



**TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA  
STANDARTLARININ AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİNE  
İLİŞKİN UYUM DÜZEYLERİNİN İNCELENMESİ:  
BORSA İSTANBUL'DA BİR UYGULAMA**

(Yüksek Lisans Tezi)

**Seval ÇETİNOĞLU**

Kütahya-2018

T.C.  
KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA  
STANDARTLARININ AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİNE  
İLİŞKİN UYUM DÜZEYLERİNİN İNCELENMESİ: BORSA  
İSTANBUL'DA BİR UYGULAMA**

Danışman  
Prof. Dr. Hüseyin ERGİN

Hazırlayan  
Seval ÇETİNOĞLU

Kütahya-2018

## Kabul ve Onay

Seval ÇETİNOĞLU' nun hazırladığı “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Açıklama Gerekliliklerine İlişkin Uyum Düzeylerinin İncelenmesi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama” başlıklı Yüksek Lisans tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine değerlendirilip oybirliği/oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

.../.../2018

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Prof. Dr. Hüseyin ERGİN (Danışman)		
Prof. Dr. Rafet AKTAŞ		
Doç. Dr. Niyazi KURNAZ		

Doç. Dr. Ayhan KAHRAMAN  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Açıklama Gerekliliklerine İlişkin Uyum Düzeylerinin İncelenmesi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakça gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2018

Seval ÇETİNOĞLU

## Özgeçmiş

Seval ÇETİNOĞLU 08.01.1985 tarihinde Eskişehir’de doğmuştur. İlk ve orta öğrenimini Vali Münir Raif Güney İlköğretim okulunda, Liseyi Hoca Ahmet Yesevi Anadolu Lisesinde tamamlamıştır. 2007 yılında Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünden mezun olmuştur. Lisans eğitiminden sonra Eskişehir’de Organize Sanayi Bölgesinde bulunan Kıraç Elektrik Ltd. Şti. de muhasebe departmanında, daha sonra 2010-2016 yılları arasında Kütahya’da bulunan Duru Özel Eğitim Kurumunda Bilgisayarlı Muhasebe Eğitmeni olarak görev yapmıştır.



## ÖZET

### TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİNE İLİŞKİN UYUM DÜZEYLERİNİN İNCELENMESİ: BORSA İSTANBUL'DA BİR UYGULAMA

ÇETİNOĞLU, Seval

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hüseyin ERGİN

Mayıs, 2018, 124 sayfa

Sürekli artan rekabet ortamında işletmelerin varlıklarını sürdürmeleri ve gelişen bilgi teknolojilerine ayak uydurmaları zorunlu hale gelmiştir. Küreselleşme olgusu ile birlikte dünyada sınırlar kalkmış işletmelerin farklı ülkelerde ortaklıklar kurabilme ve işletmeler açabilme imkânları artmıştır. Bu durum ülkeler arası farklılıkların birçok ülkede işlem gören işletmelerin finansal tablolarını hazırlamakta yaşadıkları olumsuzlukları gündeme getirmiştir. Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak ya da en aza indirmek için ortak finansal tablo hazırlıklarına başlanmıştır. İlk olarak Amerika ve Avrupa da bir takım çalışmalar yapılmış uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuş daha sonra ülkemizde bu standartlar temel alınarak Türkiye muhasebe standartları oluşturulmuştur. Borsada işlem gören tüm işletmelerin bu yeni oluşturulan standartlara uyma zorunluluğu getirilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe ve finansal raporlama standartları ile ilgili temel kavramlar ve Türkiye'deki muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde, Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarının açıklama gereklilikleri ve uyum düzeyleri teorik anlamda açıklanmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise, Türkiye'de Borsa İstanbul'da işlem gören farklı sektörlerdeki üretim işletmelerinden 36 tanesi seçilerek, işletmelerin maddi duran varlık, stok ve hasılat standartları dipnot uyumluluk düzeyleri belirlenmiş, belirlenen uyumluluk düzeylerinin işletmelerin aktif büyüklüğü, yaşları, ortaklık durumları, denetçi türleri ve sektörleri ile aralarındaki ilişki araştırılmıştır. İşletmelerin aktif büyüklükleri ile dipnot uyum düzeyleri arasında pozitif bir ilişki görülmüştür. Yani işletmelerin aktif büyüklüğü arttıkça uyumluluk düzeyleri artmıştır. İşletmelerin denetçi türü ile dipnot uyumluluk düzeyleri arasında da pozitif ilişki saptanmıştır. Dört büyük denetçi şirketi tarafından denetlenen işletmelerin uyumluluk düzeyleri yüksek çıkarken diğer denetim firmaları tarafından denetlenen işletmelerin uyumluluk düzeyleri düşük çıkmıştır. Başka bir ifadeyle, büyük denetim firmaları büyük işletmeleri seçmektedirler. İşletmenin yaşı arttıkça yani kurumsallaştıkça dipnot uyumluluk düzeyi de artmaktadır. İşletmelerin ortak yapısına baktığımızda yabancı ortaklı işletmelerin uyumluluk düzeyi yerli işletmelere göre daha yüksek çıkmıştır. Sektör yapısı ile dipnot uyumluluk düzeyleri arasındaki ilişkiye baktığımızda anlamlı bir ilişki karşımıza çıkmamıştır. Yani aynı sektörde yer alan şirketlerin uyumluluk düzeyleri birbirlerinden çok farklı sonuçları ortaya çıkarmıştır. Yapılan araştırma literatürdeki çalışmalarla uyumluluk göstermiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Açıklama Gereklilikleri, Dipnot Uyum Düzeyleri, İşletme Uyumluluk Düzeyleri

**ABSTRACT****INVESTIGATION OF THE ADJUSTMENT LEVELS RELATED TO THE  
EXPLANATION REQUIREMENTS OF TURKEY ACCOUNTING AND  
FINANCIAL REPORTING STANDARDS: AN APPLICATION IN BORSA  
İSTANBUL****ÇETİNOĞLU, Seval****Master Thesis, Department of Business Administration****Supervisor: Prof. Dr. Hüseyin ERGİN****May, 2018, 124 pages**

In a continuously increasingly competitive environment, it has become compulsory for enterprises to keep up with their assets and keep up with developing information technologies. With the globalization phenomenon, the possibilities of establishing partnerships and establishing businesses in different countries have increased in the world. This has brought to light the negativities experienced by countries in preparing the financial statements of the enterprises that are traded in many countries. Preparations for common financial statements have been started in order to eliminate these negatives or to minimize them. First American and European studies have been done in a number of international accounting standards and these standards are then generated based on the accounting standards Turkey has been created in our country. All businesses traded on the stock exchange are obliged to comply with these newly established standards.

In the first part of the study, basic concepts related to accounting and financial reporting standards and accounting standards in Turkey are given information about the historical development, In the second part, the disclosure requirements and the level of compliance of Turkey accounting and financial reporting standards it is described in the theoretical sense. In the last part of the study, selecting 36 of them in the manufacturing enterprises in different sectors traded on the stock exchange in Istanbul, Turkey, businesses of tangible fixed assets, inventory and revenue standards footnote compliance levels were determined, assets of enterprises of designated compliance level, age, partnership status, auditors species and their relationship with the sectors. There is a positive correlation between the asset size of firms and the level of footnote compliance. That is, as the asset size of the enterprises increases, the compatibility levels increase. There is also a positive relationship between the auditor type of the enterprises and the footnote compliance levels. While the compliance levels of the four supervisory firms are high, the compliance levels of the other supervisory firms are low. In other words, big auditors choose big businesses. As the age of the enterprise increases, the level of compliance with the footnotes increases. When we look at the common structure of the enterprises, the compliance level of the foreign partner enterprises is higher than the domestic ones. When we look at the relationship between sector structure and footnote compliance levels, there is no meaningful relationship. In other words, the compatibility levels of the companies in the same sector are very different from each other. The research conducted was consistent with studies in the literature.

**Key Words:** Explanation Requirements, Footnote Compliance Levels, Company Compliance Levels

## İÇİNDEKİLER

### Sayfa

<b>ÖZET</b> .....	<b>v</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>vi</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>vii</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>x</b>
<b>GRAFİKLER LİSTESİ</b> .....	<b>xi</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>xii</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

## BİRİNCİ BÖLÜM TEMEL KAVRAMLAR

<b>1.1.FİNANSAL RAPORLAMA VE BİLGİ KULLANICILARI AÇISINDAN ÖNEMİ</b> .....	<b>4</b>
1.1.1.Temel Finansal Tablolar .....	4
1.1.2.Finansal Bilgi Kullanıcılarının Türleri .....	5
1.1.3.Finansal Bilgi Kullanıcılarının Bilgi İhtiyaçları .....	7
1.1.4.Finansal Bilgi Sunum Stratejileri.....	9
<b>1.2.MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI</b> .....	<b>12</b>
1.2.1.Muhasebe Standartlarının Tanımı.....	12
1.2.2.Muhasebe Standartlarının Amacı.....	13
1.2.3.Muhasebe Standartlarının Önemi ve Duyulan İhtiyaç.....	13
1.2.4.Muhasebe Standartlarının Oluşturulması.....	16
1.2.4.1.Muhasebe Standartlarını Oluşturan Kuruluşlar .....	17
1.2.4.2.Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Çalışmalar .....	19
<b>1.3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ</b> .....	<b>22</b>
1.3.1. İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu Çalışmaları ..	22
1.3.2.Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	23
1.3.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	23
1.3.4.Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	24
1.3.5. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	24
1.3.6. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	25
1.3.7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	26
1.3.8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	27
1.3.9. Yeni Türk Ticaret Kanununda Türkiye Muhasebe Standartları .....	28



1.3.10.Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	30
--	----

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİ**

<b>2.1. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN YENİ BİR YAKLAŞIM .....</b>	<b>33</b>
<b>2.2. FİNANSAL TABLOLARIN AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİNE İLİŞKİN UYUM.....</b>	<b>34</b>
<b>2.3. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ SINIFLANDIRILMASI.....</b>	<b>37</b>
2.3.1. Hesap Gruplarına İlişkin Standartlar .....	37
2.3.2.Sektörlere İlişkin Standartlar .....	40
2.3.3. İşlemlerin Raporlanmasına İlişkin Standartlar .....	41
2.3.4. Finansal Açıklamaya İlişkin Standartlar .....	43
<b>2.4. FİNANSAL TABLOLARDA GERÇEĞE UYGUN SUNUM VE TAM AÇIKLAMA DİPNOTLARININ ÖNEMİ.....</b>	<b>44</b>
<b>2.5. ÜRETİM İŞLETMELERİ İÇİN TMS2 STOK, TMS16 MADDİ DURAN VARLIK VE TMS18 HASILAT STANDARTLARI .....</b>	<b>45</b>
2.5.1.Üretim İşletmelerinde Stok Standardı TMS 2 .....	45
2.5.1.1.TMS 2 Stok Standardının Muhasebe Politikalarının Özeti .....	45
2.5.1.2 TMS 2 Stok Standardına İlişkin Muhasebe Politikalarının Değerlendirilmesi .....	46
2.5.2. Üretim İşletmelerinde Maddi Duran Varlık Standardı TMS 16.....	48
2.5.2.1. Üretim İşletmelerinde TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardının Muhasebe Politikalarının Özeti .....	48
2.5.2.2. Maddi Duran Varlık Standardına İlişkin Muhasebe Politikalarının Değerlendirilmesi .....	49
2.5.3.Üretim İşletmelerinde TMS 18 Hasılat Standardı .....	50
2.5.3.1. TMS 18 Hasılat Standardının Muhasebe Politikalarının Özeti .....	50
2.5.3.2. TMS 18 Hasılat Standardına İlişkin Muhasebe Politikalarının Değerlendirilmesi .....	50
<b>2.6. TMS 2 STOK, TMS 16 MADDİ DURAN VARLIK TMS 18 HASILAT STANDARTLARI İÇİN FİNANSAL AÇIKLAMALAR.....</b>	<b>51</b>
2.6.1. TMS 2 Stok Standardı İçin Finansal Açıklamalar .....	52
2.6.2. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı İçin Finansal Açıklamalar.....	53
2.6.3. TMS 18 Hasılat Standardı İçin Finansal Açıklamalar .....	55

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**TMS 2 STOKLAR, TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR VE TMS 18**  
**HASILAT STANDARTLARININ AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİNE İLİŞKİN**  
**UYUM DÜZEYLERİNİN BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN**  
**ŞİRKETLERDE İNCELENMESİ**

<b>3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ .....</b>	<b>57</b>
<b>3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE SINIRLILIKLARI .....</b>	<b>58</b>
<b>3.3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ.....</b>	<b>59</b>
3.3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi.....	59
3.3.2. Verilerin Elde Edilmesi ve Sınıflandırılması.....	60
3.3.3. Hipotezlerin Oluşturulması.....	60
3.3.4. Verilerin Analiz Edilmesi .....	61
<b>3.4 ARAŞTIRMANIN BULGULARI.....</b>	<b>62</b>
3.4.1. İşletmelerin Dipnot Uyum Düzeyleri ile İşletme Kriterleri Arasındaki İlişki.....	62
3.4.2. Hasılat ile Aktif Büyüklük Arasındaki İlişki .....	66
3.4.3. Hasılat ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki .....	70
3.4.4. Hasılat ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki .....	72
3.4.5. Hasılat ile İşletmelerin Ortak Yapısı Arasındaki İlişki.....	75
3.4.6. Hasılat ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki .....	77
3.4.7. Stoklar ile İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki.....	79
3.4.8. Stoklar ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki.....	81
3.4.9. Stoklar ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki.....	83
3.4.10. Stoklar ile İşletmelerin Ortaklık Yapısı Arasındaki İlişki .....	85
3.4.11. Stok ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki .....	88
3.4.12. Maddi Duran Varlıklar ile İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki.....	91
3.4.13. Maddi Duran Varlık ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki.....	96
3.4.14. Maddi Duran Varlık ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki.....	100
3.4.15. Maddi Duran Varlık ile İşletmelerin Ortak Yapısı Arasındaki İlişki .....	105
3.4.16. Maddi Duran Varlık ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki.....	109
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>116</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>119</b>
<b>DİZİN .....</b>	<b>124</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
<b>Tablo 2.1:</b> Stoklar Sunum Açıklama Gereklilikleri.....	52
<b>Tablo 2.2:</b> Maddi Duran Varlıklar Sunum Açıklama Gereklilikleri .....	53
<b>Tablo 2.3:</b> Hasılat Sunum Açıklama Gereklilikleri.....	55
<b>Tablo 3.1:</b> İşletmelerin Dipnot Uyum Düzeyleri ile Aktif Büyüklük, İşletme Yaşı Denetçi Türü Sektör ve Ortaklık Yapısı Arasındaki İlişki.....	62
<b>Tablo 3.2:</b> Hasılat Standardına İlişkin Dipnot Açıklama Uyum Düzeyi (HUD) İle İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki.....	66
<b>Tablo 3.3:</b> HUD İle İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki.....	70
<b>Tablo 3.4:</b> HUD İle İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki .....	72
<b>Tablo 3.5:</b> HUD İle İşletmelerin Ortaklık Yapısı Arasındaki İlişki.....	75
<b>Tablo 3.6:</b> HUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki.....	77
<b>Tablo 3.7:</b> Stoklar Standardına İlişkin Dipnot Açıklama Uyum Düzeyi (SUD) ile İşletmelerin Aktif Büyüklükleri Arasındaki İlişki .....	79
<b>Tablo 3.8:</b> SUD ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki .....	81
<b>Tablo 3.9:</b> SUD ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki .....	83
<b>Tablo 3.10:</b> SUD ile İşletmelerin Ortaklık Yapısı Arasındaki İlişki.....	85
<b>Tablo 3.11:</b> SUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki .....	88
<b>Tablo 3.12:</b> Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Dipnot Açıklama Uyum Düzeyi (MUD) ile İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki.....	91
<b>Tablo 3.13:</b> MUD ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki.....	96
<b>Tablo 3.14:</b> MUD ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki.....	100
<b>Tablo 3.15:</b> MUD ile İşletmelerin Ortaklık Yapısı Arasındaki İlişki .....	105
<b>Tablo 3.16:</b> MUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki.....	109

## GRAFİKLER LİSTESİ

	<b><u>Sayfa</u></b>
<b>Grafik 3.1:</b> HUD İle İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki.....	67
<b>Grafik 3.2:</b> HUD İle İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki .....	70
<b>Grafik 3.3:</b> HUD İle İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki.....	73
<b>Grafik 3.4:</b> HUD İle İşletmelerin Ortak Yapısı Arasındaki İlişki .....	75
<b>Grafik 3.5:</b> HUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki .....	78
<b>Grafik 3.6:</b> SUD ile İşletmelerin Aktif Büyüklükleri Arasındaki İlişki .....	80
<b>Grafik 3.7:</b> SUD ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki.....	82
<b>Grafik 3.8:</b> SUD ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki.....	84
<b>Grafik 3.9:</b> SUD ile İşletmelerin Ortaklık Yapısı Arasındaki İlişki .....	86
<b>Grafik 3.10:</b> SUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki.....	88
<b>Grafik 3.11:</b> MUD ile İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki .....	92
<b>Grafik 3.12:</b> MUD ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki .....	96
<b>Grafik 3.13:</b> MUD ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki .....	101
<b>Grafik 3.14:</b> MUD ile İşletmelerin Ortak Yapısı Arasındaki İlişki .....	105
<b>Grafik 3.15:</b> MUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki .....	110

**KISALTMALAR**

<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>BIST</b>	Borsa İstanbul
<b>HUD</b>	Hasılat Uyumluluk Düzeyi
<b>IAS</b>	International Accounting Standards
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board
<b>IASC</b>	International Accounting Standards Committee
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants
<b>İSMMMO</b>	İstanbul Serbest Muhasebeci Finansal Müşavirler Odası
<b>KGK</b>	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KİT</b>	Kamu İktisadi Teşekkülleri
<b>KOBİ</b>	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
<b>MSUGT</b>	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>MUD</b>	Maddi Duran Varlık Uyumluluk Düzeyi
<b>SUD</b>	Stok Uyumluluk Düzeyi
<b>TFRS</b>	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUD</b>	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TMUDESK</b>	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB</b>	Türkiye Serbest Muhasebeci Finansal Müşavirler ve Yeminli Finansal Müşavirler Odaları Birliği
<b>UFRS</b>	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları



**TEZ METNİ**

## GİRİŞ

İçinde yaşadığımız küreselleşen dünyada işletmeler faaliyetlerini sürdürebilmek rakipleriyle rekabet edebilmek için gelişilen teknolojilere ayak uydurmak zorundadırlar. Küreselleşen dünya ile birlikte işletmelerin de sınırları kalkmış ve dünyanın çeşitli ülkelerinde işletme kurabilme imkânları ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan bu durum işletmelerin farklı ülkelerde farklı muhasebe sistemleri uygulamalarına neden olmuş bu da işletmeler açısından birçok sorunu ortaya çıkarmıştır. Bu sorunlar birden fazla ülkede faaliyet gösteren işletmelerin birden fazla finansal tablo hazırlamalarına, bu tabloları ulusal tablolara çevirirken zaman ve bilgi kaybetmelerine ve finansal külfetlere neden olmuştur. Bu sorunları ortadan kaldırmak için birçok ülkenin ilgili kurum ve kuruluşlarının katılımıyla uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuştur. Ülkemizde de ilgili kuruluşların bu konuda yaptığı düzenlemeler sonucunda uluslararası muhasebe standartları aynen benimsenerek Türkiye muhasebe standartları oluşturulmuştur. Borsa İstanbul'da işlem gören tüm işletmelerinde hukuksal normlar ve kurullarla desteklenerek bu muhasebe standartlarına uyum zorunluluğu getirilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe standartları ile ilgili temel kavramlar ve muhasebe standartlarının önemi, ülkemizde standartlarla ilgili yapılan çalışmalar üzerinde durulmuştur. Çalışmanın ikinci bölümünde; stoklar, maddi duran varlıklar ve hasılat ile ilgili Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları ve açıklama gereklilikleri ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye'de Borsa İstanbul'da işlem gören işletmelerin stoklar, maddi duran varlıklar ve hasılat standartlarının dipnot uyumluluk düzeyleri araştırılmış, çıkan sonuçların işletmelerin aktif büyüklüğü, denetçi türü, işletme yaşı, ortaklık yapısı ve içinde bulunduğu sektör üzerindeki etkileri incelenmiştir. İşletmelerin dipnot uyumluluk düzeyleri ile yukarıda belirtilen kriterler arasındaki ilişkilerinin istatistiksel analizler ve grafikler yardımıyla analiz sonuçları ortaya koyulmuştur. Analizler sonucunda elde edilen bulgular ile işletme verileri arasındaki ilişkiler açıklanmıştır. Yapılan araştırma literatürdeki çalışmalarla uyumluluk göstermiştir.

Türkiye'de Borsa İstanbul BIST 100 endeksinde yer alan; “dokuma giyim eşyası ve deri sanayi, orman ürünleri ve mobilya, kağıt ve kağıt ürünleri, kimya petrol kauçuk ve plastik ürünler, taş ve toprağa dayalı ürünler, metal ana sanayi, metal eşya makine ve

gereç ve diğer imalat sanayi” den oluşan 8 farklı sektör ve bu sektörlerden seçmiş olduğumuz 36 adet üretim işletmesi, araştırma kapsamında değerlendirilmiş olup, incelemiş olduğumuz işletmelerin araştırmanın güvenilirliği ve analizin doğruluğu çerçevesinde elde edilen bilgilerin bilgi kullanıcılarına aktarılması bakımından değerlendirilmiştir. Borsa İstanbul bünyesinde bulunan üretim işletmelerinin 2016 yılına ait finansal tablolarını veri olarak Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS2 Stoklar, TMS16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS18 Hasılat standartlarının dipnot uyum düzeyleri incelenmiştir. Yapmış olduğumuz değerlendirme sonucunda dipnot uyum düzeylerinin işletmelerin aktif büyüklük, denetçi türü, ortak yapısı, içinde bulunduğu sektör ve kurumsallaşmanın bir göstergesi olarak işletme yaşı ile olan ilişkileri araştırılmıştır.







## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **TEMEL KAVRAMLAR**

## 1.1. FİNANSAL RAPORLAMA VE BİLGİ KULLANICILARI AÇISINDAN ÖNEMİ

İşletmelerin finansal durumunun ve performansının bir sunumu olan finansal tablolar, finansal tablo kullanıcılarının finansal kararlar verirken faydalanmaları için finansal durum, performans, karlılık ve nakit akışları hakkında gerçeğe uygun bilgiler sunar. İşletmelerle ilgili kişi ve kurumların tümünün karar vermeden önce finansal tabloları kullanarak analizler gerçekleştirme ihtiyaçları; doğru, tam ve gerçeğe uygun bilgilerin finansal tablo setinde sunulması ile mümkün olacaktır (Örten vd., 2012:3).

### 1.1.1. Temel Finansal Tablolar

Finansal tablolar, işletmelerin finansal durumu ve finansal performansının şekillendirilmiş olarak sunuş biçimidir. Finansal tabloların temel amacı, çeşitli yapıdaki muhasebe kullanıcılarının finansal karar almalarında etken olarak düşünülen işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları ile ilgili bilgiler sunmaktır. Aynı zamanda finansal tablolar, işletme sahip ve ortaklarının yöneticilere sunmuş oldukları kaynakları nasıl kullana bildiklerini gösterir. Finansal tablolar ilgili amaçlar için şu bilgileri sunarlar (Akgüç,2017: 10):

- Varlıklar
- Borçlar
- Öz kaynaklar
- Gelir, gider ve kar, zarar
- Ortakların katkıları ve kar dağıtımları,
- Nakit akışları.

Finansal tablolar, muhasebenin tanımında yer alan raporlama işlevinden ortaya çıkan bir kavramdır. Raporlama ile işletmede ortaya çıkan olayları belirli dönem aralıklarıyla ilgili finansal tablo kullanıcılarına sunmak mümkündür (Akdoğan ve Tenker,2010:4).

1 nolu TMS'de tam bir finansal tablolar seti şu şekildedir ( www.kgk.gov.tr,2018):

- Finansal durum tablosu,
- Kapsamlı gelir tablosu,
- Öz kaynak değişim tablosu,

- Nakit akış tablosu,
- Dipnotlar ve diğer açıklayıcı bilgiler den oluşmaktadır.

### 1.1.2.Finansal Bilgi Kullanıcılarının Türleri

Muhasebe işletmelerde sadece ihtiyaç olan bilgileri hazırlamakla yetinmez. Muhasebenin amacı, bilgileri kullanacak olan çeşitli kişi ve kuruluşların alacakları kararlara temel olacak ihtiyaçlarını karşılamak için yeterli bilgiyi en düşük maliyetle sunmak ve bildirmektir (Ergin ve Kurnaz, 2016: 24).

Finansal bilgi kullanıcıları, finansal tabloları ihtiyaç duydukları bilgiye ulaşmak için kullanırlar. Menkul kıymetleri sermaye piyasalarında alınıp satılan, işletmeler tarafından üretilerek, hukuki düzenlemeler çerçevesinde kamuya açıklanan finansal bilgiler, işletme ile ilgilenen bütün kullanıcılar ile işletme yöneticileri ve mevcut ortaklar tarafından kullanılmaktadır. Finansal bilgi kullanıcıları ile bunların bilgiye ulaşma düzeylerini şu şekilde açıklayabiliriz (Küçüksözen,2004: 33).

Yatırımcılar; Sermayeyi oluşturarak sermayenin olası riskini üstlenenler ve yatırımcıların iletişim içerisinde olduğu kullanıcılar, yatırımların taşımış olduğu risklerle ve yatırımların getirisi ile ilgilenmektedirler. Yatırımcılar, satın almak, elde tutmak ve satmak gibi kararları verirken finansal tablo bilgilerine ihtiyaç duyarlar( www.kgk.gov.tr, 2018).

Çalışanlar; işletmede çalışanlar ve çalışanların sendikaları ve temsilcileri, çalışmış oldukları işletmenin sürekliliğini ve karlılığını çalıştıkları süre içerisinde yakından takip ederler. İlgilendikleri bu bilgiler, çalışanların iş güvenliği ile ücret, sigorta, kıdem tazminatı vb. ödemelerin vaktinde yapılıp yapılamayacağı konusundaki endişeden kaynaklanmakta olup, çalışanlar bu sebeplerden dolayı işletmenin finansal bilgilerinden faydalanırlar. Çalışanların, işletmenin bu finansal bilgilerine ulaşma düzeyleri kısıtlıdır (Küçüksözen,2004: 34).

Borç verenler; işletmelerin finansal durumları ne kadar iyi durumda olsa da, bütün işletmeler bazı zaman ve durumlarda parasal kaynak sıkıntısıyla karşılaşabilirler. Bu durumun nedeni, her zaman parasal kaynaklarının olmamasıyla ilgili değildir, yanlış zamanlama yani, gelecekte ellerine geçecek paraya şu anda ihtiyaç duymaları sonucu olabileceği gibi; işletmenin finansal kaynak kısıtlılığından dolayı planlarını gerçekleştirememeye, sıkıntılarını giderememe sonucu da olabilir. Bu sebeplerden dolayı

kim olursa olsun, ortaya çıkan kaynak sıkıntısını çözmek için borç veren kişi ya da kuruluşlardan kredi almak mecburiyetindedir ( Ergin ve Kurnaz 2016: 27).

Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler; işletmenin yapmış olduğu borcu vakti geldiğinde ödeme güçlerinin olup olmadığı olasılığı ile ilgilenirler. Kredi sağlayan kuruluşlar, bu kuruluşlara göre karşı tarafın önemli olmayan bir müşteri olması halinde işletmenin sürekliliğine gerek görmüyorsa, finansal kredi sağlayanlara göre işletmenin kısa vadedeki ekonomik durumu o kuruluşları daha fazla ilgilendirir

( www.kgk.gov.tr,2018).

Müşteriler; işletmelerde üretilen malları ve hizmeti satın alan müşteriler, her hangi bir işletmenin malını ve hizmetini satın alma ya da işletmeler ile ticari veya müşteri durumundaki ilişkiyi sürdürme ya da bitirme kararlarını verirken, işletme hakkında finansal bilgileri kullanmak zorundadırlar. Müşterilerin işletme hakkındaki, finansal bilgilere erişme düzeyleri kısıtlıdır (Küçüksözen,2004: 35).

Hükümet ve kamu işletmeleri; kaynakların dağılımı ile yakından ilgilenirler ve bu kullanıcılar işletmelerin faaliyetlerine bakarlar. İşletmelerin yapmış oldukları işlere göre yasal düzenlemeler oluşturmak, vergi politikalarını belirlemek, ulusal gelir ve diğer verilerin hesaplarını düzenlemek için finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar (www.kgk.gov.tr,2018).

Kamuoyu; işletmelerin yapmış oldukları faaliyetleri, faaliyette bulunmuş oldukları kamuoyunu birçok durumda etkiler. İşletmeler faaliyetleri nedeniyle iş olanakları ve gelir yaratmanın yanında, sosyal sorumluluklar çerçevesinde içerisinde bulunmuş oldukları topluma birtakım bağışlar ve yardımlar sağlayabilirler. Kamuoyu, kamuya açıklanmış olan finansal bilgiler dahilinde işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının yanında, sosyal aktiviteleri hakkında da bilgi edinirler (Küçüksözen,2004: 36).

### 1.1.3.Finansal Bilgi Kullanıcılarının Bilgi İhtiyaçları

İşletmelerde finansal tablo kullanıcılarının işlerine yarayacak tüm bilgiler finansal tablolar da yer almayabilir. Fakat bazı durumlarda birtakım ihtiyaçlar bütün kullanıcılar için aynıdır. Risk faktörünü taşıyan yatırımcıların ihtiyaçlarına her türlü cevap veren finansal tablolar işletmeye sermaye koydukları için, yatırımcıların ihtiyaçlarına cevap verdikleri için onların dışındaki muhasebe kullanıcılarının da ihtiyaçlarını karşılamaktadır (www.kgk.gov.tr,2018).

Bir işletmenin faaliyetini devam ettirebilmesi, için üçüncü kişilerinde desteğini alması gerekir. Yatırımcılar; uzun vadeli fonlarla, kredi verenler; kısa vadeli fonlarla, müşteriler; mallara ve hizmete olan talepleri ile satıcılar; mallara ve hizmete olan arzı ile işletmeyi desteklemek durumundadırlar. Potansiyel yatırımcılar sadece kazanmış oldukları parayı değil karşılaşacakları riski de düşünmek zorundadırlar. Yatırımcılara sunulan bilgi onlara güven sağlarsa, ekonomik durumda bir takım geçici aksaklıklar olsa bile işletmenin mevcut yatırımcıları farklı yatırımlara gitmemekte ya da ellerinde bulunan menkul kıymetlerini elden çıkarmamaktadırlar. Bu güveni sağlamak ise yıllık raporlarla gerçekleşen bir durumdur (Aksoy, 2002: 80).

Küreselleşen, değişen teknolojilerle birlikte yaygınlaşan düşünce, farklı amaçları olan finansal tablo kullanıcıları için genel amaçlı tek tip finansal tablolar hazırlamak ve sunmaktır. Finansal tablo verilerinin bu şartlarda raporlanmasının amacı ise; işletme dışındaki kişilerin vermiş oldukları kararları etkileyecek bilgileri sunmaktır (Aksoy, 2002: 80).

İşletmelerinin finansal uygulamalarındaki değişiklikler muhasebe bilgi sistemindeki beklentileri de farklılaştırmıştır. Bunlar beraberinde muhasebe bilgi sistemindeki bir takım aksaklıkları ortaya çıkarmıştır. Yönetim açısından artık ihtiyaçlara cevap veremeyen duruma gelen sistemdeki belirtiler şunlardır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 6-7):

- Yöneticiler onlara sunulan finansal bilgilerin doğruyu yansıtmadığını düşünür hale gelmişlerdir.
- Yöneticiler muhasebeden gelen finansal bilgilerin eksik ve yanlışlığından dolayı kendileri bir takım finansal veriler geliştirip bunları baz almaya başlamışlardır.
- Yöneticiler tarafından muhasebeden gelen finansal verileri artık dikkate

almamaya başlamıştır.

- Yöneticiler güvенеbilecekleri kendilerinin sağladığı sistemleri oluşturmaya başlamışlardır.
- Yapılan işlemlerin muhasebe bölümünde büyük zaman ve maliyetleri harcadığı saptanmıştır.
- Yöneticilerin yapmış oldukları faaliyet raporları ile muhasebeden gelen raporlar birbirine benzememektedir.

Yatırımcıların finansal tablo bilgilerini kullanmaya başlamasıyla birlikte finansal tablolara duyulan önem artmıştır. İşletmelerin büyümesi onların ihtiyacı olan sermayenin sermayedarlardan karşılanabileceğine zemin hazırlamış ve yatırımcı grupların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu durumda mevcut yatırımcıların korunması ve işletmeye başka yatırımcıların çekilmesi için işletme verileri ile ilgili daha çok bilgi gereksinimi doğurmuştur (Akdoğan ve Tenker, 2010: 25).

Finansal tabloların genel amacı, raporlama yapan işletmenin finansal durumunu yansıtan bilgiyi sunmaktır. Finansal tablolarda ilgili kişi ve kuruluşlara aktarılan finansal bilgilere olan ihtiyaç, işletmelerdeki finansal değişikliklerle artmış ve önemli hale gelmiştir. Değişen sistemlerle birlikte şahıs işletmesi konumundaki işletmelerin sermaye işletmelerine dönüşmesi bu durumda işletme sahiplerinden ayrı yönetici kademesinin oluşması ve oluşan yeni yönetici kademesinin sermayedarlara doğru ve güvenilir bilgi sunmasını amaçlayan bir sistemin oluşmasını doğurmuştur. Bu da finansal tabloların önemini daha da arttırmıştır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 4).

Oluşan yeni sistem de, işletme yönetimi finansal tablolarının gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanmasından ve kullanıcılara sunulmasından sorumludur. Finansal bilgi kullanıcıları işletmelerle ilgili her hangi bir finansal karar almada diğer bilgilerle ilgilenseler de finansal tablolar onların daha çok ilgisini çekmektedir. Yönetim tarafından hazırlanan ve sunulan bu finansal tablolar, işletmenin finansal durumu, işletme performansı ve finansal durumundaki değişiklikler hakkındaki bilgileri sağlar. Finansal tablolar yatırımcılara, borç verenlere ve diğer kullanıcılara işletmenin finansal durumu ve varlıkları hakkında bilgiler sunar. Bu bilgiler, bilgi kullanıcılarının gelecekte karşılaşılabilecekleri herhangi bir durum karşısında hazırlıklı olmalarını sağlar (Ersoy,2014: 10).

#### 1.1.4.Finansal Bilgi Sunum Stratejileri

İşletmeler, finansal tablolar setindeki finansal tabloların her birine aynı değerde önem verirler ve bilgi kullanıcılarına sunarlar.

Tam bir finansal tablolar seti şu şekildedir (www.kgk.gov.tr,2018):

- Finansal durum tablosu,
- Kapsamlı gelir tablosu,
- Öz kaynak değişim tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- Dipnotlar ve diğer açıklayıcı bilgiler,

Birçok işletmede yönetim, finansal tabloların dışında, işletmenin finansal performansı, finansal durumu ve karşılaştığı bir takım sıkıntıları da içeren finansal değerlendirme sunulmalıdır. İşletmelerin finansal değerlendirme raporu şu şekilde olmalıdır ( www.kgk.gov.tr,2018):

- İşletmenin finansal performansının sürdürülebilmesi ve iyileştirilebilmesi için yatırım politikaları,
- İşletmenin elinde bulunan fon kaynakları ve amaçlanan borç öz kaynak oranı,
- İşletmenin bilançosunda muhasebeleştirilmeyen kaynaklar.

Bazı işletmeler finansal raporlar dışında çevresel raporlar ve katma değer raporları gibi bir takım diğer raporlarında sunmaktadırlar. Bu işletmeler çevresel faktörlerin önemli olduğu iş kollarında yer alırlar.

Finansal bilgi sunum stratejileri aşağıdaki şekildedir (www.kgk.gov.tr,2018):

**Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu:** Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, gerçeğe uygun sunuluş standardı çerçevesinde sunar. İşletmelerin gerçeğe uygun sunuş yapması, işletmenin kavramsal çerçevede belirlenen kurallar çerçevesinde finansal tablonun özelliğini bozmadan sunmaktır.

Finansal tabloları TFRS'lerle uyumlu olan işletme, dipnotlarda bu uyumunu belirtmek durumundadır. İşletmenin uyumu TFRS nin tüm maddeleriyle uyumlu olması gerekir yoksa işletme bu uyumundan bahsedemez.

**İşletmenin Sürekliliği:** Finansal tabloları, düzenlenirken işletmenin faaliyetlerinde süreklilik kavramını sağlamasına dikkat edilir. İşletmede tasfiye söz konusu değilse finansal tablolar işletmenin sürekliliği kavramına göre hazırlanır.

Yönetim, değerlendirmede bulunurken işletmenin faaliyetlerinin sürekliliğini olumsuz yönde etkileyecek olayları veya koşulları fark edip bunları açıklamak zorundadır. İşletme, finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamıyorsa, nedenini dipnotlarda açıklamalıdır.

**Muhasebenin Tahakkuk Esası:** İşletmeler muhasebenin tahakkuk esasına göre nakit akış tablosu hariç diğer bütün finansal tablolarını bu esasa göre açıklar. İşletme kalemleri, kavramsal çerçevede açıklanan tanımlara ve tahakkuk esasına göre hazırlanır ve muhasebeleştirilir.

**Önemlilik ve Birleştirme:** İşletme, her bir kalemini finansal tablolarda ayrı biçimlerde gösterir. Birçok işlem ve diğer olayların işleminden geçirilerek nitelik ve işlevlerine göre hesap sınıfları altında toplanması ile finansal tablolar oluşturulur. Sınıflandırma ile birleştirme durumundaki son aşama, finansal tablolardaki hesap sınıflarını oluşturan sınıflandırılmış ve birleştirilmiş bilginin sunumunu sağlamaktadır.

İşletme finansal tablolara ilgili tüm durumları inceler ve dipnotlarda dahil olmak üzere finansal tablolardaki bilgileri ne şekilde birleştireceğini kararlaştırır. İşletme finansal tablo kalemlerinde önemli veya önemsiz diye bir azaltma yoluna gidemez.

Türkiye finansal raporlama standartları, dipnotlar dahil finansal tablolarda bulunması gereken bilgileri sunmaktadır. Türkiye finansal raporlama standartlarında zorunlu olan bir açıklamadan ortaya çıkacak bilgi önemli değilse, işletme ilgili açıklamayı yapmak zorunda değildir. Dolayısıyla Türkiye finansal raporlama standartları ilgili şartların bir listesini kapsasa ya da bu şartları en düşük şartlar olarak tanımlasa bile geçerlidir. İşletme, Türkiye finansal raporlama standartlarındaki şartlara uymanın; özel işlemler ile başka olay ve konuların işletmenin finansal durumu ve finansal performansındaki etkisinin finansal tablo kullanıcıları açısından algılanmasını sağlamak için yeterli olmaması durumunda, başka bir açıklamaya ihtiyaç olup olmadığı durumunu inceler.

**Netleştirme:** İşletme, herhangi bir Türkiye finansal raporlama standardında mecburi olduğu belirtilmedikçe varlıkları, borçları veya gelirleri, giderleri netleştiremez.

İşletmelerin, varlıkları, borçları gelirleri ya da giderleri finansal tablolarda farklı şekilde sunulmalıdır. İşlemlerin veya olayların esas gereği oluşturulan netleştirme haricinde, kapsamlı gelir tablosu veya finansal durum tablosunda ya da sunulmuş ise bireysel gelir tablosunda gösterilen netleştirmeler, muhasebe kullanıcılarının gerçekleştiren



işlemleri, olayları, şartları ve gelecekte ortaya çıkacak olan nakit akışlarının anlaşılabilirliği durumunu zorlaştırır.

**Raporlama Sıklığı:** Bir işletme, tam bir finansal tablolar setini en az yılda bir kez sunmalıdır. Aynı şekilde işletme, kullanmış olduğu dönemleri değiştirdiğinde ve finansal tablolarını bir yıldan uzun ya da kısa tuttuğunda, finansal tablolarda açıklanan dönemin yanında aşağıdaki bilgileri de açıklamak zorundadır (www.kgk.gov.tr,2018):

- Finansal tablolarda bilanço tarihinin bir yıldan daha uzun ya da kısa tutulmasının nedenleri,
- Finansal tablolarda açıklanan tutarların bütününe karşılaştırılmayacağı, İşletmeler, finansal tablolarını bir yılı kapsayacak şekilde düzenlerler. Fakat bazı işletmeler, bazı durumlarda, 52 haftalık dönemlerle raporlama tercihinde bulunabilirler.

**Karşılaştırmalı Bilgi:** Herhangi bir TFRS’de tersine bir durum söz konusu olmadıkça, işletme içinde bulunduğu dönemin finansal tablolarında belirtilen bütün fiyatlara ait önceki dönemin karşılaştırmalı bilgilerini raporlar. İçinde bulunduğu dönemin finansal tablolarının anlaşılabilir olması için, kavramsal ve tanımsal bilgilerin de karşılaştırmalı bilgisini sunar.

**Ek Karşılaştırmalı Bilgi:** Ek karşılaştırılabilir bilgi; TFRS’lere uyacak şekilde hazırlanmış ise, işletmeler TFRS’ler de açıklanan en düşük karşılaştırmalı finansal tablolara ilaveten karşılaştırmalı bilgi sunabilirler. Ek karşılaştırmalı bilgilerin bir finansal tablo setinin bütününe kapsamı beklenmeyebilir. Böyle bir durumda, işletme ek tablolarla ilgili dipnot bilgisini iletir.

**Sunuluşun Tutarlılığı:** Muhasebe kalemlerinin finansal tablolarda sunuluşu ve sınıflandırılmasının bir dönemden diğer döneme aynı biçimde sürdürülmesi için aşağıdaki koşulların oluşmamış olması gerekir.

- İşletmenin faaliyet ve niteliğinde önemli değişiklikler olduktan ya da finansal tabloların tekrar incelenmesinden sonra, diğer bir sunuluş ve sınıflandırmanın, muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalarla ilgili Türkiye muhasebe standartlarının, muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması ölçütlerine göre daha uygun olması gerektiği açık bir şekilde açıklanmışsa ya da

- Bir TFRS'nin sunulduğunda değişiklik olduğu anda bir dönemden diğer döneme aynı biçimde sürdürülmüşse.

Yapı ve İçerik: Birtakım açıklamaların finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, bireysel gelir tablosu veya öz kaynak değişim tablosunda, bu açıklamalar dışında kalan kalemlerinde bu finansal tablolarda da ve ilgili dipnotlarında olması gerektiğini açıklar.

## **1.2.MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI**

Muhasebe ve finansal raporlama standartları muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesine ve finansal tabloların ortak bir dilde hazırlanmasına ve sunulmasına yardımcı olmaktadır. Finansal tablolar hazırlanırken muhasebe uygulamalarındaki bir takım farklılıkları asgari tutara indirmeyi amaçlayan düzenlemeler esas alınır. Finansal raporlamanın amacı, muhasebe işlemlerinin yeterli seviyede ve tarafsız olarak gerçekleştirilmesini sağlamak, finansal bilgi ve raporlar temelinde finansal bilgiyi kullanan muhasebe bilgi kullanıcılarının düzgün ve güvenilir karar vermelerine yardımcı olabilmektir ( Elitaş, 2013: 50).

### **1.2.1.Muhasebe Standartlarının Tanımı**

Standardın kelime anlamı; belirli kurallara, yasalara, kullanılmaya uygun, ölçülü demektir. Muhasebe uygulamalarının temelini, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe temel kavramları ile muhasebe standartları oluşturmaktadır. Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarının yönünü göstererek, finansal tablo ilkelerinin uygulanabilmesini sağlayan, finansal tablolara ve muhasebe uygulamalarına düzen getiren kurallar bütününden oluşmaktadır. Bu durumda, işletmelerin finansal performanslarının karşılaştırılabilmesi sağlanmakta, denetimleri kolaylaşmakta ve bu da finansal tablo kullanıcılarının daha sağlıklı karar vermelerine zemin hazırlamaktadır (Akgül ve Akay,2004: 4).

