktanın diğerine benzediği durumlarda, söz konusu aralığın orta noktası kullanılır”. Örneğin, A işletmesi, satmış olduğu ürünleri, müşterilerin alım tarihinden itibaren ilk 6 ay içerisinde görülen her türlü üretim hatasına ilişkin onarım maliyetlerini karşılama garantisi altında satmaktadır. Satılmış olan tüm ürünlerde küçük hasarların ortaya çıkması durumunda, onarım maliyetleri 1 milyon TL’yi bulacaktır. Satılmış olan tüm ürünlerde büyük hasarların ortaya çıkması durumunda, onarım maliyetleri 4 milyon TL’yi bulacaktır. İşletmenin önceki deneyimleri ve geleceğe ilişkin beklentileri, gelecek yıl satılan ürünlerin % 75’inin hatasız olacağı, % 20’sinin küçük hatalar içereceği, % 5’inin ise büyük hatalar içereceğini göstermektedir. Onarımların maliyetinin beklenen değeri: $(\%75 \times 0) + (\%20 \times 1 \text{milyon TL}) + (\%5 \times 4 \text{milyon TL}) = 400.000 \text{ TL}$ (TMS 37 Md.39).

Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin beklenen değer yönteminin kullanımına ilişkin bilgilerin açıklanma düzeyi incelenecektir. İlgili konuya ilişkin açıklama düzeyi için tablo 5.56 değerlendirildiğinde; enerji, inşaat sektöründe açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek seviyededir. Tüm sektörlerin bütün yıllarda beklenen değer

yönteminin kullanımına ilişkin açıklama düzeyinin ortalaması % 6'dır. Bu oran dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında tablo 5.56'dan anlaşılacağı üzere; maden, basım yayın, metal sektörlerinde açıklama düzeyi tüm yıllarda ortalamanın üzerindedir. Diğer sektörlerdeki beklenen değer yönteminin kullanımına ilişkin açıklama yapılmamıştır.

Tablo 5.57 Karşılıkların Finansal Tablolara Alınabilme Şartlarına İlişkin Bilgilerin Açıklama Düzeyi

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı			
Karşılıkların Finansal Tablolara Alınabilme Şartlarına İlişkin Bilgilerin Açıklama Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	33,33	33,33	50
Enerji	16,67	16,67	16,67
İnşaat	0	0	0
Toptan Ticaret	0	0	0
Perakende Ticaret	71,43	71,43	71,43
Otelcilik	81,82	81,82	72,73
Ulaştırma	100	100	100
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	93,75	87,5	87,5
Gıda İçecek	89,66	86,21	89,66
Dokuma Giyim	91,67	95,83	91,67
Kağıt	100	100	100
Basım Yayın	87,5	87,5	87,5
Petrol Rafineri	83,33	83,33	83,33
Kimya	92,86	92,86	92,86
Lastik Plastik	100	100	100
Demir Çelik	100	100	100
Metal Sektörü	100	100	100
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	100	100	100
Taşıt Araçlar	100	100	100

Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin karşılıkların finansal tablolara alınabilme şartlarına ilişkin yapmış oldukları açıklamaların düzeyleri incelenecektir. Politika açıklamasına ilişkin tablo 5.57 değerlendirildiğinde; ulaştırma, haberleşme, kağıt, lastik plastik, demir çelik, metal, elektrikli makineler, taş toprak, taşıt araçları sektörlerinde karşılıkların finansal tablolara alınabilme şartlarına ilişkin açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek tam seviyededir. İnşaat ve toptan ticaret sektörlerinde karşılıkların finansal tablolara alınabilme şartlarına ilişkin bilgi sunumu yoktur. Karşılıkların finansal tablolara alınabilme şartlarına ilişkin en düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda enerji sektöründedir. Tüm sektörlerin bütün yıllarda karşılıkların finansal tablolara alınabilme şartlarına ilişkin açıklama düzeyinin ortalaması % 78'dir. Diğer sektörlerin açıklama düzeyi tablo 5.57'den de anlaşılacağı üzere ortalama açıklama düzeyinin üzerindedir.

Tablo 5.58 Koşullu Yükümlülüklerin Dipnotlarda Açıklanmasına İlişkin Açıklama Düzeyi

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı			
Koşullu Yükümlülüklerin Dipnotlarda Açıklanmasına İlişkin Açıklama Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	100	100	100
Enerji	100	83,33	100
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	100	100	100
Perakende Ticaret	78,57	85,71	78,57
Otelcilik	81,82	81,82	72,73
Ulaştırma	83,33	83,33	83,33
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	75	75	75
Gıda İçecek	82,76	68,97	68,97
Dokuma Giyim	83,33	83,33	83,33
Kağıt	85,71	71,43	71,43
Basım Yayın	87,5	87,5	87,5
Petrol Rafineri	100	100	100
Kimya	57,14	50	50
Lastik Plastik	50	66,67	66,67
Demir Çelik	71,43	71,43	71,43
Metal Sektörü	50	50	50
Elektrikli Makineler	100	100	100
Taş Toprak	64,29	64,29	64,29
Taşıt Araçlar	84,62	84,62	76,92

Koşullu yükümlülük; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan yükümlülüklerdir. Bununla birlikte koşullu yükümlülük, geçmiş olaylardan kaynaklanan fakat yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması ya da yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi olarak standartta açıklanmıştır (TMS 37 Md.10). Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin koşullu yükümlülüklerin dipnotlarda açıklanmasına ilişkin yapmış oldukları açıklamaların düzeyleri incelenecektir. Koşullu yükümlülüklerin dipnotlarda açıklanmasına ilişkin tablo 5.58 değerlendirildiğinde; maden, inşaat, toptan ticaret, haberleşme, petrol rafineri, elektrikli makineler sektörlerinde açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek tam seviyededir. Koşullu yükümlülüklerin dipnotlarda açıklanmasına ilişkin en düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda metal, kimya, lastik plastik, taş toprak, demir çelik, perakende sektörlerindedir. Tüm sektörlerin bütün yıllarda koşullu yükümlülüklerin dipnotlarda açıklanmasına ilişkin açıklama düzeyinin ortalaması % 81'dir. Diğer sektörlerin açıklama düzeyi tablo 5.58'den de anlaşılacağı üzere ortalama açıklama düzeyinin üzerinde bir orandadır.

Tablo 5.59 Koşullu Varlıkların Dipnotlarda Açıklanmasına İlişkin Açıklama Düzeyi

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı			
Koşullu Varlıkların Dipnotlarda Açıklanmasına İlişkin Açıklama Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	83,33	83,33	83,33
Enerji	83,33	83,33	83,33
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	100	83,33	100
Perakende Ticaret	78,57	85,71	78,57
Otelcilik	81,82	72,73	63,64
Ulaştırma	66,67	66,67	66,67
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	75	75	75
Gıda İçecek	82,76	68,97	68,97
Dokuma Giyim	87,5	83,33	83,33
Kağıt	85,71	71,43	71,43
Basım Yayın	87,5	87,5	87,5
Petrol Rafineri	100	100	100
Kimya	57,14	50	50
Lastik Plastik	50	66,67	66,67
Demir Çelik	71,43	71,43	71,43
Metal Sektörü	83,33	83,33	83,33
Elektrikli Makineler	75	75	75
Taş Toprak	64,29	64,29	64,29
Taşıt Araçlar	84,62	84,62	76,92

Koşullu varlık; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır (TMS 37 Md.10). Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin koşullu varlıkların dipnotlarda açıklanmasına ilişkin yapmış oldukları açıklamaların düzeyleri incelenecektir. Koşullu varlıkların dipnotlarda açıklanmasına ilişkin tablo 5.59 değerlendirildiğinde; inşaat ve petrol rafineri sektörlerinde açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek tam seviyededir. Koşullu varlıkların dipnotlarda açıklanmasına ilişkin en düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda, kimya, lastik plastik, taş toprak, ulaştırma, elektrikli makineler, demir çelik sektörlerindedir. Tüm sektörlerin bütün yıllarda koşullu varlıkların dipnotlarda açıklanmasına ilişkin açıklama düzeyinin ortalaması % 79'dur. Diğer sektörlerin açıklama düzeyi tablo 5.59'dan da anlaşılacağı üzere ortalama açıklama düzeyinin üzerinde bir orandadır. Bazı sektörlerde ise açıklama düzeyi ortalama orana yakın bir seviyededir.

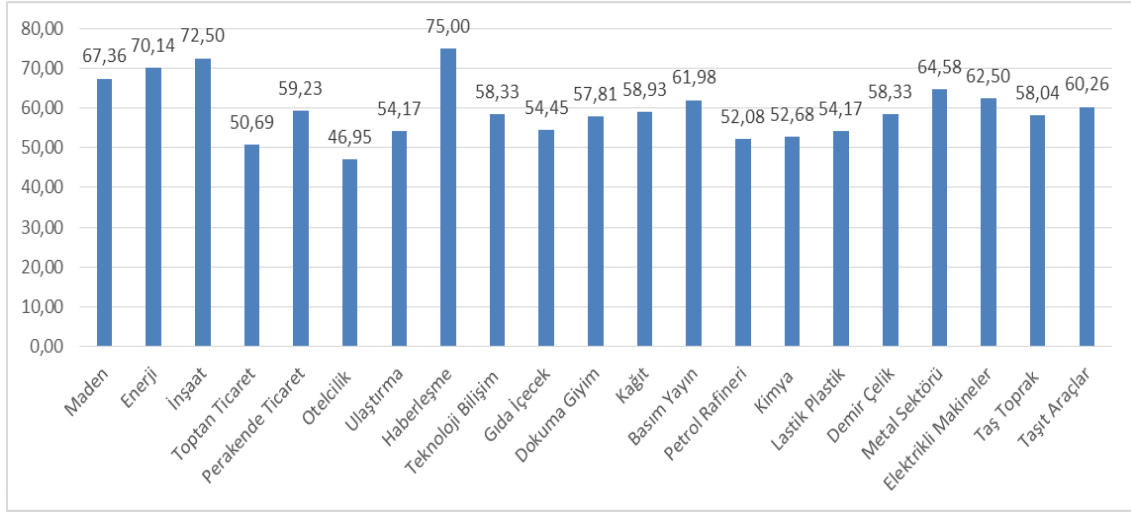
Tablo 5.60 Kesin Olarak Ekonomik Faydaya Dönüşen Koşullu Varlıklara İlişkin Açıklama Düzeyi

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı			
Kesin Olarak Ekonomik Faydaya Dönüşen Koşullu Varlıklara İlişkin Açıklama Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	16,67	16,67	16,67
Enerji	66,67	66,67	66,67
İnşaat	80	80	80
Toptan Ticaret	33,33	33,33	33,33
Perakende Ticaret	78,57	85,71	78,57
Otelcilik	18,18	18,18	18,18
Ulaştırma	16,67	16,67	16,67
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	31,25	25	25
Gıda İçecek	17,24	10,34	10,34
Dokuma Giyim	45,83	37,5	41,67
Kağıt	57,14	57,14	42,86
Basım Yayın	37,5	25	25
Petrol Rafineri	16,67	16,67	16,67
Kimya	28,57	14,29	14,29
Lastik Plastik	16,67	16,67	16,67
Demir Çelik	42,86	42,86	42,86
Metal Sektörü	33,33	33,33	33,33
Elektrikli Makineler	62,5	62,5	62,5
Taş Toprak	42,86	42,86	42,86
Taşıt Araçlar	53,85	53,85	46,15

Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmalarını teminen sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin neredeyse kesin hale gelmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin olduğu dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Ekonomik fayda girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir (TMS 37 Md.35).

Çalışmanın bu bölümünde sektörlerin, kesin olarak ekonomik faydaya dönüşen koşullu varlıklara ilişkin yapmış oldukları raporlama açıklamaların düzeyleri incelenecektir. Kesin olarak ekonomik faydaya dönüşen koşullu varlıklara ilişkin açıklama düzeyleri için tablo x değerlendirildiğinde; haberleşme sektöründe açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek tam seviyededir. Kesin olarak ekonomik faydaya dönüşen koşullu varlıkların dipnotlarda açıklanmasına ilişkin en düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda, maden, toptan ticaret, otelcilik, ulaştırma, teknoloji bilişim, gıda içecek, basım yayın, petrol rafineri, kimya, lastik plastik, metal sektörlerindedir. Tüm sektörlerin bütün yıllarda kesin olarak ekonomik faydaya dönüşen koşullu varlıkların açıklanmasına ilişkin açıklama düzeyinin ortalaması % 40'dır. Diğer sektörlerin açıklama düzeyi tablo 5.60'dan da anlaşılacağı üzere ortalama açıklama düzeyinin üzerinde bir orandadır. Sektörlerin genel olarak kesin olarak ekonomik faydaya dönüşen koşullu varlıkların dipnotlarda açıklanmasına ilişkin standardın öngördüğü açıklamalara dipnotlarında düşük oranda yer verdikleri söylenebilir.

Grafik 5.14 TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri



Sektörlerin TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı kapsamında, yukarıda açıklanan alt politika başlıklarına ve 3 yıllık ortalama verilere göre tüm sektörlerin açıklama düzeyi ortalaması % 59'dur. Ortalama ve grafik 5.14 değerlendirildiğinde; haberleşme, inşaat, enerji, metal, maden, elektrikli makineler, basım yayın, taşıt araçları sektörlerinde açıklama düzeyi tüm yılların ortalamasına göre yüksektir. Diğer sektörlerin grafik 5.14'den de anlaşılacağı üzere 3 yıllık ortalama açıklama düzeyi düşüktür. Sektörlerin, karşılıklar, koşullu borçlar, koşullu varlıklara ilişkin açıklama düzeyleri genel olarak değerlendirildiğinde politikaya ilişkin açıklama düzeyleri düşüktür. Bu durum sektörlerin ilgili standardın öngörmüş olduğu açıklama yükümlüklerine finansal tablo dipnotlarında yeterince yer vermediklerinin bir göstergesi olabilir.

Tablo 5.61 Maddi Olmayan Duran Varlık Değerleme Yöntemlerine İlişkin Açıklamaların Düzeyi

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı			
Maddi Olmayan Duran Varlık Değerleme Yöntemlerine İlişkin Açıklamaların Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	83,33	100	100
Enerji	100	100	100
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	100	100	100
Perakende Ticaret	85,71	85,71	78,57
Otelcilik	100	90,91	90,91
Ulaştırma	66,67	66,67	66,67
Haberleşme	50	50	50
Teknoloji Bilişim	87,5	75	81,25
Gıda İçecek	72,41	68,97	72,41
Dokuma Giyim	70,83	70,83	70,83
Kağıt	100	100	100
Basım Yayın	62,5	75	75
Petrol Rafineri	50	50	50
Kimya	85,71	78,57	71,43
Lastik Plastik	50	50	50
Demir Çelik	92,86	92,86	85,71
Metal Sektörü	66,67	83,33	83,33
Elektrikli Makineler	87,5	87,5	87,5
Taş Toprak	78,57	82,14	78,57
Taşıt Araçlar	92,31	92,31	92,31

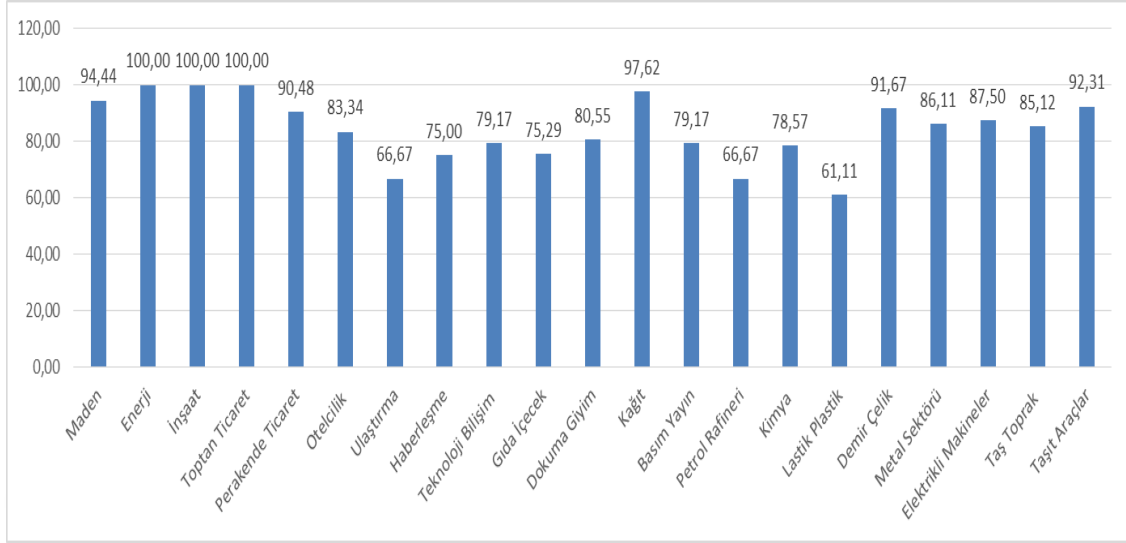
Maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemlerine ilişkin açıklamaların düzeyinin tespiti için tablo 5.61 değerlendirildiğinde; enerji, inşaat, toptan ticaret, kâğıt sektörlerinde açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek seviyededir. Politikaya ilişkin en düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda perakende sektöründedir. Sektörlerin tüm yıllardaki verilerine göre ortalama açıklama düzeyi % 80'dir. Bu oran dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında sektörlerin maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemlerine ilişkin açıklamaların düzeyi yüksek orandadır. Sektörlerin ilgili politikaya ilişkin standardın getirmiş olduğu açıklama yükümlülüklerine yüksek oranda uydukları ifade edilebilir.

Tablo 5.62 Maddi Olmayan Duran Varlık Amortisman Seçimi Yöntemlerine İlişkin Açıklamaların Düzeyi

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı			
Maddi Olmayan Duran Varlık Amortisman Seçimi Yöntemlerine İlişkin Açıklamaların Düzeyi (%)			
Sektörler	2012	2013	2014
Maden	83,33	100	100
Enerji	100	100	100
İnşaat	100	100	100
Toptan Ticaret	100	100	100
Perakende Ticaret	100	100	92,86
Otelcilik	81,82	63,64	72,73
Ulaştırma	66,67	66,67	66,67
Haberleşme	100	100	100
Teknoloji Bilişim	87,5	68,75	75
Gıda İçecek	79,31	75,86	82,76
Dokuma Giyim	95,83	87,5	87,5
Kağıt	100	100	85,71
Basım Yayın	87,5	87,5	87,5
Petrol Rafineri	83,33	83,33	83,33
Kimya	78,57	78,57	78,57
Lastik Plastik	66,67	66,67	83,33
Demir Çelik	92,86	92,86	92,86
Metal Sektörü	83,33	100	100
Elektrikli Makineler	87,5	87,5	87,5
Taş Toprak	89,29	89,29	92,86
Taşıt Araçlar	92,31	92,31	92,31

Maddi olmayan duran varlık amortisman seçimi yöntemlerine ilişkin açıklamaların düzeyinin tespiti için tablo 5.62 değerlendirildiğinde; enerji, inşaat, toptan ticaret, kâğıt perakende ticaret sektörlerinde açıklama düzeyi tüm yıllarda en yüksek seviyededir. Politikaya ilişkin en düşük açıklama düzeyi tüm yıllarda ulaştırma sektöründedir. Sektörlerin tüm yıllardaki verilerine göre ortalama açıklama düzeyi % 88'dir. Bu oran dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında sektörlerin maddi olmayan duran varlık amortisman seçimi yöntemlerine ilişkin açıklamaların düzeyi yüksek orandadır. Sektörlerin ilgili politikaya ilişkin standardın getirmiş olduğu açıklama yükümlülükleri hakkında bilgi sundukları ifade edilebilir.