Muhasebenin, finansal olaylardan ortaya çıkan verilerin muhasebe bilgi kullanıcıları açısından istenilen işlevi sağlaması ve işletmenin çalışmalarına ait doğru ve güvenilir veri sağlayabilmesi gerekir. Bu nedenle muhasebe, birbirine benzeyen işlemleri olayları benzer şekilde izah etmeli ve belirlenen birtakım standartlara göre hazırlanarak,

belirlenen durumlardaki finansal tablo ve dipnotları ilgili kişi ve kuruluşlara yani muhasebe bilgi kullanıcılarına iletmelidir (Üstündağ, 2000: 44).

Sonuç olarak, muhasebede standart kavramını, finansal tablo kullanıcılarının ulaşmak istediği, işletme bilgilerini şeffaf, açıklanabilir ve gerçeği yansıtacak şekilde ilkeler, kavramlar içeren kurallar bütünü olarak tanımlamak mümkündür (Bostancı, 2002: 11).

### **1.2.2.Muhasebe Standartlarının Amacı**

Muhasebe standartlarının amacı; muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesi sürecini ve finansal tabloların ortak bir dilde hazırlanmasını sağlamaktır. Muhasebe uygulamalarındaki bu farklılıkları en aza indirmeyi amaçlayan düzenlemeler esas alınmaktadır. Muhasebe standartları ile yeterli düzeyde ve tarafsız olarak gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır. Bu yönüyle rasyonel belirlemelere dayanan muhasebe standartları; finansal bilgi ve raporlar temelinde finansal bilgiyi kullananların doğru karar vermelerine yardımcı olmaktadır (Pamukçu, 2011: 79).

Türkiye’de muhasebe standartları uzun yıllar devletin desteği ile gelişme göstermiştir. Türkiye’nin muhasebe sistemini düzenlerken örnek aldığı ülkeler; yakın siyasi ve ekonomik ilişkiler içinde olduğu ülkeler olarak görülmektedir.

Türkiye’de muhasebe standartları düzenlenirken, iktisadi devlet teşekkülleri yeniden düzenleme komisyonu, Türkiye bankalar birliği, Türk standartları enstitüsü, sermaye piyasası kurulu ve maliye bakanlığı yapısında bulunan kuruluşlar çeşitli çalışmalar yapmıştır (Sağlam,2016:5).

### **1.2.3.Muhasebe Standartlarının Önemi ve Duyulan İhtiyaç**

Muhasebe mesleği, bütün ülkelerde, uluslararası muhasebe standartlarına (UMS) uyum sürecinden geçmiştir. Küreselleşme sonucunda dünya ekonomisi, farklı ülkeler ve uluslararası işletmeler arasında aynı zamanda ve serbest olarak hareket etmesiyle, daha bütünleşmiş bir hal almış ve çeşitli ülkelerdeki işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılması sonucunda uluslararası işletmelerin yatırım kararlarında çok önemli pay elde etmiştir. Çeşitli ülkelerde, aynı muhasebe standartlarıyla finansal raporların hazırlanması zorunlu duruma getirilmiştir. Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaçlar, şu şekilde sıralanmaktadır (Köse ve Kiracı, 2002: 47) :

- Pratikte oluşan zıtlıkları yok etmek,
- Muhasebe ilkelerinin tekdüze olması,
- Finansal tabloların; şeffaf, anlaşılabilir, objektif ve karşılaştırılabilir olması,
- İşletme ile ilgili birey ve kurumların doğru yargılarda bulunmalarını ve doğru karar almalarını sağlamak,
- Uluslararası düzeyde finansal bilgi üretimi ve iletilmesi durumunda ülkeler arasında ortak bir dil geliştirmek.

Birçok ülkenin muhasebe uygulamalarını uyumlu bir şekilde düzenleyebilmek ve bu şekilde finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak, sermaye piyasasının etkinliğinin artması, finansal tablo kullananlara iletilen, üretilen bilgilerin bilirkişi yoluyla yapılan düzeltmelere gereksinim duyulmadan ülkelerarası alanlarda karşılaştırılabilir olması, uzun zamandır önemli amaçlarından birisi olmuştur (Akkaya,2015:7).

Dış ülkelerdeki finansal piyasalarda yatırım yapmak isteyen ticari yatırımcılar, kur farkı riskleri ve yatırım yaptıkları ülkelerin muhasebe standartlarının yatırımı yapan işletme tarafından açıklayıcı ve şeffaf olmaması nedeniyle ortaya çıkan olumsuzluklarla karşılaşmaktadırlar. Bu riskleri ortadan kaldırmak için muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmuştur (Özkök,2000: 87).

Sermaye piyasalarının uluslararası boyutlara gelmesi ile beraber, borsalarda yabancı işletmeler kısıtlanmış, ülke sınırları dışındaki menkul kıymetlerden doğan satışlar birçok ülkede gayri safi yurtiçi hâsılayı aşmış ve menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımlar çoğalmıştır. Piyasalarda bu yaşananlar, finansal tabloların uluslararası piyasalarda güvenilirliğinin artmasını mecburi hale getirmiştir (Üstündağ,2000: 31).

Gelişen uluslararası küresel ticaret ile birlikte, çeşitli ülkelerde faaliyetlerini aynı zamanda gerçekleştiren işletmeler, başka ülkelerdeki karşılaştıkları muhasebe uygulamalarıyla her ülkenin farklı muhasebe ilke ve kurallarına uyarak finansal tablo düzenleme zorunluluğu ile karşı karşıya kalmışlardır. Sınırların serbestleşmesiyle birlikte piyasaların küreselleşmesi ve Avrupa Birliği'nde yabancıların sermaye piyasasına hiçbir engelle karşılaşmadan girmeleri, uluslararası olarak herkes tarafından kabul görmüş muhasebe standartlarına olan gerekliliği zorunlu kılmıştır. Muhasebe bilgi kullanıcıları, küreselleşmeye ek olarak, çeşitli ülkelerin muhasebedeki uygulama farklılıkları ve bu

çeşitliliğin sonucunda finansal tabloları yorumlamak ve analiz etmekte bazı zorluklarla karşılaşmıştır (Akgün,2013:1).

Muhasebe alanında küreselleşme olgusuyla oluşan engellere, muhasebe ile ilgili dünyada ortaya çıkarılan çözümler ile ilgili olarak, en çok istenilen muhasebenin uyumlu hale getirilmesi düşüncesidir. Çeşitli muhasebe uygulamalarının uyumlu hale getirilmesi için ile ilgili olarak çok sayıda uluslararası kamu ve özel kuruluş çalışma yapmaktadır. Muhasebenin uyumlu hale getirilme çalışmaları uluslararası muhasebe standartları kurulunun oluşturduğu standartlar ile sağlanmıştır (Akgün,2013:2).

Ülkelerin muhasebe sistemlerinde, zaman içerisinde farklılaşan, ekonomik gelişmişlik seviyesi, etik kurallar ve standartların yaptırımları, ekonomik büyüme, ekonomik sistem, genel eğitim düzeyi, mesleki bilgi altyapısı, muhasebe eğitiminin yapısı, işletme alanındaki yeniliklerin hızı, finansman kaynakları gibi pek çok faktör mevcuttur. Ayrıca işletme uygulamalarının düzeyi, işletme sahipliği durumunun yapısı, ekonomide devletin rolü, kanuna uygun sistem, kültür, muhasebe bilgisi ile ilgilenen taraflar, muhasebe mesleğinin statüsü, muhasebe ile ilgili uygulamaların yaptırımların gücü, siyasi sistem, toplumsal çevre koşulları, krizler, ülkelerin tarihi ve ekonomik bağlantıları, vergilendirme uygulamaları gibi faktörlerde vardır (Ağca ve Aktaş,2007: 3).

Ülkelerin çeşitli muhasebe sistemlerine sahip olmasından dolayı uluslararası alanda var olan problemlere muhasebe dünyası teoride ve pratikte farklı çözümler sunulmuştur. Bu öneriler arasında ilk olarak, uluslararası muhasebede uyum sağlanması, daha sonra ise, muhasebe standartlarının yakınsanması yaklaşımı ile genel olarak tüm ülkelerin ortak standartlar etrafında toplanması amaçlanmaktadır (Ağca ve Aktaş,2007: 4).

İşletmelerin finansal bilgilerinin internet üzerinden raporlanması, işletmelerin bu bilgilerinin bir ülkedeki yatırımcı tarafından daha kolay anlaşılabilmesi ve istenildiğinde bu bilgiye ulaşabilmeleri olanağını sağlamıştır. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile birlikte; finansal bilgi ve işletmeler ile ilgili olarak kredi verenlerin, bağımsız denetçilerin, yatırım yapanların, işletmelerin, yeni bilgilere olan gereksinimleri ve finansal raporların karşılaştırılabilir, anlaşılabilir olması, güncel bilgilerin internet ve telekomünikasyon sisteminin gelişmesini sağlamıştır. Uluslararası finansal raporlama standartlarına uyum sağlayan finansal tabloların analizinde temel amaç; ekonomik kararları ortaya çıkarmak için finansal bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgiyi ulaştırmaktır (Akgün,2013:5).

Finansal tabloların dipnotları; finansal tabloların ortaya çıkarılması için kullanılan belirli muhasebe politikaları, borç sözleşmeleri, faiz şartları, kiralama sözleşmeleri, çeşitli önemli bölümlerde faaliyetlerin paylaşılması, varlık ve şarta bağlanmış yükümlülükler, maaş planları ve hazırlanması gibi bilgilerden oluşmaktadır (Akgün,2013:6).

Her ülkenin farklı özellikler taşıyan ekonomilerinin olması başka bir ifadeyle ekonomilerin ihtiyaçlarının her birinin farklılığı, ulusal muhasebe standartlarının da birbirinden farklı olmasını sağlamaktadır. Ulusal muhasebe standartları kapsamında temel bir ilişki olmasına rağmen, ulusal muhasebe uygulamalarının bütün dünyada birbiri ile uyumlaştırılabilmesi için ulusal muhasebe standartları da birbiri ile uyumlu olmak zorundadır. Bu nedenle günümüzde küresel finansal raporlama projesinin bir gereği olarak hızla uluslararası muhasebe standartları oluşturulmaktadır (Ergin ve Kurnaz,2016: 61).

#### **1.2.4.Muhasebe Standartlarının Oluşturulması**

Muhasebe standartlarını oluşturma fonksiyonunu sağlayacak kuruluşta olması gereken bir takım nitelikler aranmaktadır. Bunların en önemlileri, yaptırım gücünü sağlamaya yönelik yasal desteğe sahip olması konusunda uzman kadrosunun olması, tam zamanlı görev yapması, esnek bir yapıya sahip olması, uygulamada yaşanabilecek problemlere zamanında ve olması gerektiği gibi cevaplar verebilmesidir (Üstündağ, 2000: 44).

İşletme içinden ve işletme dışından birçok çıkar grubunun ilgi odağında olması nedeni ile standartların hangi kurum ve kuruluş tarafından belirlenmesi gerektiği tartışma konusu olmuştur. Muhasebe standartlarının oluşturulabilmesinde şu görüşler ortaya çıkmıştır (Gökçen,2011:1):

- Kanunlardan yararlanarak belirlenmesi,
- Özel sektör bulunan düzenleyici kuruluşlar tarafından belirlenmesi
- Kamu sektörünün muhasebe standartları oluşturma yetkisinin özerk bir kuruluşa bırakılması.

#### 1.2.4.1.Muhasebe Standartlarını Oluşturan Kuruluşlar

Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının uyumlaştırılması için çalışan kuruluşlar şunlardır (Akkaya,2015:9):

**Birleşmiş Milletler:** Birleşmiş Milletlerin muhasebe biliminde yapmış olduğu çalışmalarda, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere katkı sağlamak ana unsur olmuştur. Genel olarak, Birleşmiş Milletler ve IASC birliktelik halindedir. Birleşmiş Milletlerin tekliflerinin büyük çoğunluğu, IASC'nin taslak halindeki standartlarını uygulamaktır. Günümüzde Birleşmiş Milletler, uluslararası muhasebe standartlarının üzerindeki etkisi gözlemci olarak ilerlemektir (Parlakkaya,2004: 120).

**Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü:** Muhasebe standartları ekonomik işbirliği ve kalkınma örgütünün çok çeşitli çalışma konularından bir kısmını oluşturur. Ekonomik işbirliği ve kalkınma örgütü, asıl amaçlarıyla zıtlaşmadığı sürece Uluslararası muhasebe standardı hazırlanması görevini IASC'ye devretmiştir. Ekonomik işbirliği ve kalkınma örgütü standart hazırlayan bir kuruluş değil, bu standartların uluslararası uyumlaştırılmasını amaçlayan çalışmalara destek sağlayan bir kuruluş olarak tanımlanmaktadır (Akkaya,2015: 11).

**Avrupa Birliği:** Avrupa Komisyonu 2000 yılında, 2005 yılından itibaren hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda yatırım yapan işletmelerin konsolide finansal tablolarını, Uluslararası muhasebe standartlarına uygun hazırlanmasına karar vermiştir. Avrupa Parlamentosu Mart 2002'de bu düzenlemeyi onaylamış, eylülde yayınlamıştır. Avrupa Birliğine üye ülkelerin uyacağı yeni oluşan düzenleme ile, en geç 2005 yılına kadar bu oluşumda yer alan işletmeler, konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında uluslararası muhasebe standartlarına uyma zorunluluğu ile, üye ülkeler tarafından bu zorunluluğun bütün işletmeleri kapsayacak şekilde oluşturulması serbest bırakılmıştır (Yalkın, 2000:3).

**Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu:** Kuruluş, Münih'te yapılan 11. dünya muhasebeciler kongresi'nde 45 ülkeden 63 muhasebe meslek örgütünün katılım sağlanmasıyla 1977 yılında kurulmuştur. Kuruşun temel amacı, birbiriyle uyumu sağlanmış standartlarla bütün dünyada kabul görmüş muhasebe mesleğini geliştirmek ve yükseltmek olarak açıklanmıştır (Akkaya, 2015: 11).

**Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü:** Örgüt 1983 yılında kurulmuştur. Türkiye'deki sermaye piyasası kurulunun da üyesi olduğu menkul kıymetler

düzenleme kurullarının uluslararası bir kuruluşudur. Örgüt sermaye piyasasındaki denetleyici, düzenleyici kuruluşların, finansal alanlarda eşgüdümünü ve işbirliği oluşturmak, sermaye piyasalarının yasal ve kurumsal yapısına ait olarak ortak uluslararası standartları sağlamak ve üyeler arasındaki bilginin akışını düzenlemek amaçlarıyla oluşturulmuş uluslararası bir örgüttür.

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu: Federasyon, 1986 yılında kraliyet kararnamesi ile Belçika yasalarına uygun olarak, uluslararası bir kurum olarak kurulmuştur. Avrupa muhasebeciler federasyonu, alanında Avrupa birliğinde çok önemli bir kuruluştur. Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda alanında önemli bir rol üstlenen federasyon, Avrupa komisyonu, diğer uluslararası kuruluşlar ve ulusal kuruluşlar için bu konuda devamlı fikir danışılan bir kuruluştur ( Yalkın, 2000:3).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi: Uluslararası muhasebe standartları komitesi, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'daki alanında uzman muhasebe kurumlarının yapmış oldukları anlaşma ile 1973 yılında oluşturulmuştur. Kuruluşun amacı, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda önem verilmesi gereken ana muhasebe standartlarını oluşturmak, bu standartları, şeffaf ve gerçeğe uygun şekilde yayınlamak ve hazırlanan raporların dünya genelinde kabul görmelerini ve önem teşkil etmelerini sağlamaktır. Türkiye de, Türkiye muhasebe uzmanları derneği komiteye üyedir. Üyelik 1979 yılında bakanlar kurulunun kararı ile onaylanmıştır. 1994 tarihinde Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliği de komitenin üyesi olan bir kuruluştur. (Başpınar, 2004: 12).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu: Kurul, özel nitelikte finansal kaynakları bulunan, görevi ise uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmak olan, merkezi Londra da bulun, bağımsız bir kurumdur. 2001 yılından itibaren (1973 yılından bu tarihe kadar aynı isimli komite bu görevi yürütmüştür) standart oluşturma sorumluluğunu üstlenen IASB'nin geliştirdiği ve onayladığı standartlar UFRS olarak adlandırılmıştır. Kurulun amacı; tek tip, yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir; finansal tabloların şeffaflığı ile karşılaştırılabilirliğine olanak sağlayan evrensel muhasebe standartları oluşturmaktır (Başpınar,2004: 13).



#### 1.2.4.2.Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Çalışmalar

Muhasebe standartlarının hazırlanması için 20.yüzyılın başlarından itibaren gelişmiş ülkeler bu konuda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Bu ülkelerin başında Amerika Birleşik Devletleri yer almaktadır. ABD’de 1929 da gerçekleşen ekonomik krizden ortaya çıkan tepkilerden doğan 1933 yılında oluşturulan menkul kıymetler kanunu ve 1934 yılındaki menkul kıymetler borsası kanunu çıkarılmıştır. Her iki yasada da öngörülen, finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri oluşturmak olmuştur (Başpınar,2004: 45).

Uluslararası muhasebe standartları kurulu tarafından oluşturulan standartlar ilke endeksli iken, ABD’ndeki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kural endeksli oluşturulmuştur. Sermaye piyasaları fazlasıyla gelişmiş olan ABD de standartların belirlenmesindeki yasal yetki menkul kıymetler komisyonu da yer alırken, uygulamada devletin ve yatırımcıların yapmış oldukları çalışmaların karışımına bağlı bir oluşum mevcuttur. Uygulamadaki özel sektör düzenleyici örgütler şunlardır; Amerikan sertifikalı kamu muhasebecileri birliği, Amerikan muhasebe derneği, ulusal muhasebeciler derneği, New York menkul kıymetler borsası, muhasebe işletmeleri komisyonu, muhasebe ilkeleri kurulu, finansal muhasebe standartları kurul, finansal muhasebesi standartları kurulu. muhasebe standartlarının geliştirilmesinde en etkin rol oynayan muhasebe örgütüdür (Başpınar,2004: 45).

ABD’ de standartların oluşturulması ile ilgili gelişmeler düzenleyici kurumlar açısından üç dönemden oluşmaktadır (Çiftçi,1997:170):

- Amerikan sertifikalı kamu muhasebecileri birliği’nin etkili olduğu "1939-1959 Amerikan sertifikalı kamu muhasebecileri birliği muhasebe prosedürleri komitesi dönemleri,
- 1959 -1973 muhasebe prensipleri kurulu dönemleri
- 1973 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde kurulan, muhasebe standartlarını oluşturma görevini üstlenen dönem finansal muhasebe standartları kurulu dönemleridir.

Finansal muhasebe standartları kurulu, muhasebe standartları ile standartların oluşturulmasında kullanılan temel kavramları kapsayan kavramsal çerçeveyi ve ortaya çıkan standartları daha anlaşılır hale getirmeye yönelik açıklamaları içeren yorumlar düzenlemektedir. Ayrıca, kurumun faaliyetleri yürütmesi için gerekli kaynakların finansmanı, ilgili kişi ve kuruluşların yardımları ile sağlanmaktadır (Başpınar,2004;49).

Finansal muhasebe standartları kurulu, muhasebe standartlarını düzenlerken iki ana durumu dikkate alır. Bunlar; sadece devlet muhasebesi mesleğinin ihtiyaç ve görüşleri değil, bütün ekonomik birimlerin ihtiyaçları ve görüşlerine cevap verilmesi ile direkt katılımcı süreç mekanizması ile bütün ilgilenen kişi ve kuruluşlara konu hakkındaki fikirlerini sunmaları için platform oluşturarak ilgili kişi ve kuruluşlarla görüş alışverişi içinde çalışma sağlanmasıdır. Bu iki durumu sağlayabilmek için tipik bir finansal muhasebe standardı bildirisinin süreçleri şu şekilde oluşmaktadır (Başpınar,2004: 50-52):

- Bir konu veya proje tanımlanıp kurulun gündemdeki konuları da projenin konusuna dahil edilir,
- Bu konuda birçok sektörün alanında uzman bir kadro oluşturulup sorunlar, yaklaşımlar ve alternatifler tanımlanır,
- Finansal muhasebe standardı bildirisinin uzman kadrosu yapılması gereken analizleri ve araştırmaları yapar,
- Bir araştırma diplomatik taslağı hazırlanır ve açıklanır,
- Hazırlanan taslak 60 gün sonra kamuoyuna duyurulur, görüşlerini almak için toplantı yapılır,
- Kurul kamuoyundan gelen görüşleri araştırır, inceler değerlendirir,
- Kurul sunulan görüşleri araştırır, inceler ve açıklanmak için eleştiriye açık bir metin hazırlar,
- Kurul, İnceleyenlerden gelen görüşlere göre her türlü eleştiriye açık olan en az 30 günlük bir süreçten sonra alınan bütün kararları inceler,
- Belirlenen bir grup gelen tüm yorumları inceler ve gerekli düzenlemeleri yapar,
- Komite toplanarak incelenmiş ve düzeltmeye sokulmuş taslak metnin son halini oluşturur ve bir standart bildirisi olarak yayınlanması için oylamaya sunar.

Avrupa Birliği direktiflerinde, borsaya kota olmuş işletmeler için yer alan raporlama gereklilikleri, ilgili işletmelerin finansal raporlarının gerektiği kadar şeffaf ve karşılaştırılabilir olması konusunda eksik kalmıştır. Avrupa Birliği'nin küresel boyutta rekabet gücünü artırması için, amaçlanan ortak standartların eş zamanda uluslararası alanda kabul görmesi ve dünya çapında standartlar olması gerekir. Bundan dolayı,

Avrupa Birliğinde ortak bir muhasebe standardı bulma çabaları, Avrupa Birliği standartlarının küresel düzeyde uygulanan standartlar olmasını sağlamada öncülük etmiştir(Başpınar,2004: 55).