Grafik 5.15 TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Kapsamında İncelenen Politikalara İlişkin 3 Yıllık Ortalama Açıklama Düzeyleri



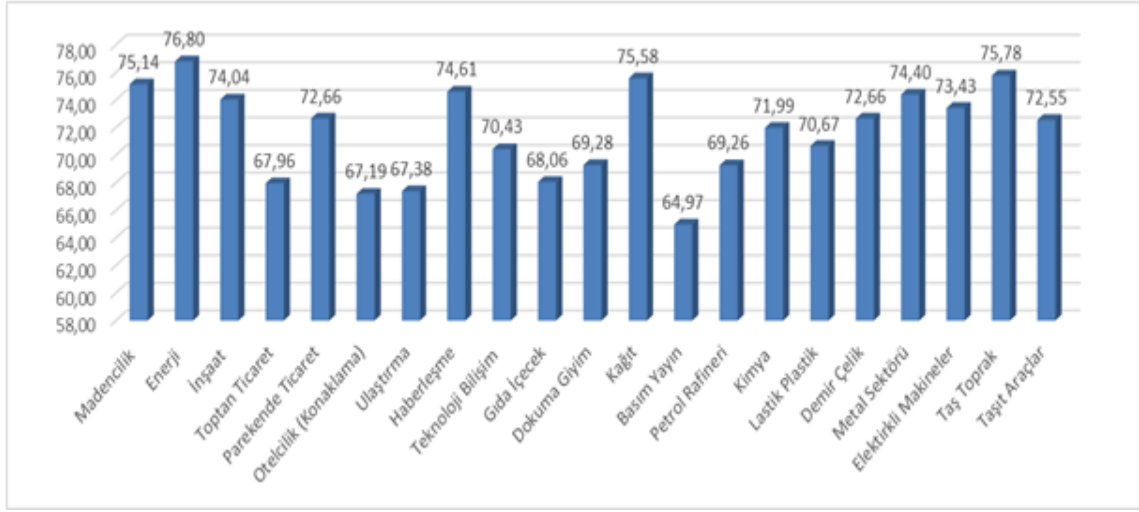
Sektörlerin TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı kapsamında, amortisman seçimi yöntemleri açıklama düzeyleri ile birlikte maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemleri açıklama düzeylerine ilişkin 3 yıllık ortalama düzeyleri için grafik 5.15 değerlendirildiğinde; enerji, inşaat, toptan ticaret sektörleri en yüksek açıklama oranına sahip olan sektörlerdir. Maden, perakende ticaret, otelcilik, kağıt, demir çelik, metal, elektrikli makineler, taş toprak, taşıt araçları sektörlerinde de açıklama düzeyi yüksektir. Ulaştırma ve petrol rafineri sektörleri en düşük orana sahip sektörlerdir. Diğer sektörler ise tüm veriler dikkate alınarak hesaplanan % 84'lük açıklama düzeyinin altında bir orana sahiptirler. Sektörlerin, amortisman seçimi ve maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemlerine ilişkin açıklama düzeyleri genel olarak değerlendirildiğinde, sektörlerin her iki politikaya ilişkin açıklama düzeyi yüksek olduğu ifade edilebilir.

Tablo 5.63 Standartlara Göre Açıklama Düzeylerinin Genel Durumu (%)

Yıllar	TMS2	TMS8	TMS12	TMS16	TMS18	TMS21	TMS23	TMS36	TMS37	TMS38
2012	84,48	93,66	82,46	95,24	36,24	61,13	43,05	77,52	59,87	84,25
2013	85,17	92,49	82,68	95,59	38,4	61,3	39,81	77,91	59,11	84,29
2014	82,65	91,39	82,67	95,43	39,93	61,08	39,57	79,2	58,77	84,43
Ortalama	84,10	92,51	82,60	95,42	38,19	61,17	40,81	78,21	59,25	84,32

Tüm standartların açıklama düzeyleri dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında; tablo 5.63'den anlaşılacağı üzere en yüksek oranda açıklanan standart tüm yıllarda, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardıdır. En düşük açıklama düzeyine sahip standart ise tüm yıllarda TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardıdır. Bununla birlikte diğer en çok açıklama düzeyine sahip standartlar tüm yıllarda; TMS 2 Stoklar Standardı, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı, TMS 12 Gelir Vergisi Standardı, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardıdır. TMS 18 Hasılat Standardı, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar Standartlarının açıklama düzeyleri genel olarak tüm yıllarda düşük olduğu tespit edilmiştir.

Grafik 5.16 Sektörlere Göre Açıklama (Endeksi) Düzeylerinin Genel Durumu



Araştırma kapsamındaki 10 standart ve standartlara ilişkin 45 alt politika başlığına göre sektörlerin tüm yıllardaki verileri dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında ortalama açıklama endeksi % 65'dir. Bununla birlikte sektörlerin açıklama endeksi sonuçları için grafik 5.16 incelendiğinde; enerji sektörü en yüksek açıklama düzeyine sahiptir. Maden, inşaat, perakende, haberleşme, kağıt, kimya, demir çelik, metal, elektrikli makineler, taş toprak, taşıt araçları sektörlerinde açıklama düzeyleri yüksektir. En düşük açıklama düzeyi ise basım yayın sektöründedir. Diğer sektörlerin açıklama düzeyleri ise, bütün veriler dikkate alınarak belirlenen % 65'lik açıklama düzeyine yakın bir orandadır. Sonuç olarak sektörlerin genel durumu değerlendirildiğinde; enerji sektörü belirlenen standartlara göre açıklama düzeyi açısından en başarılı sektördür. Basım yayın sektörü ise en düşük açıklama düzeyine sahip olan sektör olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte, sektörlerin araştırma verilerine göre belirlenen % 65'lik açıklama endeksi oranına yakın bir oranda açıklama yaptıkları tespit edilmiştir.

6.SONUÇ

İnsanlığın yaşam serüveni yüzyıllardır farklı şekillerde süregelmektedir. İnsanlık göçebe yaşamdan yerleşik hayata kadar geçirmiş olduğu her süreçte elde ettiği bilgi kaynakları ile her zaman daha iyisini ve yenisini keşfetmiştir. İnsanlığın bilgive olan açlığı hiçbir zaman önemini kaybetmemiştir. Bugün yaşadığımız yüzyılda, geçmiş toplumların bırakmış oldukları bilgi mirasları ve deneyimleri neticesinde bilgi ve iletişim teknolojilerinde olağanüstü bir gelişme sağlanmıştır. Bu bağlamda, yaşadığımız yüzyıl ve topluluk, bilgi çağı ve bilgi toplumu olarak adlandırılmaktadır.

Günümüzde gelişen teknoloji, değişen rekabet olgusu ve küreselleşmenin etkisi ile işletmelerin ticari faaliyetlerini yönetme anlayışları da değişmiştir. İşletmeler üretim girdilerinden ve ortaya koydukları sermayeden çok, bilgi ve bilgi yönetimine önem veren, yenilikçi, içinde buldukları sektörün ve pazarın ihtiyaçlarını bilen dünya ile rekabet edebilecek bir yaklaşım benimsemeye başlamışlardır. İşletmeler sahip oldukları bilgi kaynakları ile yeni kurulan ekonomik düzende daha verimli çalışabilme ve rekabet avantajlarını kullanmayı stratejik hedef olarak kabul etmektedirler.

Finansal bilgi, günümüzde uluslararası bir boyut kazanan işletmeler tarafından ticari faaliyetlerde kullanılan bir iletişim aracı olarak karşımıza çıkmaktadır (Lainez ve Callao, 2000: 66). İşletmeler yaşadığımız yüzyılda her alanda olduğu gibi finansal bilgilerini de, artan rekabet koşullarında ticari faaliyetlerini devam ettirebilmek ve yeni yatırımcıları kazanabilmek için işletmenin kurumsal kimliğine katkı sağlayacak aynı zamanda tüketici üzerinde marka bilinci oluşturacak bir pazarlama aracı olarak kullanılmaktadırlar.

Finansal bilgi yöneticilerin ve tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların işletme varlıklarında meydana gelen artış ve azalışların veya değişimlerin neler olduğunun bilinmesi açısından önemlidir. Yöneticilerin ve işletmenin performansının hesaplanmasında, yönetsel kararların verilmesinde, bazı önemli karar alma süreçlerinde varlıkların değerlerinde meydana gelen değişimlerde, önemli stratejik yönetim planlamaların yapılmasında işletmeye ilişkin finansal bilgiden yararlanılır. (Bushman vd., 2003: 171). İşletmeler bu bilgileri finansal raporlama süreci ile bilgi kullanıcılarına sunmaktadırlar. Finansal raporlama işletmelerin belirli bir dönemde iktisadi faaliyetlerine ilişkin sonuçların işletmeye ilişkin menfaat gruplarına aktarıldığı bir raporlama sürecidir. Raporlama sonucu oluşan bilgiler sonuçları itibari ile işletmelerde ekonomik anlamda karar almada kritik öneme sahiptir. Bu nedenle, başta tasarruf sahipleri yani yatırımcılar olmak üzere, işletmelerin finansal durumlarına ilişkin sunmuş oldukları bilgiler tüm karar alıcıları ilgilendirmektedir. Özellikle yatırımcıların korunması açısından finansal raporlama sonucu oluşan bilgilerin evrensel nitelikte, yeterli ve güvenilir olması gerekmektedir. Bu bağlamda küreselleşen finansal piyasalarda işletmelerin yapmış oldukları finansal raporlama süreçleri de uluslararası boyutta karşılaştırma yapılmasına olanak sağlayacak şekilde olmasını zorunlu hale getirmiştir. Bugün dünya genelinde ulusal seviyede yayınlanmış olan muhasebe standartları ve uygulamalarının yerine tüm dünyada uygulama farklılıklarını ortadan kaldırarak tek bir muhasebe dilinin yaygınlaştırma çalışmaları uluslararası muhasebe ve raporlama standartları aracılığı ile yapılmaya çalışılmaktadır. Bu kapsamda dünya genelinde birçok işletme ile birlikte Türkiye’de de UFRS uygulamalarına başlangıç yılı olarak kabul edilen 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlamaya başlamışlardır.

Finansal tabloların düzenlenmesi ve oluşumu işletmelerin tercih etmiş oldukları finansal raporlama ve muhasebe standartları kapsamında yer alan muhasebe politikaları çerçevesinde oluşmaktadır. Muhasebe politikaları, TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına göre; “finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalar olarak tanımlanmıştır. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.

Muhasebenin temel kavramları gereğince de işletmelerin finansal tabloların karşılaştırılabilir olabilmesi için işletmeler tarafından tercih edilen muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanması gerekir. Diğer yandan muhasebe standartları işletmelere kendi özgü durumlarına göre bazı muhasebe politikalarının uygulamasında zorunlu, bazılarında alternatifli seçim hakkı sunmaktadır. İşletmeler finansal durumlarına ilişkin güvenilir bilgi sunumu için, kendi değişen durumlarına göre muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Standartlara göre politika değişiklikleri finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ve işletmenin gerçek durumunu göstermesi açısından çok önemlidir. Bu nedenle işletmeler politika değişikliklerini dipnotlarda açıklamak zorundadırlar.

Dipnot bilgileri temel anlamda, Muhasebe ve Raporlama Standartları kapsamında belirlenmiş muhasebe politikaları uygulamalarının işletmelerin yapmış oldukları finansal raporlama süreçlerinde, uluslararası boyutta karşılaştırma yapılmasına olanak sağlayacak şekilde düzenlenmiş muhasebe bilimine konu olacak işletme özgü olaylarının açıklanmasıdır. Dipnot bilgileri başta yatırımcılar olmak üzere finansal tablo bilgi kullanıcılarına karar alma sürecinde işletme hakkında daha detaylı bilgi almalarına olanak sağlamaktadır. Diğer yandan, İşletmelerin finansal tablolarda rakamsal olarak açıkladıkları bilgiler bazı durumlara anlaşılır olmayabilmektedir. Dipnotlar bu bilgilerin işletmeye özgü durum açıklamalarının ifade edildiği bir rehber özelliği taşımaktadır. Bununla birlikte dipnotlarda açıklanan bilgilerin seviyesi aynı zamanda bir yönü ile işletmelerin Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartlarına “uyum derecesini” ortaya koymaktadır. Bir işletmenin dipnot açıklama seviyesinin belirlenmesi için literatürdeki çalışmalarda “Açıklama Endeksi” oluşturulmuştur.

Açıklama Endeksi bir işletmenin açıklaması yapması gereken durumlara ilişkin bilgi verme düzeyinin tespit etmeye çalışmaktadır (Cooke ve Wallace, 1989:47). Bir başka ifade ile işletmelerin finansal tablolarında Muhasebe ve Raporlama Standartlarına ilişkin muhasebe politikalarına uyumun derecesini yani açıklama düzeylerini göstermektedir.

Çalışmada, araştırma kapsamındaki sektörlerin bazı kritik muhasebe politikaları tercihleri ve açıklama düzeylerinin tespit edilmesi ile birlikte açıklama düzeyine etki edebileceği düşünülen değişkenlerin test edilmesine çalışılmıştır. Bu kapsamda, Borsa İstanbul’da 21 farklı sektörde faaliyet gösteren 235 firmanın 2012-2013-2014 yılları finansal tablolarına ait dipnotlarında bulunan 10 muhasebe standardında yer alan 45 farklı muhasebe politika açıklaması incelenmiştir. Çalışma kapsamında politikaların açıklama düzeyine göre oluşturulan “açıklama endeksi” (DIC) bağımlı değişken olarak kabul edilmiş, işletme yaşı, işletme büyüklüğü, aktif büyüklüğü,4 büyük denetçi, denetim firması değişikliği, baş denetçi değişikliği gibi bağımsız değişkenler arasındaki ilişki panel veri regresyon analizi yöntemi ile hipotezler test edilmiştir.

Çalışma kapsamında kurulan modelin sonuçlarına göre; işletme yaşı ile açıklama düzeyi arasında istatistiksel olarak uzun dönem regresyon sonuçlarının anlamlı olmadığı tespit edilmiştir. Bu durum işletme yaşının büyük olması yani eski olması işletmenin kurumsal yapısının güçlü olacağı bu nedenle açıklama düzeyinin yüksek olacağı varsayımına dayanmaktadır. Fakat analiz sonuçları işletme yaşının firmaların açıklama düzeyi üzerinde etkisinin olmadığını göstermektedir.

Aktif büyüklüğü ile açıklama düzeyi arasında da istatistiksel olarak uzun dönem regresyon katsayılarının anlamlı olmadığı tespit edilmiştir. Analize ilişkin sonuçlar aktif büyüklüğünün firmaların açıklama düzeyi üzerinde etkisinin olmadığını göstermektedir.

Model sonuçlarına göre işletme büyüklüğü ile açıklama düzeyi arasında istatistiksel olarak uzun dönem regresyon katsayıları pozitif yönde anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu durum işletme büyüklüğünün firmaların açıklama düzeyi üzerinde etkisinin olduğunu göstermektedir.

Dört büyük denetim firması ile açıklama düzeyi arasındaki ilişkinin uzun dönem regresyon katsayılarına göre pozitif yönde anlamlı olduğu görülmüştür. Bu durum 4 büyük denetim firması tarafından denetlenen firmaların açıklama düzeyi üzerinde etkisinin olduğunu açıklamaktadır. Diğer bir ifade ile denetim işlevinin 4 büyük denetim firmasından biri tarafından yerine getirildiği firmalarda muhasebe politikalarına ilişkin açıklama düzeyi yüksektir.

Denetim firması değişikliği ile açıklama düzeyi arasında istatistiksel olarak uzun dönem regresyon katsayılarının anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Bu durum denetim firması değişikliğinin açıklama düzeyi üzerinde etkisinin olduğunu göstermektedir. Diğer bir ifade ile denetim firması değişikliği olduğunda firmaların muhasebe politikalarına ilişkin açıklama düzeyleri artmaktadır.

Model sonuçlarına göre, baş denetçi değişikliği ile açıklama düzeyi arasında negatif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Bu durum baş denetçi değişmedikçe, firmaların muhasebe politikalarına ilişkin açıklama düzeyinin artırdığını göstermektedir. Model sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde, özellikle denetim firması değişiminin ve baş denetçi değişikliğinin “açıklama endeksi” üzerindeki etkisinin diğer değişkenlere göre nispeten daha yüksek olduğu görülmüştür. Firmaların çalıştıkları denetim firmalarını değiştirmeleri açıklama endeksini olumlu yönde etkilemekte iken, baş denetçinin değişmesi firma açısından açıklama endeksini olumsuz yönde etkilemektedir.

Çalışmanın frekans sonuçları, sektörlerin 2012-2013-2014 yıllarına ilişkin araştırma kapsamında belirlenmiş kritik öneme sahip muhasebe politikaları tercihleri sonuçları ile sektörlerin açıklama endeksi kapsamında incelenen 10 standart ve standartlara ilişkin 45 alt politika başlığına göre açıklama düzeylerini göstermektedir. Kritik öneme sahip muhasebe politika tercihleri sonuçları incelendiğinde;

Stok değerlendirme yöntemleri tercihlerine ilişkin sonuçlar değerlendirildiğinde; sektörlerin % 52,20 oranında ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini birinci sırada tercih ettikleri, ikinci olarak % 21,69 oranında hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini, üçüncü olarak % 8,30 oranında FIFO yöntemini, % 1,77 oranında ağırlıklı ortalama maliyet ile birlikte FIFO yöntemini, % 0,68 oranında gerçek parti maliyet yöntemini tercih ettikleri tespit edilmiştir. Diğer yandan tüm sektörlerin stok değerlendirme yöntemleri politikaları hakkında % 15,36 oranında bilgi sunumunda bulunmadıkları görülmüştür. Sektörlerin üç yıllık durumu değerlendirildiğinde; sektörlerin farklı stok kalemlerine sahip olmalarına rağmen, yüksek bir oranda aynı politikayı açıklamaları sektörlerde bulunan şirketlerin yapılarına özgü politika tercihi yerine, uygulama kolaylığına göre bir politika tercihinde buldukları düşünülebilir.

Maddi duran varlık amortisman yöntemleri tercihlerine ilişkin sonuçlar değerlendirildiğinde; sektörlerin % 91,82 oranında doğrusal amortisman yöntemini birinci sırada tercih ettikleri, ikinci olarak % 2,38 oranında üretim birimleri yöntemini, üçüncü olarak % 1,79 oranında doğrusal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemini birlikte uyguladıkları tespit edilmiştir. Diğer yandan tüm sektörlerin amortisman yöntemleri politikaları hakkında % 4,01 oranında bilgi sunumunda bulunmadıkları görülmüştür. Sektörlerin üç yıllık durumu değerlendirildiğinde; yıllar itibari ile sektörlerin aynı politikaları uyguladıklarını açıklamaları muhasebenin tutarlılık kavramı açısından olumlu bir durum olduğunu göstermekle birlikte, farklı sektörlerde faaliyet gösteren ve farklı maddi duran varlıklara sahip şirketlerin yüksek bir oranda aynı politikayı standart bir şekilde açıklamaları sektörlerde bulunan şirketlerin genel geçer bir açıklamada bulduklarının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Maddi duran varlık değerlendirme yöntemleri tercihlerine ilişkin sonuçlar değerlendirildiğinde; sektörlerin % 69,05 oranında maliyet modeli yöntemini birinci sırada tercih ettikleri, ikinci olarak % 25,53 oranında maliyet modeli ile yeniden değerlendirme modeli birlikte tercih ettikleri görülmüştür. Diğer yandan tüm sektörlerin maddi duran varlık değerlendirme yöntemleri politikaları hakkında % 2,63 oranında bilgi sunumunda bulunmadıkları tespit edilmiştir. Sektörlerin üç yıllık durumu değerlendirildiğinde; yıllar itibari ile sektörlerin diğer politika uygulamalarından farklı olarak benzer politikaları uygulamadıkları görülmüştür.

Maddi olmayan duran varlık amortisman yöntemi tercihlerine ilişkin sonuçlar değerlendirildiğinde; sektörlerin % 85,66 oranında doğrusal amortisman yöntemini birinci sırada tercih ettikleri, ikinci olarak % 0,53 oranında üretim birimleri yöntemini tercih ettikleri görülmektedir. Diğer yandan tüm sektörlerin amortisman yöntemleri politikaları hakkında % 13,81 oranında bilgi sunumunda bulunmadıkları tespit edilmiştir. Sektörlerin üç yıllık durumu değerlendirildiğinde; yıllar itibari ile sektörlerin

maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için aynı politikaları uyguladıkları görülmüştür.

Maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemleri tercihlerine ilişkin sonuçlar değerlendirildiğinde; sektörlerin % 79,41 oranında maliyet modeli yöntemini birinci sırada tercih ettikleri, ikinci olarak % 1,70 oranında maliyet modeli ile yeniden değerlendirme modeli birlikte tercih ettikleri tespit edilmiştir. Diğer yandan tüm sektörlerin maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemleri politikaları hakkında % 18,89 oranında bilgi sunumunda bulunmadıkları görülmüştür. Sektörlerin üç yıllık durumu değerlendirildiğinde; maddi duran varlık değerlendirme yöntemlerine ilişkin bilgi sunumu yüksek oranda gerçekleşirken, buna karşılık maddi olmayan duran varlık değerlendirme yöntemlerine ilişkin bilgi sunumun daha düşük düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

Sektörlerin açıklama endeksi sonuçlarına göre açıklama düzeyleri tüm yıllardaki verileri dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında ortalama açıklama endeksi % 65'dir. Bununla birlikte sektörlerin açıklama endeksi sonuçları incelendiğinde; enerji sektörü en yüksek açıklama düzeyine sahiptir. Maden, inşaat, perakende, haberleşme, kağıt, kimya, demir çelik, metal, elektrikli makineler, taş toprak, taşıt araçları sektörlerinde açıklama düzeyleri yüksektir. En düşük açıklama düzeyi ise basım yayın sektöründedir. Diğer sektörlerin açıklama düzeyleri ise, bütün veriler dikkate alınarak belirlenen % 65'lik açıklama düzeyine yakın bir orandadır. Sonuç olarak sektörlerin genel durumu değerlendirildiğinde; enerji sektörü belirlenen standartlara göre açıklama düzeyi açısından en başarılı sektördür. Basım yayın sektörü ise en düşük açıklama düzeyine sahip olan sektör olarak tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda, sektörlerin çalışma verilerine göre belirlenen ortalama açıklama endeksi düzeyine yakın bir oranda açıklama yaptıkları görülmüştür. Ayrıca standartların açıklama düzeyleri dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında; en yüksek oranda açıklanan standart tüm yıllarda, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardıdır. En düşük açıklama düzeyine sahip standart ise tüm yıllarda TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardıdır. Bununla birlikte diğer en çok açıklama düzeyine sahip standartlar tüm yıllarda; TMS 2 Stoklar Standardı, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı, TMS 12 Gelir Vergisi Standardı, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardıdır. TMS 18 Hasılat Standardı, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar Standartlarının açıklama düzeyleri genel olarak tüm yıllarda düşük olduğu tespit edilmiştir.

Araştırma sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde, sektörlerin kritik öneme sahip bazı muhasebe politika tercihlerinde farklı iş kollarında faaliyet göstermelerine karşın aynı yöntemleri tercih etikleri görülmüştür. Örneğin sektörlerin bir çoğunda amortisman yöntemi tercihinde doğrusal amortisman yöntemini kullandıklarını açıklamışlardır. Bu durum işletmelerin kendi yapılarına özgü politika tercihi yerine, uygulaması daha kolay bir yöntem kullandıklarını göstermektedir. Diğer yandan, belirlenen politikalara göre bazı sektörlerde açıklama düzeyleri araştırma verileri dikkate alınarak belirlenen ortalama açıklama endeksi düzeyine yakın bir orandadır. Bununla birlikte, açıklama düzeyi yüksek olan sektörlerde araştırma kapsamında belirlenen değişkenlerin etkisi olduğu görülmektedir. Örneğin sektörlerde bulunan şirketlerin 4 büyük denetçi tarafından denetlenmesi durumunda açıklama düzeyi yüksek çıkmaktadır. Bu durum denetim faaliyetlerinin 4 büyük denetim firmaları tarafından daha dikkatli bir şekilde yapıldığının bir kanıtı olabilir. Ayrıca denetim faaliyetlerinin sonuçlarının işletmelerin uluslararası standartlara uyum derecesini etkilediğini ve aynı zamanda finansal raporlarının uluslararası boyutta karşılaştırma yapılmasının derecesini artırmaktadır. Çünkü bağımsız denetim faaliyeti sadece işletmelerin finansal tablolarının uluslararası standartlara göre hazırlanmasına rehberlik etmek olarak kabul edilmemelidir. Denetim firmaları aynı zamanda denetim hizmeti verdikleri işletmelerin ilgili birimlerine ve yöneticilerine eğitim hizmeti vererek, denetim sürecini işletmede kurumsal bir anlayışa dönüştürmeye çalıştıkları ifade edilebilir. Diğer yandan bazı sektörlerde açıklama düzeyinin düşük ve ortalama açıklama düzeyine çok az yakın bir oranda çıkması, sektörlerde bulunan şirketlerin ve bağımsız denetçilerinin standartların öngörmüş olduğu açıklama yükümlülüklerine karşı gerekli hassasiyeti göstermediklerinin

bir yansıması olabilir. Bununla birlikte standartlarda Şirketlerden açıklanması istenilen bazı bilgilerin tam olarak neyi ifade ettiği noktasında net olarak açıklama olmaması açıklama düzeyinin düşük ve ortalama açıklama düzeyine çok az yakın bir oranda çıkmasında etkisinin olduğu düşünölmektedir.



KAYNAKLAR

- AHN, S.C. MOON, H.R. 2002. Large-N and Large-T Properties of Panel Data Estimators and the Hausman Test, paper presented at the 10th International Conference on Panel Data, Berlin
- AKDOĞAN, N. TENKER, N.2004. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 9. Baskı, Gazi Kitabevi
- AKDOĞAN, N. AYDIN, H. 1987. Muhasebe Teorileri. Gazi Üniversitesi Yayın No: 98. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 44. Ankara.
- AKDOĞAN, N. TENKER, N. 1992. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri (4. b.). Ankara: Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Matbaası.
- AKDOĞAN, N. TENKER, N. 2007. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara: Gazi Kitabevi.
- AKGÜN, A.E. KESKİN, H. GÜNEL, A. 2009. Bilgi Yönetimi ve Öğrenen Örgütler, Eflatun Yayınevi, Ankara.
- AKHTARUDDİN, M. 2005. "Corporate Mandatory Disclosure Practices in Bangladesh", The International Journal of Accounting, vol. 40: 399-422
- AKINCI, N. ERDOĞAN, N.1995. Finansal Tablolar ve Analizi, 4. Baskı, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, İzmir.
- AKMAN, N. 2009. Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi: UFRS Öncesi ve Sonrası, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi SBE, Ankara.
- AKTAMIŞ, H. ERGİN, Ö. 2007. Bilimsel süreç becerileri ile bilimsel yaratıcılık arasındaki ilişkinin belirlenmesi. Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 33(33).
- AKTAŞ, R. 2013. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar İMKB Şirketleri Üzerine Bir İnceleme, Gazi Kitabevi, Nisan, Ankara.
- AL-MODAHKİ, J. S. 1996. An Empirical Study of Accounting Disclosure Development in the Kingdom of Saudi Arabia, Doktora tezi, Exeter Üniversitesi, İngiltere.
- ALSAEED, K. 2006. "The Association between Firm-specific Characteristics and Disclosure: The case of Saudi Arabia", Managerial Accounting Journal, vol. 21, no. 5: 476-495
- AL-SHAMMARI, B. 2011. "Factors Influencing the Extent of Mandatory Compliance with International Financial Reporting Standards: The Case of Kuwaiti Listed Companies", Journal of International Business and Economics, vol. 11, no. 4: 11-31
- ANTHONY, R. N. HAWKINS, D. MERCHANT, K. 2007. Accounting: Text and Cases, 12. Edition, New York, McGraw-Hill/Irwin, <http://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.-aspx?num=14680> (20.02.2016).
- ARELLANO, M. 2003. Panel Data Econometrics, Oxford: Oxford University Press, <http://down.cenet.org.cn/upfile/28/2009720103218158.pdf>, (18.03.2016).
- ARSLAN, A. 2001, Felsefeye Giriş, Vadi Yayınları, Ankara.
- ASTERİOU, D. HALL, S. 2007. Applied Econometrics: A Modern Approach Using Eviews and Microfit, Revised Ed., New York: Palgrave Macmillian.
- AYAYDIN, H. 2012. Gelişen Piyasalarda Hisse Senedi Getirisini Etkileyen Makroekonomik Değişkenler Üzerine Bir İnceleme: Panel Veri Analizi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, Trabzon.
- AYGÜN, D. VARICI, İ. 2013. "Finansal Tablolara Ve Karar Almaya Etkileri Açısından Önemli Muhasebe Politikaları" The Journal of Academic Social Science Studies, Volume 6 Issue 7, p. 151-173, July, http://www.jasstudies.com/Makaleler/1988658340_09Aygundavut-Var%C4%B1c%C4%B1diris-151-173.pdf, (28.03.2016).
- BALTAGİ, B. 2001. Econometric Analysis of Panel Data, 2th Edition, John Wiley and Sons Ltd.
- BALTAGİ, B. 2005. Panel Data: Theory and Applications, Third Edition, Heidelberg: Physica-Verlag.