Ekonominin küreselleşme olgusu sayesinde iş yaşamının küresel dili haline gelen muhasebe süreci ve finansal raporlamanın önemi giderek artmaktadır. İçinde bulunduğumuz dönemde, finansal tablo kullanıcıları, ister Amerika Birleşik Devletleri'nde, ister Avrupa ülkelerinde isterse Uzakdoğu ülkelerinde faaliyette bulunsun, bütün işletmeler finansal tablolarını aynı dil ile okumakta ve kararlarını vermektedirler. Bu durum artık talep değil, bir temel ihtiyaç haline dönüşmüştür. Finansal raporlama sürecinin uluslararası düzeyde faaliyetlerini yerine getiren bütün ekonomik birimler boyutunda benzerliği ya da aynı olması çalışmaları da bu gereksinimden dolayıdır. İlgili durum, dünyanın birçok ülkesinde aynı veya benzer sektörde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının ve finansal durumlarının karşılaştırılması bakımından çok önemlidir. Küresel boyuttaki ekonomide söz sahibi olan ülkelerin çoğu finansal tablolarının küresel dili yansıtmalarını hedefleyen muhasebe standartlarını tekrar düzenlemektedirler (Akkaya,2015: 14).

Sermaye piyasalarının küresel boyutta geldiği bu durumda muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar, yatırımcıların yatırım yapmış oldukları çeşitli ülkelerde çeşitli uygulamalar ve düzenlemelerle karşı karşıya kalmalarına neden olmakta, dolayısıyla sermaye piyasalarının verimliliğini ve ülke dışı piyasalardan fon edinmek isteyen işletmelerin ilgili fonlara ulaşmasını olumsuz etkilemiştir. Bu çeşitlilik nedeniyle küresel boyutta faaliyet gösteren ve çok uluslu işletmeler olarak isimlendirilen işletmeler faaliyette buldukları her ülkede o ülkenin kurallarına uygun olarak finansal tablolar düzenlemek mecburiyetinde kalmışlardır. Bu durumda küresel işletmeler için maliyetleri artırıcı unsur oluşturmaktadır. (Karapınar, 2007:172).

Yatırımcıların uluslararası piyasalarda yaptıkları yatırımlar ile birlikte ilgili piyasalarda fon elde etmek isteyen ya da değişik ülkelerde faaliyette bulunan işletmelerin beklentilerini karşılayacak ve finansal tablolarda bilgilerin objektif, güvenilir ve anlaşılabilir nitelikte bilgiler olmasını sağlayacak muhasebe faaliyetlerine ihtiyaç vardır. Bu nedenlerle ülkelerin muhasebe standart ve kurallarında uyumlaştırma gereksinimi oluşmuştur (Karapınar, 2007:173).

### **1.3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ**

Türkiye’de muhasebe standartları alanındaki gelişmeler devlet desteğiyle gerçekleşmiştir; yapılan ilk düzenlemeler ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin fazla olduğu ülkelerdeki uygulamalar baz alınarak oluşturulan yasalar ve ilgili ülkelerdeki uygulamaların etkisi ile oluşturulmuştur. İşletmelerin muhasebe, finansal tablo ve raporları ile ilgili ilk hükümleri Türk ticaret kanununun da yer almıştır. Türk ticaret kanunu genel çerçeveyi çizmekte ancak uygulamayı yeterince aktaramamaktadır. Ülkemiz de vergi yasalarının ve sermaye piyasası kurulunun da işletmelerin muhasebe uygulamaları üzerinde ilgili yasalar çerçevesinde uyulması zorunlu bir takım müeyyideleri vardır (Sağlam vd.,2007: 44).

Türkiye’deki muhasebe uygulamalarında, sırasıyla önce Fransız mevzuat ve yayınları sonrasında Alman mevzuatının etkisi görülmüştür. 1965 yılından sonra ise Amerika Birleşik Devletleri ile olan ekonomik ve kültürel alandaki ilişkilerin artması ile Amerika sisteminden etkilenip, 1987 den sonra Avrupa Birliği tam üyelik başvurusu ile Avrupa Birliği düzenlemelerinden etkilenmiş, daha sonra uluslararası muhasebe standartlarının çerçevesinde Türkiye muhasebe standartları oluşturulmuştur (Elitaş,2010: 5).

Türkiye’de 14 Şubat 2011 tarihinde yasalaşan yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türk ekonomisinde birçok alanda yenilikler yaşanmıştır. Yeni TTK ile anonim ve limited ortaklıklar için 01.01.2013 tarihinden sonra finansal tabloların Türkiye muhasebe standartlarına göre hazırlanma zorunluluğu getirilmiştir (www.mevzuat.gov.tr,2018) .

#### **1.3.1. İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu Çalışmaları**

Komisyon 1968 yılında yayınlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve kamu iktisadi teşekkülleri için zorunlu tuttuğu tekdüzen muhasebe sistemi çalışmasını hazırlamıştır. Bu çalışma ile muhasebe usullerinin daha iyi hale getirilmesi ve tekdüzen hesap planı ve açıklamaları, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, tekdüzen muhasebe sistemi işletme bütçesi rehberi, raporlama sistemi, tekdüzen muhasebe sistemi, maliyet muhasebesi rehberi, 1972 yılı itibariyle tüm kamu iktisadi teşekkülleri tarafından uygulanmaya konulmuştur. Kamu iktisadi teşekkülleri tarafından zorunlu olarak kullanılan bu uygulamalar sayesinde KİT’ler arasında

muhasebe uygulamaları uyumlaştırılma yolunda önemli adımlar atılmış olup, bu düzenleme özel sektöre de örnek olmuştur (Yalkın,1975: 986).

### **1.3.2. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Türkiye bankalar birliği, bankaların arasındaki uygulamadaki birliği oluşturmak için muhasebe alanında önemli bir takım çalışmalar hazırlamıştır. Bu çalışmalardan biri olan, 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talebinde bulunan işletmelerin oluşturacakları son üç yıla ait finansal durum tablosu ve gelir tablosunun şekillerini oluşturarak Türkiye'de bu şekilde tabloların kullanılmasını sağlamıştır (Başpınar,2008: 6).

### **1.3.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Muhasebe standartlarını oluşturmakla görevli olan komite, 1987 yılında kurulmuştur. Komitenin programında 43 tane muhasebe standardı mevcuttur. Teknik kurullarından geçerek yayınlanmaya hazır duruma gelen standartlar aşağıdaki gibidir (Başpınar,2008: 6):

- Finansal durum tablosu formu standardı,
- Kar ve zarar tablosu formu standardı,
- Muhasebe temel ilkeleri standardı,
- Denetim genel ilkeleri, denetçiye ilişkin açıklama standardı.

Komite tarafından hazırlanan standartlar, Avrupa Birliği dördüncü direktifine yaklaşması bakımından ve ulusal muhasebenin kalkınması amacıyla önem teşkil eder. Ancak uygulamada, Türk standartları enstitüsünün standartlarının etkisi bulunmamaktadır. Bu komite, Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliği kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek bir elden yapılmasını oluşturmak üzere, koordinasyonunu birliğin yürüteceği Türkiye muhasebe ve denetim standartları kurulu'nun (TMUDESK) kurulmasını kabul etmiştir (Başpınar,2008:6).

### **1.3.4.Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Sermaye piyasası kurulu, 1981 yılında 2499 sayılı sermaye piyasası kanunu ile kurulmuş İdari ve finansal özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumudur. Sermaye piyasası kurulunun muhasebe standartlarını Uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu hale gelmesi aşamasında sermaye piyasası kurulunun 2001 yılında yürürlüğe sunduğu enflasyon muhasebesi ile finansal tabloların konsolidasyonu tebliğleri bu konuda yapılmış önemli bir başlangıçtır (Çelik, 2013: 62).

Sermaye piyasası kurulu, uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası finansal raporlama standartlarının halka açık işletmelerde uygulanmasını mecburi hale getiren ilk kuruluş olma özelliğine sahiptir (Arıkan,1990: 25).

Sermaye piyasası kurulu finansal raporlama standartlarının uluslararası standartlara tam uyum projesini gerçekleştirmiş, bu çerçevede uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış ve yayınlamıştır. (İbiş ve Özkan, 2006: 32).

Sermaye piyasası kurulu, yatırımcıların haklarını ve menfaatlerinin korunmak ve denetlemek amacıyla sermaye piyasası kanunu ve ilgili mevzuatın verdiği görevleri yapmak ve yetkileri icra etmek üzere kurulan bir kuruluştur (www.spk.gov.tr,2017).

### **1.3.5. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

1990 yılında farklı kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun amacı, ülkemizde standart alanındaki karışıklığa son vermek amacıyla alanındaki tüm ilgilileri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartları hazırlamaktır. Ülkemizde muhasebe standartlarını saptamaya çalışan, birbirinden bağımsız ve aralarında koordinasyon bulunmayan çeşitli kuruluşlar zaman içerisinde farklı standartlar sunmuşlardır. (Başpınar,2008: 9).

Bu yüzden maliye bakanlığı'nın koordinatörlüğünde çalışan muhasebe standartları komisyonu bu farklı uygulamaları inceleyip banka ve sigorta kuruluşları gibi bir takım kuruluşlar hariç, tüm işletmelerin uygulayabileceği MSUGT'ni yayımlamıştır. Bu tebliğ'de şunlar yer almaktadır (www.ismmmo.org.tr,2018);

- Muhasebe temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,

- Finansal tablola ilkeleri,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır.

Bilanço esasına göre defter tutup faaliyet konuları nedeniyle değişik teknikler kullanmak mecburiyetinde olan bir takım kurumlar şu şekilde açıklanmıştır (www.ismmmo.org.tr,2018):

- Banka ve sigorta işletmeleri,
- Özel finans kurumları,
- Finansal Kiralama işletmeleri, menkul kıymet yatırım fonları aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları,

Finansal kiralama işletmeleri için ise ayrı bir hesap planı oluşturulmamış, finansal kiralama işlemlerinin tekdüzen muhasebe sistemi içinde muhasebeleştirilmesini sağlamak amacıyla MSUGT’nde değişiklikler yapılmış tekdüzen hesap planına finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine uygun hesaplar eklenerek düzenlenmiştir. Bu düzenleme, hesap ve terim birliğinin sağlanması işletmeler arası karşılaştırmaların kolaylaşması, muhasebe eğitimine olumlu katkı sağlaması ve eğitim-uygulama kopukluğunun giderilmesi yolunda atılmış önemli gelişmedir (Çiftçi,1997: 183).

### **1.3.6. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Kurum tarafından yapılan çalışmalar; bankaların finansal tablolarının uluslararası muhasebe standartlarına uyumunu sağlayabilmek için, uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu konuları barındıran muhasebe uygulama yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ait 19 adet muhasebe tebliği şu şekilde sıralanır (Gökçen,2011: 11):

- Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi
- Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi
- Finansal araçların muhasebeleştirilmesi
- Bankaların risk gruplarıyla yapmış oldukları işlemlerin muhasebeleştirilmesi
- Bankalar tarafından elde edilen ortaklıklar ile banka birleşme ve devirlerinin muhasebeleştirilmesi
- Varlıklardaki değer azalışlarının muhasebeleştirilmesi,

- Sigorta bağı yükümlülükler ve varlıklar ile karşılıkların muhasebeleştirilmesi,
- Devlet teşviklerini muhasebeleştirme ve devlet yardımlarının dipnotlarda açıklanması,
- Bankalarda çalışan bireylerin haklarının muhasebeleştirilmesi,
- Kur değişim farklarının muhasebeleştirilmesi
- Dönem net kar zararı, ana hatalar ve muhasebe politikalarında yapılan farklılıkların muhasebeleştirilmesi,
- Bilanço tarihinden sonraki durumların muhasebeleştirilmesi,
- Finansal tabloların yüksek enflasyon dönemlerinde düzenlenmesine ait muhasebe standardı,
- Konsolide finansal tabloların düzenlenmesi, bağı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi,
- Nakit akım tablosunun düzenlenmesine ilişkin muhasebe standardı,
- Kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bu tablolara ilişkin açıklama ve dipnotlar standardı,
- Verginin muhasebeleştirilmesi,
- Özel finans kurumları tarafından kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotlar standardı.

### **1.3.7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Standartlar konusunda ülkemiz de ilk ciddi çalışma, Türkiye muhasebe uzmanları derneği(TMUD)'nin IAS'ı Türkçeye çevirip bu standartları yayınlaması ile ortaya çıkarılmıştır. Fakat yapılan bu çalışma yaptırım gücü olmadığı için bilimsel bir eser konumunda olmaktan daha fazlası olamamıştır. Daha sonra Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler Odaları Birliği bünyesinde, uzman muhasebecilerin ve alanında uzman akademisyenlerin katılımıyla Türkiye muhasebe ve denetim standartları kurulu oluşturulmuştur. Kurul uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu 19 tane ulusal muhasebe standardı yayınlanmıştır. Fakat yine yapılan bu çalışmalar yasal yaptırımlar tarafından desteklenmediği için tavsiye niteliğinden kalmaktadır (Bekçi ve Özdemir, 2006: 146).



TMUDESK zamanın koşulları gereği TÜRMOB tarafından kurulan ve TÜRMOB bünyesinde yer alan bir kuruldur. Kurumun muhasebe standartlarını belirleme ile ilgili amaçları şunlardır (Yalkın, 2000: 5).

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasını temel alacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak,
- Uluslararası muhasebe standartları ile Türkiye muhasebe standartları arasındaki uyumu sağlamak,
- Ülke ekonomisinin genel yapısı ile ihtiyaçları dikkate almak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin birleştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak,
- Ulusal muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerinden muhasebe standartlarının geliştirilmesinde faydalanmak.

TMUDESK yapmış olduğu bütün çalışmalarda, Türkiye’de muhasebe standartları kavramının ve ilkelerinin oluşmasında önemli katkılar sağlamıştır. TMUDESK aynı zamanda, uluslararası muhasebeciler federasyonu(IFAC) üyesidir (Akgül ve Akay, 2003: 22).

### **1.3.8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Türkiye muhasebe standartları kurulu sermaye piyasası kanunu’na 4487 sayılı kanun’ un 27. maddesi ile eklenen “ek madde 1” uyarınca kurulan bir kamu tüzel kişisidir (Gülbay, 2016: 24). TMSK tarafından yayımlanan standartlar, uluslararası uyumun sağlanması ve ortak muhasebe standartlarının oluşturulması açısından çok önemlidir. (Seviğ,2006:1).

Türkiye muhasebe standartları kurulu’nun görevleri şu şekildedir (Gülbay,2016: 24-25);

- Standartların oluşmasında, kavramsal çerçeveyi ortaya koymak ve Türkiye muhasebe standardı taslak metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşüne sunmak,
- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi oluşturulmasını sağlayacak Türkiye muhasebe standartlarını üretmek,

- Standartların gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesi amacıyla onların güncelliğini sağlamak için gereken çalışmaları yapmak,
- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da oluşmasını sağlamak, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu sağlamak amacıyla gereken çalışmaları yapmak,
- Finansal tabloların kullanıcı ihtiyaçlarına uygun bilgi sunmalarını ve belirlenen standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ait önlem alınabilmesini sağlamak için, standartların oluşturulması aşamasında muhasebe ilgi kitlelerinin görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması aşamasında düzenli aralıklarla kamuoyunu bilgilendirmek,
- Gerekli zaman uygulamaya açıklık getirmek için muhasebe standartlarının uygulanmasında sıkıntı yaratan konularda yorumlar yayımlamak,
- Ülkenin muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin sağlanması amacıyla toplantı, konferans, kongre gibi etkinlikler düzenlemek ve gerekirse birtakım yayınlar hazırlamak ve bastırmak olarak sayılmıştır.

Türkiye muhasebe standartları kurulu, Avrupa birliği mevzuata uyum sağlamak ve uluslararası uygulamalara benzer platformda olabilmek için Uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulamak zorunda kalmıştır. Bu karar doğrultusunda IASCF ile anlaşma imzalanmıştır. Bu anlaşma sürecinde standartlar Türkiye muhasebe standartları kurulu tarafından düzenlenmiş ve resmi gazete 'de yayımlanmıştır(Gülbay, 2016: 26).

### **1.3.9. Yeni Türk Ticaret Kanununda Türkiye Muhasebe Standartları**

6102 Sayılı yeni Türk ticaret kanunun yürürlüğe girmesi ile 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları, denetim ve denetim standartları alanında büyük ve geniş çapta yasal düzenlemeler getirilmiştir. Yeni Türk ticaret kanunun amacı; vergisel sorumlulukların yerine getirilmesi için tutulan muhasebe anlayışı bırakılarak muhasebenin temel işlevi olan yönetime ve sorumlu olduğu diğer üçüncü kişilere finansal durum hakkında uluslararası standartlarda raporlama yapmak ve doğru bilgi vermektir ( Ulusan vd., 2012: 12)

Yeni kanuna göre, muhasebe artık vergi kanunlarına göre değil uluslararası muhasebe standartlarının ve uluslararası finansal raporlama standartlarının çevirisi durumunda olan Türkiye muhasebe standartları kurulu tarafından yayımlanan Türkiye muhasebe standartları ve Türkiye finansal raporlama standartları'na göre düzenlenecektir. Bu durumda muhasebe artık vergisel özellikler taşımayacak ve finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin kavramsal çerçevede de belirtildiği gibi finansal raporlama kamusal otoriteler için düzenlenmeyecektir (Akbulut, 2011: 25).

Yeni Türk ticaret kanununda bazı uygulamaların sağlanması bakımından işletmeler için küçük ve büyük ölçekli ayrımı yapılarak, küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri (KOBİ) tanımlayan ölçütler, Türkiye odalar ve borsalar birliği ve Türkiye muhasebe standartları kurulunu fikirleri alınarak sanayi ve ticaret bakanlığı tarafından yönetmelikle oluşturulacaktır. İlgili kriterler, yeni kanunun ticari defterler ile finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin olanları başta olmak üzere ilgili tüm hükümlerine uygulanacaktır. Yeni kanun KOBİ kriterlerinin sermaye işletmeleri için de geçerli olduğu ve bu kriterlerin üzerindeki sermaye işletmelerinin ise büyük sermaye işletmesi sayılacağı açıklanmıştır. Yeni kanun muhasebe ve denetim mesleği açısından mesleğin önemini vurgulayan yeni iş alanlarıyla muhasebe mesleğini vergi muhasebeciliğinden bilgi muhasebeciliğine taşımıştır (Arıkan, 2010: 11).

Yeni Türk Ticaret Kanununun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler aşağıdaki gibidir (www.journal.mufad.org,2018):

- Defter ve belgeler hakkındaki düzenlemeler,
- Envanter ve değerlendirme üzerindeki düzenlemeler,
- Muhasebe standartlarını uygulama yükümlülüğü ile ilgili düzenlemeler,
- Bağımsız denetim hakkındaki düzenlemeler.

Yeni Türk ticaret kanununda sermaye işletmelerinin varlık ve borçlarının hangi değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirileceği belirlenmiştir. Bunun dışında belli başlı kıymetler için en düşük değerlendirme hükümleri açıklanmıştır (Akbulut, 2011: 25).

Yeni Türk ticaret kanununu 64-88 maddeleri hükümlerine göre gerçek ve tüzel kişiler konsolide finansal tablolarını düzenlerken, kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye muhasebe standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve yorumlarına uymak ve uygulamakla mükellefler (www.resmigazete.gov.tr,2018).

Yapılan bu düzenlemeler uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası platformda geçerlilik sağlamak amacıyla uluslararası standartlara uygun olacak şekillerde sadece kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu tarafından belirlenmekte ve yayımlanmaktadır.

### **1.3.10.Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Dünyada yaşanan işletme ve muhasebe alanındaki sorunlar denetçilerinde denetlenmesi durumunu gündeme getirmiştir. Bu durum kamu gözetimini büyük bir ihtiyaç haline getirmiştir. Türkiye de bu konuyla ilgili gerekli yetkilere sahip kurum ve kuruluşların fazla olması nedeniyle farklı denetim ve muhasebe uygulamalarıyla karşılaşmıştır. Bu nedenle Türkiye’de bağımsız denetim alanındaki karmaşık yapının ortadan kaldırılarak uygulamada birliğin sağlanması, denetimde kalite ve güvenin gerçekleştirilmesi amacıyla kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumunun düzenleyici ve denetleyici kurum niteliğinde yeni bir kurum olarak yetkilendirilmesi kararlaştırılmıştır.

Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gerekliliği nedeniyle yeni Türk ticaret kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere kanun hükmünde kararname ile kurulmuştur. Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir üst kuruldur. KGK'nın amacı, yatırım yapan kişi ve kuruluşların menfaatlerini ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasını sağlamak, kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu yapmaktır. Bu durumda borsa işletmeleri, bankalar, sigorta işletmeleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli işletmelerin denetimlerini kontrol etmek için kurulmuştur (www.kgk.gov.tr,2017).

6102 Türk ticaret Kanununda yapılan değişiklikten önce kimlerin denetçi olabilecekleri konusunda açık bir hüküm yer almamaktaydı. Ancak 6335 sayılı kanunu ile yapılan uygulamada bağımsız denetçi tanımı tekrar yapıldı. Bu tanıma göre serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerden KGK'nın yetki verdiği kişiler bağımsız denetçi olarak kabul edilmiştir. Getirilen bu yeni düzenlemelerle birlikte denetim ve muhasebe standartları alanındaki tüm yetkiler KGK ya devredilmiştir.

KGK'nın Muhasebe standartları ile ilgili yapmış oldukları çalışmalar (www.kgk.gov.tr,2018):

- TMS'lerin oluşturulması ve yayımlanması,
- Uluslararası standartlarda yapılan bir değişiklik varsa bunu Türkiye muhasebe standartlarına uyarlamak,
- Görev alanlarıyla ilgili yetki taslaklarını hazırlamak,
- TMS'lerin uygulanmasında ortaya çıkan, sıkıntı oluşturan noktaları değerlendirmek ve görüş bildirmek,
- Mevzuat belirlerken muhasebe standartları ile uyumluluğuna bakmak ve kurumun görüşlerini almak,
- Muhasebe standartlarının benimsenmesi ve uygulanması için çalışmalar yapmak,
- Uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapmak ve eşgüdümü sağlamak,

KGK'nın Denetim standartları alanında yapmış olduğu çalışmalar:

- Türkiye denetim standartlarını oluştururken diğer kuruluşların görüşlerini almak,
- Uluslararası denetim standartlarında oluşan değişiklikleri Türkiye denetim standartlarına yansıtmak,
- Uygulamada ortaya çıkan sıkıntıları yok etmek ve görüş almak,
- Faaliyetlerde denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını korumak ve bunların zedelenmemesi için tedbirler almak,
- Denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması için çalışmalar yapmak.