- BAYIRLI, R. 2006. Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma değeri ve Örnek bir Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara
- BELKAOUÏ A.R. 1993. Accounting Theory, Academic Press, UK.
- BUSHMAN, R. PIOTROSKI, J. SMITH, A. 2003. "What Determines Corporate Transparency?", Journal of Accounting Research, 42, s. 207-252,
- BUSHMAN, R. SMITH, A. 2001. "Financial Accounting Information and Corporate Governance" Journal of Accounting and Economics, No:32, pg. 237-333.
- 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, Vol.43, Issue 1, March, pp.1-21.
- CAPURRO, R. HJORLAND, B. 2003. The Concept of information. B. Cronin (Ed.by) Annual Review of Information Science & Technology, Vol 37 içinde (ss. 343-411).New Jersey: Information Today, Inc.
- CHRISTENSEN, H. B. NIKOLAEV, V. 2009. Who uses fair value accounting for non-financial assets after IFRS adoption?. Chicago Booth School of Business Research Paper No. 09-12. Mart 2010. http://faculty.chicagobooth.edu/workshops/accounting/archive/pdf/Christensen-Nikolaev2008_Chicago.pdf (20.12.2015).
- COOKE, T. E. 1989. Voluntary Corporate Disclosure By Swedish Companies. Journal of International Financial Management & Accounting, 1(2), 171-195.
- COOKE, T. WALLACE, R. 1989. 'Global Surveys Of Corporate Disclosure Practices And Audit Firms: A Review Essay', Accounting And Business Research, Vol. 20, No. 77, Pp. 47- 57.
- ÇİL, K.S. 2013. "İMKB'de İşlem Gören Şirketlerde Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanan Muhasebe Politikalarının TMS 40 (Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı) Açısından Değerlendirilmesi" İşletme Araştırmaları Dergisi, Sayı 5/4, ss.254-272.
- ÇÜRÜK, T. 2004. Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Seffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği. ODTÜ Gelişme Dergisi. Cilt: 31. Sayı: 2. s. 149-165.
- DAĞLIOĞLU, S. 2016. "Panel Verilerde Yapısal Kırılma Noktasının Belirlenmesi", Gazi Üniversitesi, Fen Bilimler Enstitüsü İstatistik Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara.
- DEMİR, B. 2010. "Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 48, s.142-153, Ekim.
- DEMİR, V. BAHADIR, O. 2011. KOBİ'lerde Finansal Raporlama, TÜRMÖB Yayınları, Ankara.
- DEMİR, V. BAHADIR, O. 2014. An investigation of compliance with International Financial Reporting Standards by listed companies in Turkey. Accounting and Management Information Systems, 13(1), 4.
- DOĞAN, M. ERTUGAY, E. 2010. "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 3, Sayı 3.
- EMANUEL, D. WONG, J.N. 2003. "Efficient Contracting and Accounting," Accounting and Finance, 43: 149-166.
- ESEN, Ö. SAKİN, T. 2009. "Dipnot Açıklama Yükümlülüklerine Uyum: İMKB 100 Endeksinde Yer Alan Reel Sektör Firmalarının Durumu Üzerine Bir Araştırma", Yönetim Dergisi, Yıl:20, Sayı:64, Ekim, ss.112-124.
- EVANS, G.T. 2003. Accounting Theory Contemporary Accounting Issues, Thomsan South-Western, USA.
- FRANK, J. 1966. "Relationships in Accounting Theory", The Accounting Review, Vol. 41, No. 2, April, s: 318-322.
- FRANKEL, R. LI, X. 2004. "Characteristics of a Firm's Information Environment and the Information Asymmetry Between Insiders and Outsiders", Journal of Accounting and Economics, 37 (2), 229-259.

- GLAUM, M. STREET, D. L. 2003. "Compliance with the Disclosure Requirements of Germany's New Market: IAS Versus US GAAP", *Journal of International Financial Management and Accounting*, vol. 14, no. 1: 64-100
- GÖĞÜŞ, H. S. 2006. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (19): 75-86.
- GÖKTEN, O. P. 2013. Pozitif Muhasebe Teorisi Ve Muhasebe Politikalarının Seçimine İlişkin Ampirik Bir Çalışma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara.
- GREENE, H. W. 2002. *Fifth Edition Econometric Analysis*, New York University, Prentice Hall Upper Saddle River, New Jersey 07458, <http://stat.smmu.edu.cn/-DOWNLOAD/ebook/econometric.pdf>, (25.03.2016).
- GÜRDAL, K. 2006. "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 32, Ekim, ss.1-12.
- GÜRDAL, K. 2008. "Finansal Raporlama Standartları Uygulamalarında Muhasebe Politikaları ve Tahminlerin Yeri ve Önemi: Açıklama ve Örnekler", XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 26-28 Kasım 2008, Kıbrıs'ta sunulan bildiri, ss.40-53. <http://docplayer.biz.tr/4191468-Muhasebe-politikalari-muhasebe-tahminlerindeki-degisiklikler-ve-hatalar-standardina-iliskin-uygulama-onerileri.html> (05.03.2015).
- HADRI, K. 2000. "Testing for Stationarity in Heterogeneous Panel Data", *Econometric Journal*, 3, pp. 148-161, http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1368-423X.00043/epdf?r3_referer=wol&tracking_action=preview_click&show_checkout=1&purchase_referrer=www.google.com.tr&purchase_site_license=LICENSE_DENIED (05.03.2016).
- HALLER, A. WEHRFRITZ, M. 2012. "National Versions of IFRS Practices Accounting Policy Choice in Germany and the UK", Working Paper, Universtiy of Regensburg.
- HAND, J. M. SKANTZ, T. R. 1998. "The Economic Determinants of Accounting Choices: The Unique Case of Equity Carve-Outs under SAB 51," *Journal of Accounting and Economics*, 24: 175-203.
- HAUSMAN, J. A. TAYLOR, W. E. 1981. Panel Data and Unobservable Individual Effects, *Econometrica*, 49(6), 1377-1398.
- HİTZ, M. H. 2007. The Decion Usefulness of Fair Value Accounting- A Theoretical Perspective, *European Accounting Review*, 16(2): 323-362.
- HOLTHAUSEN, R. W. 1990. "Accounting Method Choice Opportunistic Behavior, Efficient Contracting, and Information Perspectives," *Journal of Accounting and Economics*, 12: 207-218.
- HOPE, O. K. 2003. Firm-Level Disclosures and the Relative Roles of Culture and Legal Origin. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 14(3):218-248.
- HSIAO, C. 2003. *Analysis of Panel Data*, Cambridge University Press, <http://catdir.loc.gov/catdir/samples/cam031/2002023348.pdf> (07.02.2016).
- JEAN, T. RAMIREZ, C. 2009. "Back to the Origins of Positive Theories: A Contribution to an Analysis of Paradigm Changes in Accounting Research", *Accounting in Europe*, Volume 6, Numbers 1-2, s:107-126.
- JERMAKOWICZ, E. K. BARRY, J. E. 2011. Accounting Policy Options in IFRS. The CPA Journal, August.
- JUHMANİ, O. I. H. 2012. "Factors Influencing the Extent of Corporate Compliance with IFRSs: Evidence from Companies Listed in Bahrain Stock Exchange", *Journal of International Business and Economics*, vol. 12, no. 2: 67-79
- KAMRAN, A. COURTİS, J. K. 1999. "Associations Between Corporate Characteristics and Disclosure Levels in Annual Reports: A Meta-Analysis", *British Accounting Review*, Vol: 31, s:35-61.
- KARABAYIR, M. E. 2012. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Muhasebe Kalitesi: İMKB Örneği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, Ankara.

- KARAPINAR, A. 2000. "Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Karı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye'nin Uyum Derecesine İlişkin Bir Araştırma", Gazi Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü-Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara.
- KEVÜK, S. 2006. Bilgi Ekonomisi ve Türkiye, Karizma Dergisi, Sayı:25 s.139- 149, İstanbul
- KURT, G. 2003. Kazançların Kalitesinin Belirlenmesinde Kullanılan Yaklaşımlar, Mevzuat Dergisi, Yıl 6-Sayı 65, Mayıs.
- KÜÇÜK, S.2010." Stok Değerlemesinin Dönem Karına Etkisi" Yaklaşım, 206,Şubat.
- KÜÇÜKSÖZEN, C. 2004. "Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara.
- KVAAL, E. NOBES, C. 2010. International differences in IFRS policy choice: a research note. Accounting and Business Research, Vol. 40(2): 173-187
- LAİNEZ, A. CALLAO, S. 2000. "The Effect of Accounting Diversity on International Financial Analysis: Empirical Evidence", The International Journal of Accounting, Sayı: 35, No: 1, 65-83.
- LANDRY, S. CALLIMACI, A. 2003. "The Effect of Management Incentives and Cross-listing Status on the Accounting Treatment of R&D Spending", Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, No. 12, pp.131-152.
- LIN Z. J., CHEN F. 1999. "Applicability of the Conservatism in China: Empirical Evidence", The International Journal of Accounting, Sayı:34, No:4, ss.517-537.
- MALCOLM, S. 2003. Research Methods in Accounting, Sage Publications, London, <http://site.ebrary.com> (15.03.2016).
- MARŞAP, B. ÇİL, K. SEYHAN, Ç. BAL, E. 2007. "İMKB'de İşlem Gören Gıda, Tekstil ve Hizmet Sektörlerinde Faaliyet Gösteren Şirketlerin Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanan Muhasebe Politikalarının Seçilen UFRS'ler Açısından İncelenmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 9, Sayı 4, Aralık, ss.99-120, http://www.isarder.org/isardercom/-2013vol5issue4/vol.5_issue.4_article-16_full_text.pdf (05.01.2015).
- MATYAS, L. SEVESTRE, P. 1996. The Econometrics of Panel Data: Handbook of Theory and Applications, 2.Edition, Kluwer Academic Publisher, Boston.
- MISSIONIER, P. F. 2004. "Economic Determinants of Multiple Accounting Method Choices in Swiss Context," Journal of International Financial Management and Accounting, 15/2: 118-143.
- NOBES, C. 2006. The Survival Of International Differences Under IFRS: Towards A Research Agenda. Accounting And Business Research, 36(3), 233-245.
- ÖĞÜT, A. 2003. Bilgi Çağında Yönetim (2. Baskı), Ankara, Nobel Yayıncılık.
- ÖRTEN, R. 2003."GENEL MUHASEBE", Gazi Üniversitesi İİBF yayınları, Ankara.
- ÖZDEMİR, S. F. 2011. Finansal Raporlama Sistemlerinin Bilginin İhtiyaca Uygunluğu Açısından Değerlendirilmesi: İMKB Şirketlerinde Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle Bir Uygulama, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, Ankara.
- ÖZKAN, S. BALSARI, K.C 2009. "Denetim Kalitesinin Muhasebe Politikası Sunumu Üzerindeki Etkisi: Hasılat Politikası Üzerine Bir Uygulama", IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu 3 Rd International Symposium On Auditing In Turkey, 269-282, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/-sempozyum/09Sempozyum/7%20-paralel%20oturum%202/2%20serdar%20ozkan.pdf> (05.10.2015).
- ÖZTÜRK, C. 2011. Finansal Tabloların Dipnotlarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi SBE, Ankara.
- PLUMLEE, M.2010. International Financial Reporting Standards, New Jersey, Prentice Hall.