KGK'nın genel olarak görevleri ise şunlardır (www.kgk.gov.tr,2018):

- Bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim kuruluşlarına yetki vermek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini ve kaliteyi sağlamak,
- Uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu Türkiye muhasebe standartlarını oluşturmak,
- Uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye denetim standartlarını oluşturmak.



## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİ**

## 2.1. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN YENİ BİR YAKLAŞIM

Finansal tablolar, dünyada birçok işletme tarafından, işletme dışındaki diğer kullanıcılar için oluşturulmakta ve sunulmaktadır. İşletmelerin hazırlamış oldukları finansal tablolar dünya genelinde benzerlik göstermektedir. Bunun yanında ülkeler arasındaki bir takım farklılıklar nedeniyle, finansal tablolarda farklılıklar oluşmuştur. Bu farklılıklar, finansal tablo unsurları için farklı tanımlamaların kullanılmasına neden olmuştur; örneğin, varlıklar, borçlar, öz kaynaklar, gelir ve giderler farklı tanımlanmıştır. (www.kgk.gov.tr,2018).

Ülkemizde uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını baz alan, birtakım mevzuat ve uygulamalar ile muhasebe ve raporlama düzenini mecburi hale getiren birtakım yükümlükler bulunmaktadır. Ancak ülkemiz muhasebe uygulamalarında vergi geliri için muhasebe fikri mevcuttur. Bu nedenle, muhasebe uygulamamızda vergi kanunu düzenlemelerinin büyük etkileri hissedilmektedir. Ancak Yeni Türk Ticaret Kanununda bütün ticari işletmelerin finansal tablo açısından Türkiye muhasebe standartlarına uyum zorunluluğu getirmesi çok önemli bir gelişmedir (Elitaş ve Ergüden ,2016:265) .

Küreselleşen dünya, işletmelerin dışa yönelme, birleşme, uluslararası boyutta karşılaştırılabilme ve finansal kaynak ihtiyaçlarını uluslararası yatırımcılardan karşılamayı istemeleri durumunu oluşturmuş, bu durumdan hareketle işletmelerin arasındaki verimli ve güvenilir finansal bilginin önemi giderek artmaktadır. Fakat değişik ülkelerdeki değişik kanuni düzenlemeler ve farklı muhasebe ilkeleri ve muhasebe uygulamaları uluslararası boyutta finansal tabloların ortaya çıkarılmasını mecburi tutmuştur. Muhasebe ve denetim uygulamalarının belirlenen uluslararası standartlara dayanılarak hazırlanmasındaki amaç şu şekilde açıklanmıştır (Usta, 2007: 15):

- Uygulamada oluşan farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebede tekdüzeni sağlamak,
- Finansal tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını temin etmek,

- İşletmelerle ilgili kişi ve kurumların doğru değerlendirmelerine ve karar vermelerini sağlamak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi oluşumu ve sunulması sırasında ortak bir dil sağlamak,
- Çokuluslu işletmelerin yaşadıkları ülke ile diğer ülkeler arasındaki farklılaşan muhasebe standartlarından dolayı ortaya çıkan problemleri gidermek.

Ülkemizde muhasebe uygulamalarını genellikle Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin oluşturduğu, fakat bu konulardaki hükümlerin gereksinimlere cevap veremediği durumlarda, yasal statüye sahip olan yetkili kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler, muhasebe uygulamaları konusunda çalışmalar yapmaktadır. Bu kuruluş içerisinde yer alan kurum ve kuruluşların en önemlileri şunlardır; İktisadi devlet teşekküllerini yeniden düzenleme komisyonu, Türkiye bankalar birliği, sermaye piyasası kurulu, Türk standartları enstitüsü, muhasebe standartları özel daimi komitesidir. Ayrıca maliye bakanlığı koordinatörlüğünde kurulan Muhasebe standartları komisyonu, sigorta murakabe kurulu, muhasebe ve denetim standartları kurulu, Türkiye muhasebe standartları kurulu ve Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumudur. Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumu bugün itibariyle Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarının düzenlenmesi ve yayınlanmasından sorumlu bir kuruluştur (Usta, 2007: 20).

Yeni Türk ticaret kanunu ile birlikte Türkiye'de yeni bir döneme geçilmiş vergi için muhasebe anlayışı terk edilerek muhasebe bilgilerini kullanan şirket ortakları ve üçüncü kişilerin doğru, güvenilir şeffaf bir bilgiye ulaşmaları için muhasebe anlayışı hakim olmuştur. Bu durum tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de denetim standartlarının önemini vurgulamış bağımsız denetime olan güveni arttırmıştır.

## **2.2. FİNANSAL TABLOLARIN AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİNE İLİŞKİN UYUM**

6102 Türk ticaret kanunu'na göre; kanunun 66-88. madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye muhasebe standartlarına, kavramsal çerçevede adı geçen muhasebe ilkelerine ve yorumlarına uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar (www.resmigazete.gov.tr,2018).



13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk ticaret kanununun 397. maddesinin dördüncü fıkrası gereğince bakanlar kurulu kararı ile belirlenen işletmeler ve yatırım fonları ile konut ve varlık finansmanı fonları yıllık finansal raporlarını bağımsız denetime tabi tutmak zorundadırlar (www.spk.gov.tr,2018).

Bağımsız denetçiler finansal tablolar hakkındaki görüşlerini etkileyen durumlarda işletmenin seçmiş olduğu muhasebe politikaları, politikaların uygulanması, dipnotların yeterliliği ve finansal tablo açıklamaları gibi konularda işletme yönetimiyle görüş ayrılığına düşebilirler. Dört çeşit bağımsız denetim raporu ortaya çıkmaktadır. Bunlar (www.spk.gov.tr,2018):

- Olumlu görüş içeren rapor,
- Olumsuz görüş içeren rapor,
- Şartlı görüş içeren rapor,
- Görüş bildirmekten kaçınılan rapor.

Bağımsız denetçi yapmış olduğu denetime göre raporunu hazırlar ve sunar. Bağımsız denetçinin olumsuz görüşlerini bildirmesi durumunda, inceleme ve denetim faaliyetleri sonucunda tespit edilen kurum ve kuruluşların bildirdikleri aykırılıklara ilişkin mevzuata aykırılık durumuna bağlı olarak KGK tarafından idari yaptırımlar uygulanır. 660 sayılı kanun hükmünde kararname ve bağımsız denetim yönetmeliği uyarınca mevzuata aykırılıkla ilgili olarak faaliyet iznini askıya alma ve faaliyet iznini iptal etme yaptırımları uygulanır (www.kgk.gov.tr,2018).

İşletmelerin yıllık faaliyet raporu; yönetim organları tarafından kanuna ve yönetmeliklere göre düzenlenen işletmenin ilgili yıla ilişkin faaliyetlerinin akışı ile, finansal durumunun doğru, eksiksiz, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtıldığı şirketin olağan gelişiminin ve karşılaşacağı muhtemel risklerin belirtildiği rapordur. İşletmelerin yıllık faaliyet raporunun asgari içeriğinin belirlenmesi hakkındaki yönetmelikte; işletmeler finansal raporlama ve denetim standartlarına ve muhasebe politikalarına göre hazırlamış oldukları finansal tablo ve dipnotlarını ilgili kişi ve kuruluşlara eksiksiz, doğru ve güvenilir bir şekilde sunmalıdır. Uygunluk düzeylerinde uyulmayan esaslar bulunuyor ise işletme bunun nedenlerini açıklamak zorundadır (www.resmigazete.gov.tr, 2018).

Finansal tabloların açıklama gerekliliklerine ilişkin uyumunu bazı işletme faktörleri etkilemektedir. Bu işletme faktörleri şunlardır; işletme büyüklüğü, işletmenin

ortak yapısı işletmenin yaşı ve denetçi türü gibi faktörler yapılan çalışmalar da uyum düzeyi üzerinde oldukça etkili olduğu gözükmektedir.

**İşletme Büyüklüğü ve Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum Derecesi Arasındaki İlişki:** Büyük işletmelerin kamuoyundaki itibarlarını korumak ve devletin etkin müdahalesinden kaçınmak amacıyla muhasebe standartlarına uyum düzeylerinin küçük işletmelere göre daha fazla olacağı görüşü genel kabul görmüş bir durumdur. Bu görüş, vekâlet teorisi dediğimiz teori tarafından da desteklenmektedir. Bu teorinin temellerinin Max Weber'e dayandığı söylenebilir. Yazarın, ekonomi ve toplum isimli kitabının üçüncü cildinde, vekalet teorisi; atanmış bürokratların seçilmiş siyasetçilerin hedeflediği amaçlardan saparak resmi gizlilikler yaratması şeklinde tanımlanmıştır. Teoriye göre, karmaşık bir organizasyon yapısına sahip, büyük vekâlet maliyetlerine maruz kalan büyük işletmelerin, yöneticiler ve pay sahipleri arasındaki bilgi karışıklığını azaltmak nedeniyle finansal tablolarında daha çok bilgiyi yorumlamak durumunda kaldıkları gözlemlenmiştir. Büyük işletmelerin, dipnot açıklama gerekliliklerinin yüksek olması nedenleri arasında daha çok yabancı sermayedara sahip olabilmek ve diğer ülkelerin borsalarında işlem görebilme imkânlarıdır. Bu nedenle, işletmelerin aktif büyüklükleri ile dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyleri arasında pozitif ilişki olduğu düşüncesi genel kabul görür (Glaum ve Street, 2003: 64).

**İşletmenin Yaşı ve Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum Derecesi Arasındaki İlişki:** Kuruluş tarihi eski olan işletmelerin finansal raporlarında yeni olan işletmelere oranla daha çok bilgi sundukları görülür. Birçok etken bu düşüncüyü desteklemektedir. Kuruluş tarihi eski olan işletmeler, finansal tablolarını Türkiye finansal raporlama standartlarının gerekli bütün kurallarına uyumlu olarak düzenleyecek uzman bir çalışan kadrosuna sahiptir. Kuruluş tarihi daha eski olan işletmeler kamuoyundaki itibarlarını ve sağlamış oldukları imajı devam ettirebilmek için Türkiye finansal raporlama standartlarının dipnot açıklama gerekliliklerine daha çok uyum sağlamak durumundadırlar. Son olarak kuruluş tarihi yeni olan işletmeler, finansal bilgilerini rakiplerinin elde edeceği korkusuyla daha az açıklayıcı durumda bulunabilirler. Bu nedenlerle rakiplerine göre daha yeni kurulmuş işletmelerin, daha eski olan işletmelere göre Türkiye finansal raporlama standartlarının dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeylerinin daha az olduğu görülmektedir (Tolga.2014:187).

İşletmenin Ortak Yapısı ve Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum Derecesi Arasındaki İlişki: İşletmelerin hisseder sayısı arttıkça ve yabancı ortaklı hale geldikçe dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyinin arttığı görülmektedir (Tolga.2014:183).

İşletmenin Denetçi Türü, Bulunduğu sektör ve Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum Derecesi Arasındaki İlişki: İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörün, dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ile arasında bir ilişki yoktur. İşletmelerin denetçi türünün ile dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi arasında pozitif bir ilişki vardır. Yani ülkemizde bu durum dört büyükler diye adlandırdığımız( Price Waterhouse Coopers, Ernst Young, Deloitte, KPMG) büyük denetim işletmelerinin büyük işletmeleri seçtiğini dolayısıyla büyük işletmelerinde dipnot açıklama gerekliliklerine daha fazla uyum gösterdiğini ortaya koymaktadır (Tolga.2014:183).

Genel olarak üretim işletmelerinin faaliyet raporlarının diğer işletmelere göre daha kapsamlı hazırlanması ve sunulması aynı zamanda stok, hasılat ve maddi duran varlıklar standartlarının üretim işletmelerinde daha çok bulunması ve açıklanması uygulamada araştırmacıları üretim işletmelerine yönlendirmiştir.

### **2.3. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ SINIFLANDIRILMASI**

Rapor işletmede bir durumu tespit eden ifade veya belgeye denir. Bu durumda finansal raporların sınıflandırılmasında finansal raporlamaya konu olan finansal işlemlerin etkilediği hesapların ismi ne olmalıdır ve hangi finansal tabloda yer almalıdır sorusuna cevap aranmalıdır. Bu konu Türkiye de tekdüzen muhasebe sistemleri ile çözülmeye çalışılmıştır. Ayrıca finansal tablolarda yer alan unsurlar, hangi değerden veya tutardan raporlanmalıdır sorusuna cevap bulmaya çalışılır. Bu tutar ülkemizde yıllardır vergi usul kanununda yer alan değerlendirme hükümleri ile ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Finansal tablolarda yer alan unsurlar, finansal tablo kullanıcıları tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlayacak biçimde açıklanmalı ve sunulmalıdır ( Pekdemir, 2008: 11-17 ).

#### **2.3.1. Hesap Gruplarına İlişkin Standartlar**

Hesap gruplarına ilişkin muhasebe standartları şunlardan oluşmaktadır (Pekdemir,2008: 20) :

**Stoklar Standardı:** Bu standart; stoklarla bağlantılı olan muhasebe işlemlerini yorumlamaktır. Muhasebede stoklarla ilgili muhasebeleştirilmelerde temel husus, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin ortaya çıkarılmasıdır. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de kapsayarak, nasıl saptanacağını ve nasıl gidere dönüşeceğini ortaya koyar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında kapsamlı bilgiyi de sunar (www.kgk.gov.tr,2018).

**Finansal Araçlar Standardı:** Bu standardın amacı; finansal varlıkların, finansal borçların ve finansal olmayan kalemlerin alım, satımı ile ilgili sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile ilgili olarak ilkeleri tanımlamaktır. Finansal araçlarla ilgili bilgilerin sunumuna bağlı şartlar ve finansal araçlar ile ilgili olarak kamuoyuna yapılması zorunlu olan açıklamalara ilişkin şartlar da finansal araçlar açıklamalar standardında tanımlanır (TMSK yayınları-3,2008:757).

**Gelir Vergileri:** Bu standart, Türkiye'deki kurum kazancı ve vergisi için kullanılır. Bu standartta esas konu; standart uygulanırken ticari kar mı yoksa finansal kar mı esas alınacak bunun üzerinde durulmasıdır. Ülkemizdeki genel uygulamanın dışında standart, verginin hesaplanmasında temel olarak ticari karı esas alır (Örten vd.,2012:153).

**Maddi Duran Varlıklar:** Standardın temel amacı, maddi duran varlıkların ve bu varlıkların amortismanlarının değerlemesi aynı zamanda bunlarla ilgili olarak finansal durum tablosu ve eklerinde verilmesi gereken en az bilgilerin belirlenmesidir. Standart satış amaçlı olmayan, mal ve hizmet üretimi, pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ve yönetim faaliyetlerine yani kullanım amaçlı bütün duran varlıklara uygulanmaktadır (Örten vd.,2012:207).

**Hâsılat:** Gelir; finansal tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin kavramsal çerçevede, bir hesap dönemi süresince, sermaye sahiplerinin sağladığı katkılarla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri, varlıklardaki artışlar, borçlardaki azalışlar olarak öz sermayede artış sağlayan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelir hasılatı da kazancı da kapsamaktadır (www.kgk.gov.tr,2018 ).

**Çalışanlara Sağlanan Faydalar:** Standardın amacı; çalışanlar için elde edilen yararların açıklanmasına ilişkin muhasebeleştirme durumlarının ortaya konmasıdır. Standart, bir işletmede (TMSK yayınları-3,2008:423)

- Gelecekte verilen hizmetler karşılığında çalışanlar için elde edilen yararlar göre borç ve
- Çalışanlara sunulan yararlar karşılığında çalışanların sağladığı hizmetler in ortaya çıkardığı ekonomik yararı işletmenin kullanması durumunda, giderlerin muhasebeleştirmesini zorunlu hale getirmektedir.

İştiraklerdeki Yatırımlar: Standart ile ilgili genel amaç; iştiraklerdeki yatırımları muhasebeleştirmek, iştiraklerin iş ortaklıklarındaki yatırımlarının muhasebeleştirilmesi, öz kaynak yönteminin uygulanması için gerekli şartları tanımlamaktır (www.kgk.gov.tr,2018 ).

İş Ortaklıklarındaki Paylar: Bu standardın amacı; iş ortaklıklarındaki payların raporlanma esaslarının ortaya çıkarılmasıdır (Örten vd.,2012:439).

Varlıklardaki Değer Azalışları: Standardın amacı; varlıklarda değer düşüklüğünün zararının muhasebeleştirmesini gerekli kılar. Bu standart aynı zamanda bir işletmenin değer düşüklüğü zararını hangi zamanlarda iptal etmesi gerektiğini ve kamuoyuna yapılması gerekli olan açıklamaları da düzenlemekle görevlidir (TMSK yayınları-3,2008:653).

Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar: Standart ile ilgili temel amaç; işletmelerin hangi amaçlarla karşılık ayıracıklarını, karşılığa benzer özellik gösteren gider tahakkukları, koşullu borçlar, borç kavramlarından; koşullu borçları, karşılık ayrılırken ön koşulların neler olduğunu ortaya koymaktır. Ayrıca bunların muhasebede nasıl değerlendirileceklerini ve finansal tablo ve dipnotlarda hangi bilgilerin verilmesi gerektiğine karar vermektir (Örten vd.,2012:581-582).

Maddi Olmayan Duran Varlıklar: Bu standartta amaç, diğer standartlarda herhangi bir şart olmayan maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili muhasebeleştirme şekillerinin ortaya konulmasıdır. İlgili standarda göre, işletmenin, maddi olmayan duran varlığı yalnızca daha önce tespit edilmiş kriterlerin sağlanması durumunda muhasebeleştirmesi zorunludur (www.kgk.gov.tr,2018).

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller: Bu Standart ile ilgili amaç; elde yatırım için bulundurulmuş gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve zorunlu olarak yapılması gereken açıklamaların ortaya çıkarılmasıdır(TMSK yayınları-3,2008:867).

Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler: Duran varlıklar işletmelerin ana faaliyetlerinde devamlı surette kullanılacak, 1 yıllık faaliyet döneminde

paraya dönüşmesi işletme tarafından beklenmeyen varlıklardır. Satış amacıyla elde tutulan duran varlıkların bir işletme birimi oluşturması durumunda yani durdurulan faaliyet olarak isimlendirilmesi durumunda, bu faaliyetlere ait varlıklar ve yükümlülükler, satış amaçlı elde tutulan varlık ve yükümlülükler alanında raporlanır (Örten vd.,2012:581-762).

### **2.3.2.Sektörlere İlişkin Standartlar**

Sektörlere ilişkin muhasebe standartları şunlardan oluşmaktadır ( Pekdemir, 2008: 19):

**İnşaat Sözleşmeleri:** Standartta amaç; inşaat sözleşmelerinin ait olduğu gelirler ve maliyetlerle alakalı muhasebe uygulamalarının raporlanmasıdır. İnşaat sözleşmelerinde ortaya çıkan işlemlerin özelliklerinden dolayı, sözleşmenin kapsamına giren işin başlangıcı ve bitirilmesi ayrı hesap dönemine ait olmaktadır. Bu sözleşmelere ait muhasebe uygulamalarındaki asıl konu, sözleşme çerçevesinde sağlanan gelirler ve maliyetlerin inşaat işinin yapıldığı hesap dönemlerine paylaşılmasıdır. Standart, sözleşmenin gelirin ve maliyetin kapsamlı gelir tablosunda hangi durumlarda gelir ve gider olarak belirtileceği hususunda kavramsal çerçevede açıklanan muhasebeleştirme ilkelerinden meydana gelmektedir (TMSK yayınları-3,2008:323).

**Kiralama İşlemleri:** Standartta açıklanan temel amaç; gerçekleştirilen kiralama işletmelerine ait kiracının ve kiraya veren kişi ya da kuruluşun uygulaması gerekli muhasebe politikalarını ve yapılacak sunumları oluşturmaktır (www.kgk.gov.tr,2018) .

**Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama:** Bu standart; emeklilik fayda planlarına ilişkin finansal tabloların hazırlandığı durumlarda, söz konusu finansal tablolara uygulanır (TMSK yayınları-3,2008:519).

**Tarımsal Faaliyetler:** Standardın amacı; tarımsal faaliyetlerle ilgili olarak muhasebeleştirme ve raporlamanın özelliklerini belirlemektir. Bu standart net gerçekleşebilir değer ile canlı varlık ve tarımsal ürünün değerlemesine ilişkin özelliklerin belirlenmesine öncülük eder. Maliyet bedeli ile değerlendirilen canlı varlıklar ve tarımsal ürünler TMS 2, TMS16 ve TMS 36 numaralı standartlar çerçevesinde değerlendirilirler (Örten vd.,2012:581-637).

**Sigorta Sözleşmeleri:** Standardın temel amacı; sigorta sözleşmelerine ilişkin projesinin ikinci bölümünü tamamlayıncaya kadar, sigorta sözleşmesi düzenleyen

herhangi bir işletmenin sigorta sözleşmelerine ilişkin finansal raporlamasını oluşturmaktır (www.kgk.gov.tr,2018).

Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi: Açıklamış olduğumuz bu standardının amacı, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ait finansal raporlama esaslarının belirlenmesidir (TMSK yayınları-3,2008:185)

### 2.3.3. İşlemlerin Raporlanmasına İlişkin Standartlar

İşlemlerin raporlanmasına ilişkin muhasebe standartları şu şekildedir (Pekdemir, 2008: 20):

Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar: Standart; muhasebe politikalarının seçilmesinde ve değiştirilmesinde kullanılan ölçütleri kararlaştırmak ve politikalarda ortaya çıkan değişikliklerin, yapılan yanlışlıkların düzeltilmesi için muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını oluşturmaktır (www.kgk.gov.tr,2018).