- RAİTHATHA, M. BAPAT, V. 2014. Accounting Standards Compliance: Comparison between Manufacturing and Service Sector Companies from India. *International Journal of Economics and Finance*, 6(9), 158, <file:///C:/Users/hp/Downloads/39754-136122-1-SM.pdf> (28.03.2016).
- RAJHİ, M. 2014. International Financial Reporting Standards and Level of Compliance with Mandatory Disclosure Requirements, *International Journal Of Multidisciplinary Sciences And Engineering*, Vol. 5, No. 5, May, <http://www.ijmse.org/Volume5/Issue5/paper1.pdf> (28.03.2016).
- SELVİ, Y. 2009. Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önemi: Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlarda Uygulanması” *Yönetim Dergisi*, Sayı:64.
- SEVİLENGÜL, Orhan. 2003. “Genel Muhasebe” Gazi Kitabevi 11 Baskı, Ankara
- ŞENSOY, N. 2002. “Muhasebede Gerçekleşme Kavramı Ve Yansımaları”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 4- Sayı 2, Haziran.
- SPICELAND, J. DAVID, S. JAMES F. NELSEN, M. W.2011. *Intermediate Accounting*, 6. Baskı, New York, McGraw-Hill Higher Education.
- STERLIN, R.1990. “Positive Accounting: An Assessment”, *Abacus*, September, 26, 2,s: 97-135.
- STOCK, J. H. MARK, W. 2007. *Introduction to Econometrics*. Boston: Pearson/Addison Wesley.
- SÜMER, K. K. 2006. White’in Heteroskedisite Tutarlı Kovaryans Matrisi Tahmini Yoluyla Heteroskedasite Altında Model Tahmini. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, 4, 12-28, <http://eidergisi.istanbul.edu.tr/sayi4/ueis4m2.pdf> (25.04.2016).
- TADESSE, S. 2006. “The Economic Value of Regulated Disclosure: Evidence From The Banking Sector”, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol: 25, s:32-70, https://www.researchgate.net/publication/222660683_The_Economic_Value_of_Regulated_Disclosure_Evidence_from_the_Banking_Sector (10.03.2015).
- TATOĞLU, Y. F. 2013. *İleri Panel Veri Analizi, Stata Uygulamalı*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- UĞUR, A. 2009. *Hisse Senedi Getirilerinin Panel Veri Analizi İle Tahmini: İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında Bir İnceleme*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi SBE, Malatya.
- ULUSAN, H. 2007. “Muhasebe Politikası Seçiminde Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 62, No: 2, ss. 167-198, <http://dergiler.ankara.edu.tr/detail.php?id=42> (20.02.2016).
- ULUYOL, O.TÜRK, E.V. 2013. “Finansal Rasyoların Firma Değerine Etkisi: Borsa İstanbul (BİST)’da Bir Uygulama”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, Cilt XV, Sayı II
- UYAR, U. 2015. *Finansal Raporlama Standartları’nın Piyasa Değerini Açıklama Gücü Üzerine Etkisi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE, Afyon.
- ÜÇ, M.2009. *Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması Ve Türk Muhasebe Sisteminin Yerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Analiz*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE, Afyon.
- WALLACE, R.S. NASER, K. MORA, A. 1994. The Relationship between the Comprehensiveness of Corporate Annual Reports and Firm Characteristics in Spain. *Accounting and Business Research*, 97: 41-53.
- WATTS, R. L. ZIMMERMAN, J. L.1979. “The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses”, *The Accounting Review*, Vol.54, No.2, April,s: 273-305.
- WATTS, R.L. ZIMMERMAN, J.L. 1986. *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, London.

- WATTS. R.L. ZIMMERMAN. J.L. 1990. "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective", The Accounting Review, Vol. 65, No 1, pp. 131-156. http://lib.cufe.edu.cn/upload_files/other/4_20140516101614_14%20Watts.pdf (05.03.2016).
- WOLK, H. FRANCİS, J. TEARNEY, M. 1984. Accounting Theory A Conceptual and Institutional Approach, Kent Publishing Company, USA.
- WONG, N. 2005. Determinants Of The Accounting Change For Income Tax, Journal of Business Finance and Accounting 32, 1171-1196, <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.0306-686X.2005.00626.x/pdf> (07.04.2016).
- WOOLDRIDGE, J. M. 2013. Introductory Econometrics: A Modern Approach, 5th Edition, South-Western, Cengage Learning, USA.
- WOOLDRIDGE, J.M. (2002). Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data, The MIT Press, https://jrvargas.files.wordpress.com/2011/01/wooldridge_j_2002_econo-metric-analysis_of_cross_section_and_panel_data.pdf, (09.04.2016).
- XU, H. 2003. Critical Success Factors for Accounting Information Systems Data Quality, Doctoral Thesis.
- XU, H. KORONIOS. A. and BROWN X. N. 2003. "Managing Data Quality in Accounting Information Systems", IT Based Management Challenges and Solutions (Ed. Luiz Antonio Joia), Idea Group Publishing, 2003, s. 277-300
- YILMAZ, B.B. 2013. "Türkiye'deki Halka Açık Konaklama Şirketlerinin Muhasebe Politikalarının Belirlenmesi" Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 58, Nisan, ss.99-118, <http://isarder.org/full-issues/2014-vol.6-issue.3-full-issues.pdf> (20.01.2016).
- YÜKÇÜ S. GÖNEN S.2012. "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler Ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri" Mali Çözüm Dergisi, 22-Sayı 79, Kasım-Aralık, ss.17-35. http://archive.ismmmo.org-tr/docs/malicozum/114-malicozum/3_ahmet-akturk.pdf, (10.02.2016).
- ZAIM, H. 2005. Bilginin Artan Önemi ve Bilgi Yönetimi, İşaret Yayınları: İstanbul.

İnternet Kaynakları

- CONCEPTUAL. Framework for Financial Reporting. 2010. IAS Plus, <http://www.iasplus.com/standard/framework.htm> (18.02.2015).
- DELOITTE, 2014. "Heads Up – IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers", <http://www.iasplus.com/en/publications/australia/accounting-alerts/> (10.03.2015).
- FASB, 1978. Statement of Financial Concepts No:1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. Stamford, Connecticut, ABD: FASB. http://www.fasb.org/resources/ccurl/816/894/aop_CON1.pdf, (02.02.2016).
- IASB, FASB. 2008. "Conceptual Framework For Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information", Mayıs, No:1570-100, http://www.fasb.org/pv_conceptual_framework.pdf (20.02.2016).
- KAVRAMSAL ÇERÇEVE, [https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013-F_R_I_K_-C\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013-F_R_I_K_-C(1).pdf), (12.09.2015).
- KPM, <https://www.kpmg.com/TR/tr/hizmetlerimiz/Audit/Documents/2-Yillik-Finansal-Tablolar-icin-Rehber-Dipnot-Kontrol-Listesi.pdf> (25.02.2016).
- MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞ, 1992. (Sıra No:1), 21447 sayılı Resmi Gazete, <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=3997> (02.02.2016).
- TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞ STANDARDI, https://www.kgk.gov.tr/contents/files/-TFRS_2015/TMS/TMS1.pdf, (13.03.2015).
- TMS 10 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN) SONRAKİ OLAYLAR STANDARDI, https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS10.pdf, (14.03.2015).

- TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/contents/-files/TFRS-2015/TMS/TMS11.pdf>, (15.03.2015).
- TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/-TFRS-2015-/TMS/TMS12.pdf>, (15.03.2015).
- TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/-TFRS-2015-/TMS/TMS16.pdf>, (25.04.2015).
- TMS 17 KİRALAMA İŞLEMLERİ STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/-TFRS-2015-/TMS/TMS17.pdf>, (25.04.2015).
- TMS 18 HASILAT STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS-2015-/TMS/TMS-18.pdf>, (25.04.2015).
- TMS 2 STOKLAR STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/contents/-files/TFRS-2015/TMS-/TMS2.pdf>, (14.03.2016).
- TMS 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLAMASI STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/-TFRS-2015-/TMS/TMS20.pdf>, (28.04.2015).
- TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS-2015/TMS/TMS21.pdf>, (15.03.2016).
- TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ, STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS-2015/TMS-/TMS23.pdf>, (15.03.2016).
- TMS 32 FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM STANDARDI, http://kgk.gov.tr/-contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TMS_32.pdf (14.03.2015).
- TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/-TFRS-2015/TMS/TMS36.pdf>, (15.03.2016).
- TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS-2015/TMS/TMS37.pdf>, (15.03.2016).
- TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/-contents/files/-TFRS-2015/TMS/TMS38.pdf>, (15.03.2016).
- TMS 7 NAKİT AKIŞ TABLOLARI STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/-TFRS-2015-/TMS/TMS7.pdf>, (18.03.2015).
- TMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR STANDARDI, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS-2015/TMS/TMS8.pdf>, (14.03.2015).
- TÜRK DİL KURUMU, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts-&guid=-TDK.GTS.5702b7f90056f2.04931180, (25.03.2016).

ÖZ GEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı – Soyadı : Sedat COŞKUN
Doğum Yeri ve Tarihi : Elazığ- 06.05.1980

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Anadolu Üniversitesi, İşletme Fakültesi
Yüksek Lisans Öğrenimi : CBÜ, SBE Muhasebe Finansman ABD
Doktora Öğrenimi : KSÜ, SBE İşletme ABD
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce
Bilimsel Faaliyetleri :

İş Deneyimi

Stajlar :
Projeler :
Çalıştığı Kurumlar : Kuveyt Türk Katılım Bankası A.Ş, Manisa Şubesi (2008-2011)
Celal Bayar Üniversitesi, Öğretim Görevlisi, (2011)