Bilanço Tarihi Sonraki Olaylar: Bu standardın amacı; bilanço tarihinden sonraki olaylardan finansal tablolarında düzeltme gerektirenler ile bilançonun yayımı için onaylanma tarihi hakkında finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir. Bilanço tarihinden sonraki olaylar, işletmenin süreklilik kavramını ortadan kaldırıyorsa, standart, finansal tabloların bu varsayıma göre düzenlenmemesini gerektirir (Örten vd.,2012:107).

Kiralama İşlemleri: Standartta; oluşturulan kiralama işlemlerine ait olan kiracının ve kiraya veren kişi ya da kuruluşun uygulaması gerekli olan muhasebe politikalarından ve yapılan açıklamalardan oluşturmaktadır (www.kgk.gov.tr,2018).

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması: Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde ve açıklanmasında ve devlet yardımlarının açıklanmasında ilgili standart uygulanmaktadır (TMSK yayınları-3,2008:477).

Kur Değişim Etkileri: Günümüzde artık yabancı para ile yapılan işlemler ülkelerin ekonomik düzeylerine bağlı olarak yerli paralı işlemlere oranla oldukça fazladır. Bu durumda ortaya çıkan temel muhasebe sorunu yerli para ile yabancı para arasındaki değişim oranı döviz kurunun sürekli olarak değişmesinden kaynaklanan problemler

olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sorunları düzenlemek için belirli yasalarla etkinleştirilerek bu standart yorumlanır ve uygulanır (Örten vd.,2012:342).

**Borçlanma Maliyetleri:** Standart, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme kurallarını sunmaktadır. Bir varlığın elde edilmesi veya üretilmesi ile direkt ilgili olan borçlanma maliyetleri, elde edilen bu varlığın maliyetlerinin bir kısmını oluşturur. Bunun dışındaki borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir (Örten vd.,2012:342).

**Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama:** Bu standart, yüksek enflasyonlu ekonomilerde bulunan işletmelerin, konsolide finansal tablolarını da kapsayacak şekilde, bütün finansal tablolarında raporlanır. Bu özelliğe sahip ekonomilerde, faaliyet sonucunun ve finansal durumların düzeltilmeden ulusal para birimiyle raporlama yapılması yararlı bir durum olmaz. Bu durumda paranın satın alma gücü büyük ölçüde düşer, başka tarihlerde oluşan olayların veya diğer işlemlerin fiyatlarının karşılaştırılması, aynı dönemi kapsayan hesaplarda bile farklı sonuçlar ortaya çıkarabilir (www.kgk.gov.tr,2018).

**Hisse Başına Kazanç:** Bu standardın amacı; işletmelerin faaliyet sonuçlarının diğer işletmelerle veya aynı işletmenin geçmiş dönemleriyle karşılaştırması durumundaki analizleri yapmaktır. Bu standart genel olarak adi hisse senetleri organize piyasalarda işlem gören veya halka açılmak üzere olan işletmeler için düzenlenmiştir (Örten vd.,2012:342).

**TFRS'lerin İlk Uygulaması:** Bu standart, uluslararası finansal raporlama standartlarını ilk kez kullanmaya başlayacak işletmeler için, muhasebeleştirme ve raporlama durumlarında ne çeşit geçiş hükümlerinin uygulanacağını, özellikle karşılaştırmalı finansal tablo düzenlenebilmesi için açılış bilançosunun ne şekilde düzenlenebileceğini belirlemek için oluşturulmuştur. Ayrıca, ilk kez TFRS uyumlu finansal tablolar yayımlandığı için nasıl açıklamalar yapılacağını, ara dönem finansal tablolarında uygulanacak yöntemleri belirlemek için oluşturulmuştur (Örten vd.,2012:647).

**Hisse Bazlı Ödemeler:** Standardın amacı; hisse odaklı ödeme işlemlerini sağlayan bir işletmenin hazırladığı finansal raporlamaya ait özelliklerin ortaya çıkarılmasıdır (Örten vd.,2012:647).

**İşletme Birleşmeleri:** Standardın amacı, raporlamayı yapan işletmenin finansal tablolarında işletme birleşmesine ve birleşmeden doğan etkilere bağlı oluşan bilginin



ihtiyaçlara cevap verebilirliğini, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır. Bu amaca ulaşmak için standartta ilke hükümler şu şekilde açıklanmıştır (www.kgk.gov.tr,2018 ):

- İşletmenin, varlıklarının, borçlarının ve diğer paylarının finansal tablolarında ne şekilde muhasebeleştirileceği ve ölçüleceği,
- İşletme birleşmesinde elde edilen şerhiyenin veya kazancı ne şekilde muhasebeleştirileceği ve ölçüleceği,
- Finansal tablo kullanıcılarının işletme birleşmesinin etkilerini değerlendirebilmeleri için hangi bilgileri açıklaması gerektiğini belirlemek.

#### **2.3.4. Finansal Açıklamaya İlişkin Standartlar**

Finansal açıklamaya ilişkin muhasebe standartları şunlardır ( Pekdemir, 2008: 20):

Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar: Standardın temel amacı; muhasebe politikalarının seçilmesinde ve değiştirilmesinde ilgili değerlerin belirlenmesi ve muhasebe politikalarında, tahminlerinde oluşan durumların ve hataların düzeltilmesini sağlayarak muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını bir düzene sokmaktır (www.kgk.gov.tr,2018 ).

Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar: Bu standardın amacı; bilanço tarihinden sonraki olaylarda finansal tablolarda düzeltme gerektiren durumlar ve bilançonun yayımı için onaylanma tarihi ile bilanço tarihinden sonraki olaylarla alakalı finansal tablolarda açıklanması gerekli olan bilgileri sunmaktır. Yani bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olayların, işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve dipnotlarda yapılacak açıklamaların bu standart hükümlerine göre yapılması gereklidir (Örten vd.,2012:107).

İlgili Taraf Açıklamaları: Standardın genel amacı; işletmenin finansal durumunun aynı zamanda faaliyet sonuçlarının, ilişkili tarafların mevcut durumun ile bu taraflarla gerçekleştirilen olaylar ve var olan bakiyelerden etkilenebileceği inancına dikkat çekmek için, işletmenin finansal tablolarında gereken açıklamaları yapmasını sağlamaktır (TMSK yayınları-3,2008:511).

Açıklama (TFRS 7) : Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının aşağıda anlatılan bilgileri değerlendirebilmeleri için ihtiyaç duydukları verilerin işletme finansal tablolarında kamuoyuna duyurulmasını gerçekleştirmektir:

- Finansal araçların işletmenin finansal durumu ve performansı için sağladığı önem,
- İşletmenin dönem içinde ve dönem sonunda finansal araçlardan dolayı karşı karşıya kaldığı risklerin niteliği ile işletmenin ilgili riskleri yönetebilmesi (www.kgk.gov.tr,2018).

#### **2.4. FİNANSAL TABLOLARDA GERÇEĞE UYGUN SUNUM VE TAM AÇIKLAMA DİPNOTLARININ ÖNEMİ**

Finansal tablolar işletmelerin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunmak durumundadır. Gerçeğe uygun sunuş, işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarını kavramsal çerçevede belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme ölçütlerine uygun sunulmasını ifade eder. Türkiye finansal raporlama standartlarının gerektiği zaman ek açıklamalarla birlikte uygulanması, gerçeğe uygun sunuşu sağlamış finansal tablolar ortaya çıkaracaktır (www.kgk.gov.tr,2018).

İşletme, birçok koşulda, uygulanabilir Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu olarak gerçeğe uygun sunuş sağlar. Bahsedilen gerçeğe uygun sunuluş için işletmenin uymakla yükümlü olduğu diğer koşullar aşağıdaki gibidir ( www.kgk.gov.tr,2018):

- Muhasebe politikalarını da kapsayan bilgileri ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi sağlayacak biçimde sunmak,
- Türkiye finansal raporlama standartlarında yer alan hükümlerle uyum, bilgi kullanıcılarının özellikli işlemler, diğer olaylar ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlama konusunda yeterli olmuyorsa, ek açıklamalar yapmak.

Tam açıklama dipnotları:

- Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan esas ve kullanılan özel muhasebe politikalarıyla ilgili bilgileri sunar,
- Türkiye Finansal Muhasebe Standartlarında açıklanan ancak finansal tabloların herhangi bir yerinde yer verilmeyen bilgileri açıklar,
- Finansal tabloların herhangi bir yerinde yer verilmeyen ancak bunların herhangi birinin anlaşılması için gerekli bilgiyi sunar.

İşletmeler, dipnotları, mümkün olabileceği kadar, sistematik bir biçimde sunmalıdır. İşletme bu sunuşu yaparken, finansal tablolarının anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkilerini inceler. Hazırlanan finansal tablolardaki her kalem, dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunmaktadır (www.kgk.gov.tr,2018).

## **2.5. ÜRETİM İŞLETMELERİ İÇİN TMS2 STOK, TMS16 MADDİ DURAN VARLIK VE TMS18 HASILAT STANDARTLARI**

Muhasebenin, finansal olaylardan elde edilen verilerin muhasebe kullanıcıları için istenen durumu sağlayabilmesi ve işletmenin yapmış olduğu faaliyetlere ait güvenilir bilgi sunması gerekir. Bu nedenle muhasebe, bir birine benzeyen olayları aynı şekilde ortaya koymalı ve bu nedenle muhasebe verileri belirlenmiş bir takım standartlara göre hazırlanarak, belirlenen şekilde oluşturulan finansal tablo ve raporları ilgili kullanıcılara sunmalıdır. Sermaye piyasasında, piyasanın bilgilendirilmesi ve sermayedarların piyasa araçları hakkında açık ve anlaşılır bir şekilde bilgi verilmesi, nitelikli muhasebe standartlarının sağlanması ve bu standartların amacına uygun bir şekilde uygulanması ile oluşmaktadır (Akkaya,2015:5).

### **2.5.1.Üretim İşletmelerinde Stok Standardı TMS 2**

TMS 2 Stok standardının amacı, stoklarla ilgili olan muhasebe işlemlerini açıklamak ve sunmaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesinde karşımıza çıkan ana unsur, stokların varlıklar olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında ortaya çıkan gelirler ile katlanılacak maliyetin ortaya çıkarılmasıdır. Stok standardı, stokların maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere uyumlaştırabilmek ve ne şekilde saptanacağını, gidere dönüşeceğini ortaya koyar. Bunun yanında stok maliyetlerinin ortaya çıkışı ve içeriği ile stoklara uygulanacak değerlendirme yöntemleri ile ilgili de bilgi verir (www.kgk.gov.tr,2018).

#### **2.5.1.1.TMS 2 Stok Standardının Muhasebe Politikalarının Özeti**

Muhasebe biliminde stokları muhasebeleştiririnin ana konusu, stokların varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında oluşan gelirler ile katlanılan maliyetlerin açıklanmasıdır. Stokların, ölçümü maliyet bedelleri üzerinden yapılır. Sektörde kullanılan uygulamalar kapsamında, stokların net gerçekleşebilir

değerlerinden ölçülen tarımsal ve madeni ürünler ile, gerçeğe uygun değerinden satış giderleri düşülerek saptanan araçların elinde bulunan stoklar, söz konusu durumun dışında kalmaktadır. Bu tür stokların değerinde oluşan değişimler, değişimin ortaya çıktığı dönemde kâr veya zarara aktarılır ( www.kgk.gov.tr,2018).

Stokların maliyeti; satın alma, üretim veya dönüştürme maliyetlerini kapsar. Maliyet, normalin üzerinde eksilen, üretim maliyeti niteliğini taşımayan genel yönetim giderlerini ve satış giderlerini kapsamaz. Maliyet; gerçek parti maliyeti, ilk giren ilk çıkar veya ağırlıklı ortalama maliyet gibi maliyet yöntemleri kullanılarak, yerine kullanılmayan ya da belirli bir proje için ayrılmamış her stok kalemine dağıtılır ( www.kgk.gov.tr,2018).

Stokların maliyet değeri, net gerçekleşebilir değerinden büyükse, net gerçekleşebilir değere düşürülür. Net gerçekleşebilir değer, tahmin edilen satış fiyatından, tahmin edilen tamamlanma maliyetleri ve satışı gerçekleştirmek için gereken tahmini satış giderleri toplamının düşülmesi sonucunda ortaya çıkan tutardır. Defter değerinin net gerçekleşebilir değere düşürülmesi; stokların zarar görmesi, bir kısmının veya tamamının kullanılmayacak duruma gelmesi, satış fiyatının düşmesi ya da ürünün tamamlanma ve satışa hazır duruma getirilme maliyetlerinin artması gibi durumlarda gerekli olmaktadır. (Öztürk,2011: 71).

### **2.5.1.2 TMS 2 Stok Standardına İlişkin Muhasebe Politikalarının Değerlendirilmesi**

Stok standardına ait değerlendirmeler aşağıda ki muhasebe politikaları kapsamında yapılmaktadır (Öztürk,2011: 72).

Stokların İlk Muhasebeleştirilmesine İlişkin Değerlendirme: Standartta stokların ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan maliyetin tutarı; satın alma maliyetini, dönüştürme maliyetini ve stokların olması gereken duruma getirilmesi için yüklenilen diğer maliyetleri oluşturmaktadır. Bu durumda işletmelerin; finansal tablo dipnotlarında stokların maliyetlerinin ortaya konmasına ait açıklamalar yaparken elde etme maliyeti anlamını kullanmaları gerekmektedir (Uyar, 2009: 133).

Stokların Dönem Sonundaki Değerlemelerine İlişkin Değerlendirme: Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değerinin, maliyet değerinin altına düşmesi durumunda stokların değer düşüklüğü karşılıkları gider olarak kaydedilir. Bu durum gelir tablosunda ve dipnotlarda

açıklanmalıdır. Karşılık giderleri ise, gelir tablosunun fonksiyon esasına göre düzenlenmesi durumunda, satışların maliyeti veya faaliyet giderleri arasında raporlanmalıdır. Gelir tablosunun dipnotlar bölümünde ise, stok değer düşüklüğü karşılık giderlerinin açıklanması yapılmalıdır. İşletme karşılık giderlerinin önemli olduğu sonucuna ulaşırsa, gelir tablosunda ayrı bir başlık halinde de raporlama oluşturabilir (Örten vd., 2012: 55).

**Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemlerine İlişkin Değerlendirme:** Bu durumda Türkiye finansal raporlama standartları çerçevesinde geçerli olan FIFO, ağırlıklı ortalama maliyet, gerçek parti maliyeti, standart maliyet yöntemi ve perakende maliyet yöntemlerinin kullanımına yönelik değerlendirmeler yapılmıştır. İşletme aynı özellikleri taşıyan ve aynı kullanım durumuna ait olan bütün stoklar için benzer maliyet hesaplama yöntemlerini uygular (Öztürk,2011: 77).

**Stok Değer Düşüklüğüne İlişkin Değerlendirme:** Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, bir kısmının veya tamamının kullanılmayacak duruma gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi ortaya çıkan durumlarda geri dönüştürülemeyebilir ve stokların maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha büyük çıkabilir. Stokların maliyeti, tahmin edilen tamamlanma maliyeti veya tahmin edilen satış maliyetinin yükselmesi durumunda da geri kazanılmayabilir. Stoklar finansal tablolarda, kullanılmalarından veya satışlarından meydana gelen tutardan daha çok bir bedelle oluşturulamaz. Maliyetlerin kullanımı veya satış sonucunda sağlanacak tutardan büyük olduğunda, stoklarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılmak zorundadır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olan değerlendirme kuralıyla uyumluluk gösterir (www.kgk.gov.tr,2018).

**Stoklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesine İlişkin Değerlendirme:** Net gerçekleşebilir değer, maliyet değerinin altına düşmesi durumunda stokların değer düşüklüğü karşılıkları gider olarak kaydedilir. Bu durum, gelir tablosunda ve dipnotlarda açıklanmalıdır. Karşılık giderleri ise, gelir tablosunun fonksiyon esasına göre düzenlenmesi durumunda, satışların maliyeti veya faaliyet giderleri arasında raporlanmalıdır. Gelir tablosunun dipnotlar bölümünde ise, stok değer düşüklüğü karşılık giderlerinin açıklanması yapılmalıdır. İşletme karşılık giderlerinin önemli olduğu sonucuna ulaşırsa, gelir tablosunda ayrı bir başlık halinde de raporlama oluşturabilir (Örten vd., 2012: 55).

## 2.5.2. Üretim İşletmelerinde Maddi Duran Varlık Standardı TMS 16

Maddi Duran Varlıklar; mal veya hizmetin üretilmesi veya sunumunda kullanılmak üzere elde tutulan ancak bir hesap döneminden çok kullanımı hedeflenen, varlık kalemidir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere bir fiziki varlığın MDV olarak nitelendirilebilmesi için şu şartları taşıması gereklidir (Çakır,2016:4) :

- Mal veya hizmetin üretimi ve sunumunda kullanılmalıdır,
- Bir hesap döneminden çok kullanımının hedeflenmesi gerekmektedir.

Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmelerin maddi duran varlıklara olan yatırımını ve bu yatırımlarda ortaya çıkan farklılıkları anlayabilmelerini sağlayan maddi duran varlıklara ait muhasebe işlemlerini oluşturmaktır. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki ana hususlar; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin açıklanması ve bu konularla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararından oluşmaktadır (TMSK yayınları-3,2008:371).

Maddi Duran Varlıklar ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Bu standartta, hangi varlıkların MDV olarak adlandırılacakları bunlarla ilgili tanımlamalar ve uygulama esasları belirlenmiştir. Bu standartta yapılan MDV tanımı ile vergi usul kanunu'nda (V.U.K) yapılan tanımlamalar ortak özellikler taşımaktadır. Standartta, MDV olarak nitelendirilen varlıklar ile ilgili olarak parasal bir tutar oluşturulmamıştır. Ancak V.U.K 'nda bir varlığın diğer şartları taşımakla birlikte belli bir tutarın üzerinde bir değere sahip olması esas kabul görmüştür (Çakır,2016:4).

### 2.5.2.1. Üretim İşletmelerinde TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardının Muhasebe Politikalarının Özeti

Maddi duran varlıklar, mal ve hizmetin üretiminde veya diğer amaçlarla kullanılmak için, bir hesap dönemden fazla elde tutulan varlıklardan oluşmaktadır. Bu varlıklar, başkalarına kiraya verilmiş olanlar da dahil olmak üzere yatırım amaçlı olarak edinilen gayrimenkulleri oluşturmaz. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı konusu içerisinde yer alır. Maddi duran varlıklar, maddi duran varlık kalemlerinin kullanılabilir hale getirilmesi amacıyla üstlenilen harcamaların

tümünü kapsayacak şekilde maliyet bedeli ile kayıtlara geçer(Örten ve Karapınar,2007;275).

Maddi duran varlığın bir unsurunun yenilenmesi gerektiğinde, yeni edinilen kıymet varlık olarak muhasebeleştirilir. Maddi duran varlık ilk muhasebeleştirilmesinin sonrasında, maliyetlerinden birikmiş amortisman çıkarıldıktan sonraki değerinden ya da gerçeğe uygun değerinden ölçülebilir. Yeniden değerlendirme yöntemi benimsendiği zaman, maddi duran varlıklar kaleminde bulunan tüm varlıklar yeniden değerlendirilmeli ve ortaya çıkan değerler devamlı güncelleştirilmelidir. Yeniden değerlendirme değer artışları ise diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmeli ve direkt öz kaynaklarda yeniden değerlendirme değer artışı başlığında birleştirilmesi yapılmalıdır (Öztürk,2011:140).

### **2.5.2.2. Maddi Duran Varlık Standardına İlişkin Muhasebe Politikalarının Değerlendirilmesi**

Maddi duran varlıkların elde edilmesinde, elde edilme maliyeti ya da işletmenin üretim maliyeti hesaba alınır. Standarda göre amortismanla ait değer hesaplanırken ise, varlığın hurda değerinin maliyetten düşülmesi esas alınır. Maddi duran varlıklar elden çıkarıldığında ise kullanımından gelecekte ekonomik fayda beklenmediğinde bilançodan çıkışı yapılır (Örten vd., 2012:215)

Yapılan araştırmalarda maddi duran varlıklara ait olarak bir birini takip eden dönemlerde uygulamaya konulan muhasebe politikaları ülkeler bazında değerlendirildiğinde; genel olarak hemen hemen bütün ülkelerde muhasebe politikasına ulaşılan işletmelerin tümünün maliyet yöntemini uyguladığı karşımıza çıkmıştır. Bütün maddi duran varlıklarını yeniden değerlemeye tabi tutan bir işletmeyle karşılaşmamıştır. Ancak maddi duran varlıklarının bir kısmını maliyet yöntemine göre bir kısmını ise yeniden değerlendirme yöntemine göre değerleyen işletmeler karşımıza çıkmaktadır (Öztürk,2011:155).

Maddi duran varlıklar standardı ile ilgili olarak dipnot bölümünde uygulanan muhasebe politikaları bölümünde aşağıdaki bilgiler yer alır (Örten vd., 2012. 216).

- Maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde kullanılan yöntem,
- Bu varlıkların değerlendirilmesinde kullanılan amortisman hesaplama yöntemi,
- Kullanım ömürleri ve varlıkların amortisman oranları,
- Tamir bakım gibi giderler için nasıl bir sistem uygulandığı.

### **2.5.3.Üretim İşletmelerinde TMS 18 Hasılat Standardı**

Standart genel olarak, işletmelerin olağan faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirlerin ve karların muhasebeleştirilmesine dair yöntemleri açıklamaktadır. Standardın temeli standardın kapsamında olan işlem ve olaylar sonucunda doğan gelirlerin tanınması, tutarlarının ölçülebilmesine ilişkin kuralları ve ilkeleri açıklamaktır( Sarıoğlu, 2007:40).

#### **2.5.3.1. TMS 18 Hasılat Standardının Muhasebe Politikalarının Özeti**

Bu standart; mal satışı, hizmet sunumu ve işletme varlıklarının başka kişi ve kuruluşlar tarafından kullanılmasından doğan faiz, isim hakkı ve kar paylarından ortaya çıkan hasılatın muhasebeleştirilmesini oluşturmaktadır (Kurt vd., 2009:489).