İletişim

E-Posta Adresi : sedat.coskun@cbu.edu.tr
Tel. :
Tarih : 22.07.2016

Ek-1 Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Listesi

S.NO	ŞİRKETLER	S.NO	ŞİRKETLER
1	İHLAS	60	ARMADA
2	İPEK DOĞAL ENERJİ	61	ASELSAN
3	KOZA	62	DATAGATE
4	KOZA ALTIN	63	DESPEC
5	PARK ELEK.	64	ERİCOM
6	METAL A.Ş.	65	ESCORT
7	AKENERJİ	66	İNDEKS
8	AKSA ENERJİ	67	KAREL
9	AKSU ENERJİ	68	KRON
10	AYEN ENERJİ	69	LİNK
11	ZORLU ENERJİ	70	LOGO
12	ANEL ELEKTRİK	71	NETAŞ
13	EDİP GAYRİMENKUL	72	PLASTİKKART
14	ENKA İNŞAAT	73	ANADOLU EFES
15	KUYUMCUKENT	74	ALTINYAĞ
16	ORGE	75	A.V.O.D.
17	YEŞİL YAPI	76	BANVİT
18	DOĞUŞ	77	COCA COLA
19	İNTEMA	78	ERSU GIDA
20	SANKO PAZARLAMA	79	KENT GIDA
21	SELÇUK ECZA	80	KEREVİTAŞ GIDA
22	TGS DIŞ TİCARET	81	KONFRUT GIDA
23	UZERTAŞ BOYA	82	KARSUSAN SU
24	ADESE	83	KRİSTAL KOLA
25	BİM	84	MERKO GIDA
26	BİMEKS	85	PENGUEN GIDA
27	BİZİM	86	PINAR ET VE UN
28	BOYNER	87	PINAR SU
29	CARREFOURSA	88	PINAR SÜT
30	KİLER	89	TAT GIDA
31	MEPET PETROL	90	T.TUBORG
32	MİGROS	91	TUKAŞ
33	MİLPA	92	ÜLKER BİSKÜVİ
34	TEKNOSA	93	DARDANEL
35	TESCO KİPA	94	EKİZ KİMYA
36	UYUM GIDA	95	FRIGO GIDA
37	VAKKO TEKSTİL	96	MANGO GIDA
38	ALTINYUNUS	97	MERT GIDA
39	FAVORİ	98	OYLUM GIDA
40	KUŞTUR	99	SELÇUK GIDA
41	MARMARİS	100	TAZE KURU GIDA

S.NO	ŞİRKETLER	S.NO	ŞİRKETLER
101	VAN ET	142	AYGAZ
102	AKIN TEKSTİL	143	PETKİM
103	ARSAN TEKSTİL	144	SASA POLYESTER
104	BİLİCİ YATIRIM	145	TURCAS PETROL
105	BİRKO MENSUCAT	146	TÜPRAŞ
106	BİRLİK MENSUCAT	147	AKSA
107	BİSAŞ TEKSTİL	148	BAGFAŞ
108	BOSSA	149	CLK HOLDİNG
109	DAGI GİYİM	150	EGE GÜBRE
110	DERİMOD	151	GÜBRE FABRİK.
111	DESA DERİ	152	SODA SANAYİİ
112	DİRİTEKS	153	SODAŞ SODYUM
113	ESEM SPOR	154	ACIPAYAM SELÜLOZ
114	GEDİZ İPLİK	155	ALKİM KİMYA
115	HATAY TEKSTİL	156	DEVA HOLDİNG
116	KARSU TEKSTİL	157	DYO BOYA
117	İDAŞ	158	HEKTAŞ
118	KORDSA	159	MARSHALL
119	LÜKS KADİFE	160	MEGA POLİETİLEN
120	MENDERES TEKSTİL	161	BRİSA
121	MENSA	162	GOOD-YEAR
122	SÖKTAŞ	163	BERKOSAN
123	SÖNMEZ	164	EGE PROFİL
124	YATAŞ	165	EGEPLAST
125	YÜNSA	166	PİMAŞ
126	ALKİM KAĞIT	167	ASİL ÇELİK
127	KAPLAMİN	168	BORUSAN
128	KARTONSAN	169	BURÇELİK
129	MONDİ TİRE KUTSAN	170	BURÇELİK VANA
130	OLMUKSAN	171	COMPONENTA
131	PRİZMA	172	ÇELİK HALAT
132	VİKİNG KAGIT	173	ÇEMAŞ DÖKÜM
133	BAK AMBALAJ	174	ÇEMTAŞ
134	DOĞAN BURDA	175	DEMİSAŞ DÖKÜM
135	DOĞAN GAZETECİLİK	176	ERBOSAN
136	DURAN DOĞAN	177	EREĞLİ
137	HÜRRİYET	178	İZMİR DEMİR ÇELİK
138	İHLAS GZT	179	KARDEMİR
139	SARAY MATBAACILIK	180	ÖZBAL ÇELİK BORU
140	TARAF GAZETECLK	181	ALARKO CARRIER
141	ATLANTİK PETROL	182	EMİNİŞ AMBALAJ

S.NO	ŞİRKETLER	S.NO	ŞİRKETLER
183	İHLAS EV ALETLERİ	225	BOSCH FREN
184	MAKİNA TAKIM	226	DİTAŞ DOĞAN
185	TÜMOSAN MOTOR	227	EGE ENDÜSTRİ
186	TÜRK TRAKTÖR	228	F-M İZMİT PİSTON
187	ARÇELİK	229	FORD OTOSAN
188	EMEK ELEKTRİK	230	JANTSA JANT SANAYİ
189	GERSAN ELEKTRİK	231	KARSAN OTOMOTİV
190	KLİMASAN KLİMA	232	KATMERCİLER
191	SİLVERLİNE ENDÜSTRİ	233	OTOKAR
192	PRYSMIAN KABLO	234	PARSAN
193	VESTEL BEYAZ EŞYA	235	TOFAŞ OTO. FAB
194	VESTEL		
195	ADANA ÇİMENTO		
196	AFYON ÇİMENTO		
197	AKÇANSA		
198	ANADOLU CAM		
199	ASLAN ÇİMENTO		
200	BAŞTAŞ		
201	BOLU ÇİMENTO		
202	BATISÖKE ÇİMENTO		
203	BATI ÇİMENTO		
204	BURSA ÇİMENTO		
205	ÇİMSA		
206	ÇİMBETON		
207	ÇİMENTAŞ		
208	DENİZLİ CAM		
209	EGE SERAMİK		
210	DOĞUSAN		
211	GÖLTAŞ ÇİMENTO		
212	İZOCAM		
213	KONYA ÇİMENTO		
214	HAZNEDAR		
215	KÜTAHYA PORSELEN		
216	MARDİN ÇİMENTO		
217	NUH ÇİMENTO		
218	TRAKYA CAM		
219	ÜNYE ÇİMENTO		
220	NİĞBAŞ NİĞDE BETON		
221	UŞAK SERAMİK		
222	YİBİTAŞ İNŞAAT		
223	ANADOLU ISUZU		
224	BALATACILAR		

Ek -2 Açıklama Endeksi Kontrol Listesi Örneği

S.NO	TMS 18 HASILAT POLİTİKASI SEÇİMİ YÖNTEMLERİ		Yıllar	Hasılatın Ölçümü	Bilgi Yok	Hizmet Sunumuna İlişkin Açıklamalar	Bilgi Yok	Faiz Geliri	Bilgi Yok	Mal Satışları	Bilgi Yok	İsim Hakları	Bilgi Yok	Temettü Geliri	Bilgi Yok
				Gerçeğe Uygun Değer		Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi		Etkin Faiz Yöntemi		Bilgi Var		Tahakkuk Esası		Hissedarların Tahsil Etme Zamanına Göre	
1	MADENCİLİK	İHLAS MADENCİLİK	2012	1	0	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0
	MADENCİLİK	İHLAS MADENCİLİK	2013	1	0	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0
	MADENCİLİK	İHLAS MADENCİLİK	2014	1	0	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0
2	MADENCİLİK	İPEK DOĞAL ENERJİ	2012	0	1	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0
	MADENCİLİK	İPEK DOĞAL ENERJİ	2013	0	1	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0
	MADENCİLİK	İPEK DOĞAL ENERJİ	2014	0	1	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0
3	MADENCİLİK	KOZA MADENCİLİK	2012	0	1	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0
	MADENCİLİK	KOZA MADENCİLİK	2013	0	1	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0
	MADENCİLİK	KOZA MADENCİLİK	2014	0	1	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0
4	MADENCİLİK	KOZA ALTIN	2012	0	1	0	1	1	0	1	0	0	1	0	1
	MADENCİLİK	KOZA ALTIN	2013	0	1	0	1	1	0	1	0	0	1	0	1
	MADENCİLİK	KOZA ALTIN	2014	0	1	0	1	1	0	1	0	0	1	0	1
5	MADENCİLİK	PARK ELEK.	2012	1	0	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0
	MADENCİLİK	PARK ELEK.	2013	1	0	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0
	MADENCİLİK	PARK ELEK.	2014	1	0	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0
6	MADENCİLİK	METAL A.Ş.	2012	0	0	0	1	0	1	0	1	0	1	0	1
	MADENCİLİK	METAL A.Ş.	2013	0	0	0	1	0	1	0	1	0	1	0	1
	MADENCİLİK	METAL A.Ş.	2014	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0

Ek -3 Muhasebe Politika Tercihlerinin Belirlenmesine İlişkin Kontrol Listesi Örneği

S.NO	TMS 16 AMORTİSMAN SEÇİMİ YÖNTEMLERİ			Yıllar	Doğrusal Amortisman	Azalan Bakiyeler	Üretim Birimleri Yöntemi	Bilgi Yok
1	MADENCİLİK	IHMAD	İHLAS MADENCİLİK	2012	1			
	MADENCİLİK	IHMAD	İHLAS MADENCİLİK	2013	1			
	MADENCİLİK	IHMAD	İHLAS MADENCİLİK	2014	1			
2	MADENCİLİK	IPEKE	İPEK DOĞAL ENERJİ	2012			1	
	MADENCİLİK	IPEKE	İPEK DOĞAL ENERJİ	2013			1	
	MADENCİLİK	IPEKE	İPEK DOĞAL ENERJİ	2014			1	
3	MADENCİLİK	KOZAA	KOZA MADENCİLİK	2012			1	
	MADENCİLİK	KOZAA	KOZA MADENCİLİK	2013			1	
	MADENCİLİK	KOZAA	KOZA MADENCİLİK	2014			1	
4	MADENCİLİK	KOZAL	KOZA ALTIN	2012			1	
	MADENCİLİK	KOZAL	KOZA ALTIN	2013			1	
	MADENCİLİK	KOZAL	KOZA ALTIN	2014			1	
5	MADENCİLİK	PRKME	PARK ELEK. MADENCİLİK	2012				1
	MADENCİLİK	PRKME	PARK ELEK. MADENCİLİK	2013				1
	MADENCİLİK	PRKME	PARK ELEK. MADENCİLİK	2014				1
6	MADENCİLİK	METAL	METAL A.Ş.	2012	1			
	MADENCİLİK	METAL	METAL A.Ş.	2013	1			
	MADENCİLİK	METAL	METAL A.Ş.	2014	1			