Hasılat, işletmelerde gelecekte ekonomik yararın işletmeye girmesinin söz konusu olduğu ve bu faydaların güvenilir bir biçimde tespit edildiği durumlarda muhasebeleştirilir. Mamullerin satışından doğan hasılat; mamullerin sahipliği ile ilgili risk ve kazancın alıcıya bırakıldığı ve işletmenin satılan mamuller üzerinde önemli bir kontrolünün veya aitliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğinin bulunmadığı zamanlarda, muhasebeleştirilir (Öztürk,2011:166).

Hizmet sunumlarında ise hasılat, hizmet sunuldukça muhasebeleştirilir. Söz konusu olan yöntem, tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak tanımlanır. Aynı zamanda, hizmet sunumuna ait olayların sonuçlarının güvenilir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat, yalnızca finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarında muhasebeleştirilir( Kurt vd., 2009:489).

Faiz ise, zamanla orantılı olacak şekilde ve etkili faiz yöntemi kapsamında muhasebeleştirilir. İsim hakları, ilgili sözleşmenin temel durumu göz önünde tutularak muhasebeleştirilir. Temettüler, hissedarların ödemeleri tahsil etme hakları oluştuğunda muhasebeleştirilir (Öztürk,2011:166).

#### **2.5.3.2. TMS 18 Hasılat Standardına İlişkin Muhasebe Politikalarının Değerlendirilmesi**

Hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Bir işletmede ortaya çıkan hasılat tutarı, genellikle işletme ile mamulün alıcısı yani kullanıcısı arasında yapılan anlaşma ile sağlanır. Hasılat, işletmenin uyguladığı ticari iskontolar ve



fiyat indirimleri de dikkate alınarak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

Hasılat standardının kapsamını şunlar oluşturmaktadır (Örten vd., 2012:267)

Mal Satışlarında Hasılatın Doğuşu; mal kavramı, işletme tarafından üretilen, satılmak üzere alınan mamul ve mallar ile satılmak amacıyla elde bulundurulmuş arsa, arazi ve diğer gayrimenkulleri oluşturmaktadır (Örten,2007:272).

Hizmet Satışlarında Hasılatın Doğuşu; hizmet satışlarında hasılatın ölçümü mal satışından daha çok olmaktadır. Bu durumun nedeni hizmet üretiminin birden fazla döneme yayılması ve bir takvim dönemi içerisinde kısmi olarak tamamlanmış olmasıdır. Hizmet sözleşmesi ile hizmetin sunumunun aynı döneme denk gelmesi durumunda hasılatın tespitinde sorun bulunmamaktadır (Örten ve Karapınar,2007:276).

Faiz, İsim Hakkı ve Temettüle İlişkin Hasılatın Doğuşu; faiz, isim hakkı ve temettülerde TMS 18 Hasılat standardının kapsamına girmektedir. Bu konuda ülkemizde yapılan muhasebe uygulamaları ile standartlar arasında önemli bir fark yoktur. Muhasebe genel tebliğine göre kayıtlar nasıl yapılıyor ise standart da benzer işlemlerin uygulanmasını önermektedir. Bu üç kalem arasındaki en büyük farklılık faiz işlemlerinde ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde genelde basit faiz hesaplamaları kullanılırken standartta bileşik faiz uygulaması zorunlu hale getirilmiştir (Örten ve Karapınar,2007:276).

Satış Hâsılatının Şüpheli Hale Gelmesi; satış hâsılatının tahsilinin şüpheli hale gelmesi durumunda standart ile tekdüzen muhasebe sistemi uygulamaları uyumludur. Kayıtlara alınmış hasılatın tahsil edilmemesi durumunda hasılat tutarının düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir (Kalmış,2010:130).

## **2.6. TMS 2 STOK, TMS 16 MADDİ DURAN VARLIK TMS 18 HASILAT STANDARTLARI İÇİN FİNANSAL AÇIKLAMALAR**

Stok standardı, Maddi duran varlık standardı ve Hasılat standartları için finansal açıklamalar, bu standartların uygulanma şekilleri ve sunumlarına göre aşağıdaki şekilde başlıklar halinde açıklanmıştır.

### 2.6.1. TMS 2 Stok Standardı İçin Finansal Açıklamalar

**Tablo 2.1:** Stoklar Sunum Açıklama Gereklilikleri

TMS 2	STOKLAR
	Açıklama Gereklilikleri
	“Standartta yer alan hususlar: Bir varlık olarak muhasebeleştirilen stokların maliyetlerinin, net gerçekleştirilebilir değere indirilmesini de içerip, gidere nasıl dönüşeceği ve stok maliyetlerinin ortaya çıkışı ile içeriği ve uygulanacak değerlendirme yöntemlerinden oluşur.” “Stoklar standardının ölçme gereklilikleri aşağıdaki stoklarda ölçüm için kullanılmaz”: • Çeşitli sektörlerde uygulamaların en iyi olanı boyutunda net gerçekleştirilebilir değeri ile ölçülmüş olmaları düşünülerek, orman ile tarım ürünleri, hasat döneminden sonra tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünleri üretenlerin elinde bulunan stoklar; • Gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerini düşerek stoklarını meydana getiren araçların elinde bulunan stoklar.
	Dipnotlarda açıklananlar
TMS 2/36/a	Stokların değerlemesindeki muhasebe politikaları ile maliyetin hesaplanması ile ilgili yöntemler;
	b. Stoklarla ilgili toplam kayıtlı olan değer;
	c. İşletmeye uygun olarak sınıflandırılan stokların kayıtlı değeri;
	d. Mali tablolarda bulunan stokların gerçeğe uygun değerlerinden satışla ilgili işletmenin üstlendiği maliyetler düşüldükten sonraki değerden takip edilen tutarı;
	e. Stokların dönem içerisinde gider olarak kayıt altına alınan tutarı;
	f. Stokların dönem içerisinde gider olarak kayıt altına alınarak kayıttan çıkarılan tutarı;
	g. Stokların dönem içerisinde gider olarak kayıt altına alınarlardan kayıttan indirilen kısımlarının silinmesi;
	h. Stokların gider olarak kayıt altına alınanların kayıttan indirilen parçalarının silinmesine sebep teşkil eden durumlar ya da koşullar
	i. Stokların yükümlülükler le ilgili teminat olarak gösterilen parçalarının kayıt altına alınan tutarı.
	Açıklamalar:
TMS 2/37	1. Stokların değişik sınıflandırmaya sokulan kayıt altına alınan değerleri ve bu varlıklarda meydana gelen değişimlerin durumu ile ilgili bilgi, finansal tabloyu kullanacak olanlar için faydalıdır. Stoklarla ilgili genel olarak yapılan sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller olarak yapılır.

**Kaynak:** (www.denetimnet.net 20.04.2018).

## 2.6.2. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı İçin Finansal Açıklamalar

**Tablo 2.2:** Maddi Duran Varlıklar Sunum Açıklama Gereklilikleri

TMS 16	MADDİ DURAN VARLIKLAR
	Açıklama Gereklilikleri
	Kontrol listesi ile ilgili burada belirtilen maddi duran varlıklarla bağlantılı muhasebe olaylarını bir düzen haline getirmektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili ana hususlar, varlıklarla ilgili muhasebeleştirmeler, defter değerlerinin ortaya çıkarılması ile finansal tablolara aktarılması gereken aşınma payı tutarları ve bunların değerleri ilgili düşüklükten doğan zararlarıdır.
	Genel açıklamalar
	Finansal tablolarda maddi duran varlıklar için şu açıklamalar yer alır::
TMS 16/73/a	brüt defter değerinin hesaplanmasına ilişkin ölçüm esasları;
	b. kullanılan aşınma payı yöntemleri;
	c. faydalı ömürler veya kullanılan aşınma payı oranları;
	d. dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş aşınma payı tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte);
TMS 16/73/e	defter değerinin dönem başı ve sonundaki: 1. girişleri; 2. TFRS 5 Satış amaçlı kullanılan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler kapsamında satış amaçlı kullanılan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı kullanılan varlık olarak çıkış yapılacak bir gruba devredilenler ve diğer satışları; 3. işletme birleşmeleri yoluyla elde edilen; 4. TMS 16'da yer alan 31, 39 ve 40. kapsamında oluşan yeniden değerlemelerden ortaya çıkan artış ve azalışlar ile TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standardı kapsamında, öz kaynaklarda muhasebeleştirilen veya silinen değer düşüklüğü zararları; 5. TMS 36 kapsamında gelir tablosunda değerlendirilen değer düşüklüğü zararları; 6. TMS 36 kapsamında gelir tablosunda değerlendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları; 7. yıpranma payı; 8.ülke dışında bulunan şirketin, rapor yapan şirketin finansal tablolarında geçerli olan para birimine dönüştürülmesi de dahil, finansal tabloların kullanılan para biriminden finansal tablolarda geçerli para birimine dönüştürülmesinden ortaya çıkan net kur farkları; ve 9. diğer değişiklikleri”.
TMS 16/74/a	Finansal tablolarda yukarıda sayılanlar dışında:
	a.borçlar için teminatlar niteliğinde belirtilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üstündeki rehinler, ipotekler ve tutarları;
	b.maddi duran varlığın yapılması aşamasında yüklenilen ve defter değerine eklenen giderlerin toplamı;
	c. maddi duran varlığın kazanılması için yapılmış olan sözleşmeye eklenmiş taahhütler ve
	d. kapsamlı gelir tablosu üzerinde rapor edilmemiş ise, değerinde azalma olan, kaybolan veya satılan maddi duran varlıklar için üçüncü kişilerin tazmin ettiği ve gelir tablosuyla değerlendirilen tutarlar

**Tablo 2.2:** (devam) Maddi Duran Varlıklar Sunum Açıklama Gereklilikleri

TMS 16/76	TMS 8 Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar kapsamında şirket, maddi duran varlığı ile ilgili içinde bulunduğu döneme etki eden ya da sonraki dönemlere etki eden muhasebe tahminindeki değişikliklerin özelliği ve etki durumlarını ilgililere açıklamalıdır.
	Yeniden değerlendirme tutarı üstünden gösterilenler
	Yeniden değerlemeye tabi tutulan maddi duran varlıkların açıklaması gereken hususlar şunlardır:
TMS 16/77/a	a. varlığın yürürlük tarihi,
	b. bağımsız olan bilirkişinin yapıp, yapmadığı,
	c. varlığa ait kalemlerinin gerçeğe uygun olan değerlerinin tahmini değerlerin hesaplanmasında uygulanacak yöntem ile önemli varsayımları,
	d. ilgili olan kalemlerinin gerçeğe uygun olan değerlerinin; direkt aktif piyasalarda veya muvazaasız olarak gerçekleşebilen piyasadaki işlemlerde ortaya çıkan tutarlar baz alınarak açıklanması ya da diğer değerlendirme yöntemleri kullanılarak ortaya çıkan açıklamalar,
	e. maliyet modelini kullanmış ise bu kapsamda muhasebeleştirilen defter değeri ve
	f. varlığın değerindeki artışın içinde bulunduğu dönemde değişimini ve bakiyesinin ortaklarına dağıtılabilmesi ile ilgili kısıtlamalar.
TMS 16/42	“Yeniden değerlemeden oluşan, varsa, gelir vergisinin etkisi TMS 12 gelir vergisi standardına göre muhasebeleştirilmesi ve açıklaması yapılır.”
	Varlıkların Değerindeki düşüklük
TMS 16/78	“TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standardının, 73/e paragrafında ve bu paragrafta (iv)-(vi) alt maddelerinin açıklaması gerekli bilgilerine ilaveten, şirketler, değerinde düşüklük olan maddi duran varlıklarla hakkında varlık bilgilerini açıklamalıdır”.
	Bilanço dışında bırakılmasından oluşan kazançlar ve kayıplarının sunuluşu
TMS 16/68	Maddi duran varlıkların bilanço dışında bırakılması ile doğmuş olan kazançları ve kayıpları, ilgili olan kalemi bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişki kurulur.
TMS 16/68	Maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılması ile ortaya çıkan kazanç hasılat kapsamına girmez.
	Varlıkların teşvik edilmiş ek açıklamaları
	Şirketlerin aşağıda sunulan açıklamalarını mali tablolarda göstermeleri istenir, şayet gösterme zorunluluğu yoktur:
TMS 16/79/a	a. geçici nedenlerle atıl durumlarda gösterilen maddi duran varlıkların defter değerleri,
	b. hala kullanılan tamamının itfası oluşmuş durumda olan maddi duran varlıkların brüt defterinin değeri,
	c. aktif kullanımından düşülen ve TFRS 5 satış amaçlı işletmede bırakılan duran varlıkların ve durdurulan faaliyetlerin kapsamında satmak için işletmede tutulan varlık gibi sınıflandırılmayan maddi duran varlıklar defterinin değerleri ve
	d. şirketlerin maliyet metodunu kullanıldığında, defterlerinin değerinden önemli şekilde farklılık göstermesi halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerleri..

**Kaynak:** (www.denetimnet.net 20.04.2018).

### 2.6.3. TMS 18 Hasılat Standardı İçin Finansal Açıklamalar

**Tablo 2.3:** Hasılat Sunum Açıklama Gereklilikleri

TMS 18	HASILAT
	Açıklama Gereklilikleri
TMS 18.35/a	“Şirket şu hususları açıklamak durumundadır: a.hizmetleri sunmaya ait olayların tamamlanabilme düzeylerinin ortaya konması amacıyla kullanılacak yöntemleri, işletme hasılatının muhasebeleştirilmesinde kullanılan muhasebe politikalarını”;
	b.“i) mal satışlarını; ii) hizmet sunumlarını; iii) faiz gelirini; iv) isim haklarını; v) temettülerini,”
	“c. hasılatın kapsamında sayılan mallar ve hizmetler takası ile oluşan hasılatın tutarları”.
TMS 18/36	“Şirketler şarta bağlanmış borçlarının ve şarta bağlanmış varlıklarının TMS 37 karşılıkları, şarta bağlı yükümlülükleri ve şarta bağlanmış varlıkları standardının kurallarına uygun açıklamalıdır”.
TMS 18/36	Açıklama: Şarta bağlanmış borçları veya şarta bağlanmış varlıkları; garanti maliyetlerini, ödemenin taleplerini, cezaları ve olabilecek zararları nedenleriyle oluşabilir.

**Kaynak:** (www.denetimnet.net 20.04.2018).



## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

**TMS 2 STOKLAR, TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR VE TMS 18  
HASILAT STANDARTLARININ AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİNE İLİŞKİN  
UYUM DÜZEYLERİNİN BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN  
ŞİRKETLERDE İNCELENMESİ**

### 3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Gelişen teknoloji ve küreselleşme olgusu ile birlikte Dünya’da ve Türkiye’de Muhasebe alanında standartlaşmaya gidilmiştir. Dünyada 2002 yılında Avrupa Birliği tarafından, halka açık tüm işletmelerin 2005 yılı finansal tablolarında uluslararası finansal raporlama standartlarına bağlı kalmalarını zorunlu kılan bir muhasebe sisteminin onaylanması sonucunda, bütün dünyada özellikle de Avrupa’da yeni bir döneme girilmiştir. Bu değişiklik, Türkiye’yi de etkilemiştir. Avrupa Birliği’ne uyum çalışmaları içinde olan Türkiye’deki düzenleyici kuruluşlar uluslararası finansal raporlama standartlarına uyum çalışmalarına başlamışlardır. Son olarak yeni Türk ticaret kanununun yürürlüğe girmesi ile birlikte uluslararası finansal raporlama standartları muhasebe alanına girmiştir. Bu doğal döngünün sonucu UMS ve UFRS ‘ler den çevrilerek adapte edilen TMS ve TFRS’lerin hazırlanıp kabul edilmesi ile Türkiye de faaliyet gösteren halka açık işletmelerde bu standartlara uyma zorunluluğu getirilmiştir (Tolga,2014:180)

Dünya ekonomisinde yaşanan yoğun ilişkiler finansal tablolar da benzer ölçütler kullanmayı zorunlu kılmıştır. Çünkü işletmeler birçok farklı ülke de yatırım yapmakta ve o ülkelerde geçerli düzenlemeler çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmektedirler. Farklı ülkelerde yapılan faaliyetlerin konsolide edilmesinde düzenlenen finansal tabloların aynı özellikleri taşıması zorunludur. Bu tabloların düzenlenmesinde ve değerlendirilmesinde ortak sonuçlara ulaşabilmek için standartlara uygun finansal tablolar düzenlenmesi gerekmektedir.

Çalışmamızda, UMS ve UFRS’lerden adapte edilen TMS ve TFRS’lerin kabul edilmesi ile Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin faaliyet raporları ve finansal tablolarında açıklanan bilgi düzeyinin UMS ve UFRS’lerden etkilenip etkilenmediği konusunda incelemeler yapılmıştır. TMS2- Stoklar,TMS16-Maddi Duran Varlıklar ve TMS18-Hasılat standartlarının Türkiye’deki mevcut işletmelerce açıklanan bilgi düzeyine etkisi incelenerek bazı sonuçlara ulaşılmıştır.

Çalışmamızın amacı, Borsa İstanbul’da işlem gören üretim işletmelerinin Türkiye muhasebe standartlarına uyum düzeylerinin araştırılması ve dipnot açıklama gerekliliklerinin işletmelerin aktif büyüklüğü, denetçi türü, işletmenin ortak yapısı ve içinde bulunduğu sektör ve bir kurumsallaşma göstergesi olarak işletme yaşı ile aralarındaki ilişkilerin incelenmesidir.

Çalışmamızda, Türkiye’de BİST 100 endeksinde yer alan 8 farklı sektörden seçilmiş 36 adet üretim işletmesinin, stoklar, maddi duran varlık ve hasılat standartlarının dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri incelenmiştir. İşletmelerin, aktif büyüklüğü, yaşı, denetçi türü, ortak yapısı ve içinde bulunduğu sektör ile dipnot açıklama gereklilikleri uyumluluk düzeyleri arasındaki ilişkilerin incelenmesi ve analiz edilmesi ileride yapılacak olan çalışmalar açısından önemlidir. Çalışmada, üretim işletmelerini seçmekteki amacım, üretim işletmelerinin faaliyet raporlarının stok, hasılat ve maddi duran varlıklar standartlarına daha uygun olmasıdır.

Borsa İstanbul’da işlem gören işletmelerin TMS ve TFRSlere uyma zorunluğunun getirilmesinde işletmelerin kendilerini geliştirmeleri, uluslararası pazarlarda rekabet edebilir duruma gelmeleri ve örgütlenmiş piyasa mekanizmalarına dâhil olarak şeffaf ve güvenilir ortamda faaliyetlerini sürdürmeleri önemlidir. Bu durum, hem işletmelerin kurumsal kimlikleri açısından hem de bilgi kullanıcılarının güvenilir bir bilgi havuzundan yararlanmaları açısından ayrı bir önem taşımaktadır. Bu da, araştırmanın önemini göstermektedir (Tolga,2014:181)

Sonuç olarak, işletmeler, Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarında dipnot uyum düzeylerinin tam olarak açıklandığında, finansal tablo kullanıcılarına daha şeffaf, açık, anlaşılır ve hesap verilebilirlik çerçevesinde niyet ve müşteri tabanlı raporlama gerçekleşmiş olur. Bu durum, yeni bir oluşum olan standartların zamanla özümsemek, tüm işletmeler de tam uyumun sağlanmasını ortaya çıkaracaktır.

### **3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE SINIRLILIKLARI**

Araştırmanın kapsamı, Türkiye’de Borsa İstanbul BIST 100 endeksinde yer alan, 8 farklı “dokuma giyim eşyası ve deri sanayi, orman ürünleri ve mobilya, kağıt ve kağıt ürünleri, kimya petrol kauçuk ve plastik ürünler, taş ve toprağa dayalı ürünler, metal ana sanayi, metal eşya makine ve gereç ve diğer imalat sanayi” sektörden oluşmaktadır. Endekste yer alan 52 üretim işletmesi içerisinde şirketlerin faaliyet raporlarını inceleyerek araştırmış olduğumuz standartlara en uygun olan 36 adet üretim işletmesinin, araştırmanın güvenilirliği ve analizin doğruluğu çerçevesinde elde edilen bilgilerin bilgi kullanıcılarına aktarılması bakımından değerlendirilmesi araştırma kapsamının sınırını oluşturmaktadır.



Borsa İstanbul bünyesinde bulunan üretim işletmelerinin 2016 yılına ait finansal tablolarını veri olarak Türkiye muhasebe standartlarından TMS 2, TMS16, TMS18 standartlarının dipnot açıklama gerekliliklerine olan uyum düzeyleri incelenmiştir. Yapmış olduğumuz değerlendirme sonucunda dipnot uyum düzeylerinin işletmelerin aktif büyüklüğü, denetçi türü, ortak yapısı, içinde bulunduğu sektör ve kurumsallaşmanın bir göstergesi olarak işletme yaşı ile olan ilişkileri araştırılmıştır.

### **3.3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ**

Araştırmamızın konusu, Türkiye’de Borsa İstanbul (BİST) da işlem gören üretim işletmelerinin; Türkiye muhasebe standartları dipnot açıklama gerekliliklerine olan uyum düzeylerinin belirlenmesidir. Bu konu kapsamında, İşletmelerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin; işletmelerin aktif büyüklük, denetçi türü, ortak yapısı, içinde bulunduğu sektör ve kurumsallaşmanın bir göstergesi olarak işletme yaşı ile olan ilişkilerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Çalışmada seçmiş olduğum, stok, maddi duran varlıklar ve hasılat standartları ile ilgili farklı sektörlerde ve farklı işletmeler üzerinde çalışılmış olup literatürde:

Tolga (2014)’e göre: UFRS kapsamında, finansal tablo hazırlamak zorunda olan işletmelerin dipnot açıklama gerekliliklerine tam olarak uyumlu hareket etmedikleri, gelişmiş ülkelerdeki uyumun az gelişmiş ülkelere göre daha yüksek çıktığını, bu uyumsuzlukların ‘gerçeğe uygun sunum’ ilkesini zedelediğini ortaya çıkarmış uyumun artırılması için gerekli çalışmaların yapılması gerekmektedir.

Öztürk (2011)’e göre: Türkiye muhasebe standartlarına uymakla yükümlü olan borsada işlem gören işletmelerin, şeffaf ve anlaşılır finansal raporlama yapmak durumunda olduklarını, finansal tablo ve dipnotlarında gerekli özeni göstermeleri gerektiğini vurgulamıştır. Bu durumda zamanla sağlanabileceği vurgulanmaktadır.

#### **3.3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi**

Araştırmanın evrenini Türkiye’de Borsa İstanbul da BİST 100 endeksinde işlem gören 52 adet üretim işletmesi oluşturmaktadır. Çalışmada üretim işletmelerini seçmekteki amacı, üretim işletmelerindeki faaliyet raporlarında; stok, hasılat ve maddi duran varlık standartlarını kapsamlı bir şekilde açıklanması ve bu standartların üretim işletmelerinde çok önemli bir yere sahip olmasıdır. Bu endekste yer alan üretim

işletmeleri arasından çalışmama uygun olarak seçmiş olduğum farklı sektörlerdeki 36 adet işletmenin 2016 yılındaki finansal tablolarının TMS2 stok, TMS16 maddi duran varlıklar, TMS18 hasılat standartlarının dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ve bu düzeyde bulunmalarını etkileyen işletme kriterlerinin incelenmesi araştırmamızın örneklemini oluşturmaktadır.

### 3.3.2. Verilerin Elde Edilmesi ve Sınıflandırılması

Çalışmada, BİST 100 endeksinde işlem gören 8 farklı sektörde 36 adet üretim işletmesi incelenmiştir. Bu işletmeler aktif büyüklüklerine göre küçük, orta ve büyük olmak üzere kategorize edilmiştir. Kategorize etmiş olduğumuz işletmelerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin aktif büyüklük, denetçi türü, ortak yapısı, işletme yaşı ve içinde bulunduğu sektör üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Türkiye’de faaliyet gösteren, Borsa İstanbul BIST 100 endeksinde işlem gören işletmelerin 2016 yılına ait 1 yıllık finansal tablo verileri Borsa İstanbul’un resmi web sitesinden ve Kamu Aydınlatma Platformu (KAP)’ndan temin edilmiştir. Elde edilen veriler daha kolay ve anlaşılır bir şekilde bilgiye dönüştürülerek bilgi kullanıcılarına sunulmuştur.

### 3.3.3. Hipotezlerin Oluşturulması

Çalışmanın ana hipotezi: Borsa İstanbul BIST 100 endeksinde işlem gören üretim işletmelerinin; Türkiye Muhasebe Standartlarından Stok, Maddi Duran Varlık ve Hasılat standartlarının dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyinin incelenmesi ve çıkan sonuçların işletmenin aktif büyüklüğü, işletme yaşı, ortak yapısı, içinde bulunduğu sektör ve denetçi türü ile arasındaki ilişkinin araştırılmasıdır.

H<sub>0</sub>: İşletmelerin dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyleri ile (düşük, orta yüksek) değişkenler arasında (aktif büyüklük, denetçi türü, işletme yaşı, ortak yapısı, sektör ) anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H<sub>1</sub>: İşletmelerin dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyleri ile (düşük, orta yüksek) değişkenler arasında (aktif büyüklük, denetçi türü, işletme yaşı, ortak yapısı sektör ) anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

### 3.3.4. Verilerin Analiz Edilmesi

Çalışmanın bu kısmında Borsa İstanbul da işlem gören işletmelerin 2016 yılındaki 1 yıllık finansal tablolarının Türkiye muhasebe standartlarından TMS2 Stok, TMS16 Maddi duran varlık ve TMS18 Hasılat standartları dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu işlem yapılırken işletmelerin her bir standart için dipnot açıklama gereklilikleri açıklanmış ise '1' açıklanmamış ise '0' değeri verilerek her bir işletme için toplam dipnot açıklama gereklilikleri puanı hesaplanmıştır. Çıkan sonuçlar üç standardın toplam uyumluluk değerine bölünerek işletmelerin dipnot açıklama gerekliliklerine yüzde kaç uyduğu hesaplanmıştır. "Microsoft Excel 2013" programının da değerlerimizi girdikten sonra uyum düzeyleri; (%0-49) arası düşük, (% 50-74) arası orta , (%75 ve üzeri) yüksek olarak belirlenmiştir.

Dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyine göre işletmeleri düşük, orta ve yüksek olarak kategorize ettikten sonra, (SPSS) istatistiksel analiz programı kullanılarak, Excel programında bulmuş olduğumuz yüzdesel uyumluluk düzeylerinin işletmenin aktif büyüklük, işletme yaşı, denetçi türü, ortak yapısı ve sektörü ile ilişkileri analiz edilmiş ve grafik ve tablolar üzerinde de gösterilmiştir.

Çalışmamızda, işletmeler aktif büyüklüklerine göre büyük, orta ve küçük olarak kategorize edilmiştir. Analizler yapılırken dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin büyük işletmeler, orta büyüklükte işletmeler ve küçük işletmeler üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Denetçi türü ile dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri arasındaki ilişkiye baktığımızda, 4 büyük denetçi ve diğer denetçiler olarak kategorize etmiş olduğumuz denetçi işletmelerinin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri üzerindeki etki ve ilişkileri incelenmiştir.

İşletmelerin ortak yapısına baktığımızda, yabancı, karma ve yerli işletmeler olarak kategorize ettiğimiz işletmelerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin ortak yapısına göre değişiklik gösterip göstermediğinin nedenleri araştırılmıştır.

Sektör bazında ise, kategorize ettiğimiz işletmelerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin değişiklik gösterip göstermediği ve gösteriyor ise nedenleri incelenmiştir. Ayrıca, işletmelerin yaşının dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi üzerindeki etkileri incelenmiş ve nedenleri araştırılmıştır.

### 3.4 ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışmada seçmiş olduğumuz 36 adet üretim işletmesi aktif büyüklüklerine göre (3.000.000.000-500.000.000) arası büyük, (500.000.000-100.000.000) arası orta, (100.000.000-1.000.000) arası küçük işletme olarak değerlendirilmiştir. Şirket yaşı (1930-1970) arası büyük, (1971-2016) arası küçük şirketler olarak nitelendirilmiş, denetçi türü 4 büyükler dediğimiz Price Waterhouse Coopers, Ernst&Young, Deloitte, KPMG tarafından denetlenenler ve diğer denetçiler tarafından denetlenenler olmak üzere kategorize edilmiş, ortak yapısı ise yabancı ortaklı ve yerli olmak üzere incelenmiştir.

Stok, hasılat ve maddi duran varlık standartlarının dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri her bir şirket için araştırılmış toplam uyum düzeyleri içinde şirketlerin kaçına uyup uymadıkları derecelendirilmiştir.

Genel örneklem açısından dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyi açısından gerçekleştirilen analiz bulguları aşağıda ifade edilmektedir.

#### 3.4.1. İşletmelerin Dipnot Uyum Düzeyleri ile İşletme Kriterleri Arasındaki İlişki

**Tablo 3.1:** İşletmelerin Dipnot Uyum Düzeyleri ile Aktif Büyüklük, İşletme Yaşı Denetçi Türü Sektör ve Ortaklık Yapısı Arasındaki İlişki

	ŞİRKETLER	DÜŞÜK	ORTA	YUKSEK	DÜŞÜK	ORTA	YUKSEK	DÜŞÜK	ORTA	YUKSEK
			MDV			HASILAT			STOK	
KÜÇÜK	6	5	1		5	1		5	1	
ORTA	19	1	16	2	1	15	3	1	14	4
BÜYÜK	11		9	2		8	3		8	3
0-25	6	3	3		5	2		3	3	
26-50	21	1	14	3	2	14	2	3	14	1
50+	9	1	7	4	1	9	2		9	3
4B	22	2	15	5	1	14	8	2	15	5
DİĞERLERİ	14	5	11		4	9	1	5	8	1
YERLİ	23	5	16	2	7	15	1	5	16	2
YABN	1			1			1			1
KARMA	12		8	4		9	3			

Yukarıdaki tabloda 8 farklı sektörde 36 adet işletme bulunmaktadır. Bu işletmeler aktif büyüklüklerine göre büyük, orta ve küçük olarak işletme yaşlarına göre 0-25, 26-50 ve 50 yaş üstü işletmelerden oluşmaktadır. İncelediğimiz işletmelerin 22

tanesi 4 büyükler diye adlandırdığımız denetim işletmeleri tarafından, diğer 14 işletme ise diğer denetim işletmeleri tarafından denetlenmektedir. Seçilen işletmelerin 23 tanesi yerli, 1 tanesi yabancı 12 tanesi ise karma yapıdaki işletmeler den oluşmaktadır. Bu bilgilere göre işletmelerin ilgili standartlara dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri düşük, orta yüksek olarak derecelendirilmiş uyum düzeyleri ile işletmelerin aktif büyüklükleri, işletme yaşı, ortaklık yapıları, denetçi türleri ve içinde bulunduğu sektör arasındaki ilişki incelenmeye çalışılmıştır.

Yapmış olduğumuz araştırmada seçtiğimiz farklı sektörlerdeki 36 adet işletme ilgili standartların dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerine göre standarda uyanlara '1' uymayanlara '0' değerleri verilerek derecelendirilmiş ve çıkan uyum yüzdelerine göre %50 altı uyum, %50-75 arası uyum ve %75 üzeri uyum olmak üzere kategorize edilmiştir. Seçilen işletmelerde sonuç olarak, %50 altı 6 işletme, %50-75 arası 27 işletme ve %75 üzeri 3 işletme olarak karşımıza çıkmıştır. İşletmelerin uyum düzeyleri analiz etmiş olduğumuz yüzdeler dilimlere göre aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

Maddi Duran Varlık, Hasılat, Stok standartları dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi Düşük olan işletmeler(%50 altı): İşletmelerimizi incelediğimizde, aktif büyüklükleri küçük olarak nitelendirilen işletmelerin, dipnot açıklama gerekliliklerinin de düşük olduğu görülmektedir. Bu durum bize aktif büyüklük ile dipnot açıklama gerekliliklerine uyum derecesi arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermektedir ve şu şekilde yorumlanabilir. Düşük aktif seviyesine sahip işletmelerin ilgili standartların dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyi düşüktür. Bir başka ifadeyle, küçük işletmeler dipnot açıklama gerekliliklerine büyük işletmeler kadar uymamaktadır.

İlgili standartların dipnot açıklama gereklilikleri ile incelemiş olduğumuz farklı sektörlerdeki işletmelerin yaşları arasındaki ilişkiye baktığımız da, bu ilişkinin de pozitif yönde olduğu ortaya çıkmıştır. Bir başka ifadeyle, işletmenin faaliyet süresi arttıkça dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyi de artmaktadır. Bu durum da işletmeler kurumsallaştıkça stok, hasılat, mdv standartları dipnot açıklama gerekliliklerine daha fazla uyum göstermektedir. Yaşı küçük olan işletmelerin ise, finansal tabloların da daha az bilgi açıkladıkları ortaya çıkmıştır. Bunun nedenleri arasında bilgilerinin rakipleri tarafından ele geçirileceği konusun da daha hassas olmaları söylenebilir.

İlgili standartların dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi ile işletmenin ortaklık yapısı arasındaki ilişkiye baktığımızda, incelemiş olduğumuz uyum düzeyi düşük

çıkan farklı sektörlerde bulunan işletmelerin daha çok yerli sermayeli işletmeler olduğu ortaya çıkmıştır. Bu durum da dipnot açıklama gerekliliklerinin işletme ortak yapısıyla pozitif yönde bir ilişki gösterdiğini söyleyebiliriz.

Denetçi türü ile ilgili standartların dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi arasındaki ilişkiyi ele aldığımızda, yapmış olduğumuz çalışmada incelemiş olduğumuz farklı sektörlerdeki işletmelerin denetçi türü ile pozitif yönlü bir ilişki ortaya çıkmıştır. Yani büyük denetçi firmalarının büyük işletmelerle çalıştığı, dolayısıyla büyük işletmelerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyinin yüksek olması, dört büyük denetim firmaları tarafından denetlenen işletmelerinde uyum düzeylerinin yüksek olduğunu göstermektedir.

MDV, Hasılat ve Stok standartları dipnot açıklamam gereklilikleri uyum düzeyi orta seviyedeki işletmeler(%50-%75 ): Çalışmamızda, işletmelerimizin aktif büyüklüğü ile ilgili standartların dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerini incelediğimizde, uyum düzeyi orta seviyede çıkan işletmelerin büyük ve orta büyüklükte olduğunu görmekteyiz. Bu durum bize aktif büyüklük ile dipnot açıklama gereklilikleri arasında pozitif ilişki olduğunu gösterir. Bu bilgiler ışığında uyumluluk düzeyi orta derecede olan işletmelerin aktif büyüklükleri de büyük ve orta düzeydedir. Yani işletmeler büyüdükçe uyum düzeyleri de artmaktadır. Sonuç olarak, büyük ve orta büyüklükteki işletmeler küçük işletmelere göre dipnot açıklama gerekliliklerine daha fazla uymaktadır.

İşletmenin yaşı ve ilgili olarak, standartların dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyine baktığımızda, uyum düzeyi orta seviyede çıkan işletmelerde birkaç istisna dışında büyük çoğunluğunun 50 ve üzeri yaşlarda işletmeler olduğu görülmektedir. Bu durum bize işletmenin yaşı arttıkça yani kurumsallaştıkça uyum düzeyinin de arttığını göstermektedir. Bu durumda işletmenin yaşı ve uyum düzeyi arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu görülmektedir. Kurumsal işletmeler bilgilerini paylaşma konusunda, yeni kurulmuş işletmelere göre dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri daha fazladır.

İşletmenin ortak yapısıyla ilgili standartların dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyine baktığımızda uyumluluğu orta ve yüksek düzeyde olan işletmelerin yabancı ortaklı işletmeler olduğu, uyumluluğu düşük çıkan işletmelerin ise yerli ortaklı işletmeler olduğu görülmüştür. Yani işletmelerin ortak yapısı ile uyum düzeyleri arasında pozitif bir ilişki vardır. Yabancı ortaklı işletmelerin dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyleri daha yüksektir.

İncelemiş olduğumuz farklı sektörlerdeki işletmelerin, denetçi türü ile ilgili standartların dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerine baktığımızda, uyum düzeyi orta ve yüksek derece de çıkan işletmelerin büyük denetçiler tarafından denetlendiği, düşük çıkan işletmelerin ise diğer denetim firmaları tarafından denetlendiği görülmektedir. Yani uyumluluk düzeyi ile denetçi türü arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır.

MDV, Hasılat, Stok standartları dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi yüksek olan işletmeler (%75 ve yukarı): Dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi yüksek olan farklı sektörlerdeki işletmelerin uyumluluk düzeylerini incelediğimizde, aktif büyüklük ile ilgili standartların dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi arasında pozitif ilişki söz konusudur. Bu durum da büyük ve orta büyüklükteki işletmelerin uyum düzeyi yüksektir. Yani işletme büyüdükçe standartlara uyum düzeyi artmaktadır. Büyük işletmelerin bu konuda daha titiz davrandıklarını işletme itibarlarını korumak ve devlet müdahalesinden kaçınmak için, mdv, hasılat ve stok standartları dipnot açıklama gerekliliklerine daha fazla uyum gösterdiklerini söyleyebiliriz. Teori kısmında açıklamış olduğumuz vekalet teorisine göre, büyük ve karmaşık organizasyon yapıları nedeniyle, yüksek vekalet maliyetlerine katlanan büyük işletmeler, yöneticiler ve hissedarlar arasında bilgi asimetrisini azaltmak için finansal tablolarında daha fazla bilgiyi açıklama durumundadırlar. Başka bir ifadeyle, büyük işletmelerin daha fazla yabancı yatırımcıya sahip olma ya da yabancı ülkelerin borsalarında işlem görme durumları olduğu için, dipnot açıklama gerekliliklerine uyum dereceleri daha yüksektir.

Açıklama gereklilikleri yüksek çıkan farklı sektörlerdeki işletmelerin, işletme yaşı ve ilgili standartların dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi arasındaki ilişkiye baktığımızda çalışmamızda incelemiş olduğumuz işletmelerin uyum düzeyleri yüksek çıkarken işletme yaşı da yüksek çıkmıştır. Bu durum bize işletmenin yaşı ile uyum düzeyi arasında pozitif bir ilişki olduğunu gösterir. Genellikle kuruluş tarihi daha eski olan kurumsal işletmelerin finansal tablolarında daha fazla bilgi açıkladıkları ortaya çıkmıştır. Bu durumda, kurumsal işletmelerin piyasadaki imajlarını ve itibarlarını korumak için mdv, stok ve hasılat standartları dipnot açıklama gerekliliklerine daha fazla uyum gösterdiklerinin sonucuna ulaşırız. Kurumsal işletmelerin uyum düzeylerinin yüksek çıkmasının bir diğer nedeni de, kuruluş tarihi daha eski olan işletmelerin finansal

tablolarını standartlardaki tüm kurallara uygun olarak düzenleyebilecek organize bir personel yapısına sahip olmalarıdır.

Uyum düzeyi yüksek seviyede çıkan işletmelerin ortak yapısına baktığımız da, ortak yapısı ile uyum düzeyi arasında pozitif bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır. Araştırdığımız işletmeler de yabancı ortaklı işletmelerin uyum düzeyinin daha yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Yabancı ortaklı işletmelerin standartlara daha fazla uymasından dolayı, gerek yurt dışı borsasında işlem gördüğü için gerekse yabancı sermayedara daha açık, şeffaf, hesap verebilir olma özelliklerinden dolayı standartlara uyumluluk düzeyi yüksek çıkmıştır.

Uyum düzeyi yüksek çıkan işletmelerde denetçi türü ile ilgili standartların dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi arasındaki ilişkiye baktığımızda; işletmelerin ağırlıklı olarak dört büyükler dediğimiz büyük denetim işletmeleri tarafından denetlendiğini görmekteyiz. Bu durum bize küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin aksine büyük işletmelerin denetim firması seçiminde daha hassas ve seçici olduklarını göstermektedir. Yani büyük işletmelerle denetim firması arasında pozitif ilişki vardır. Uyum düzeyi yüksek çıkan, aktif büyüklüğü ve işletme yaşı yüksek olan kurumsal diye adlandırdığımız bu işletmeler piyasadaki itibarlarını korumak amacıyla büyük denetim firmalarıyla da çalışmak istemiş olabilirler.

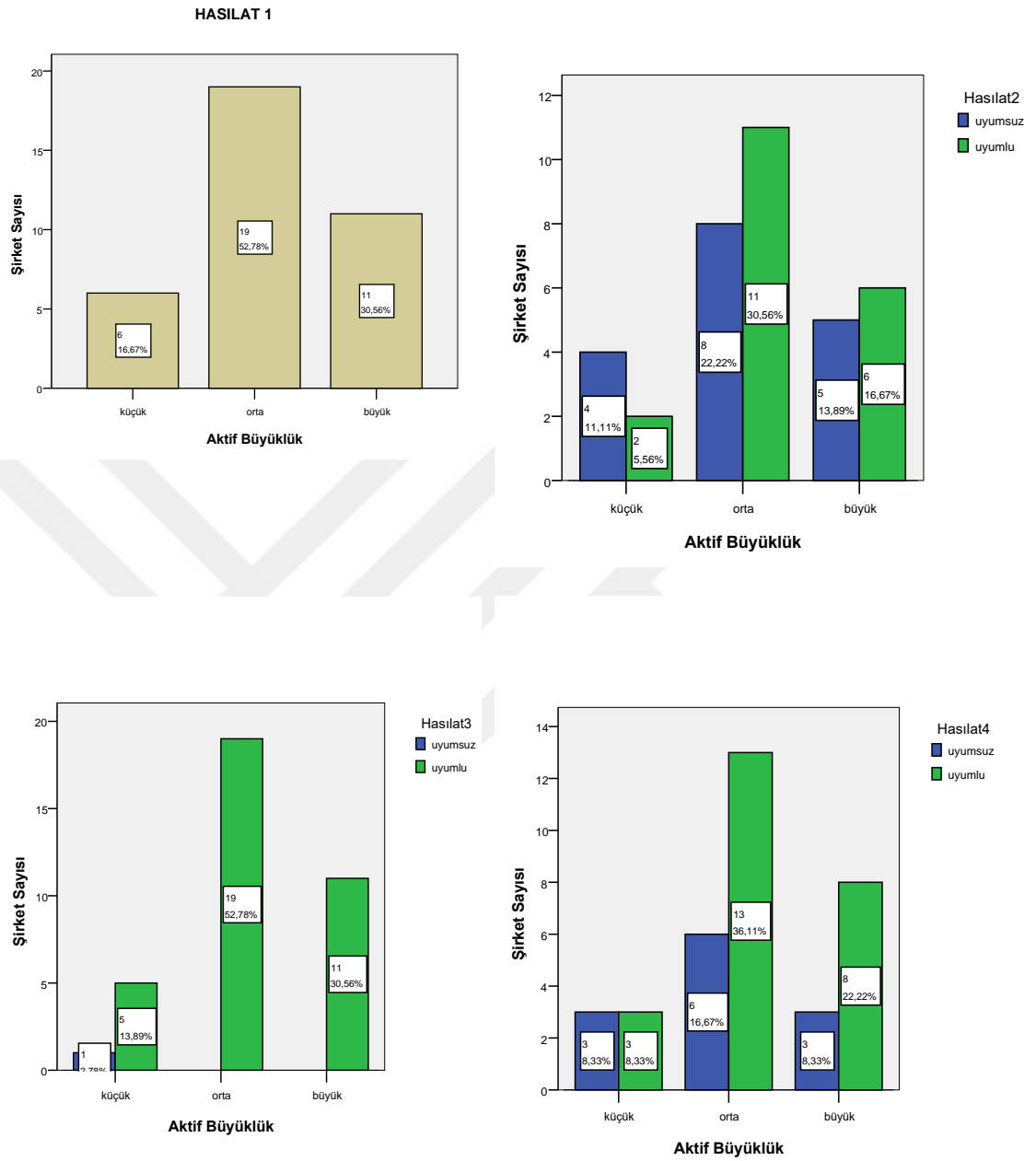
### 3.4.2. Hasılat ile Aktif Büyüklük Arasındaki İlişki

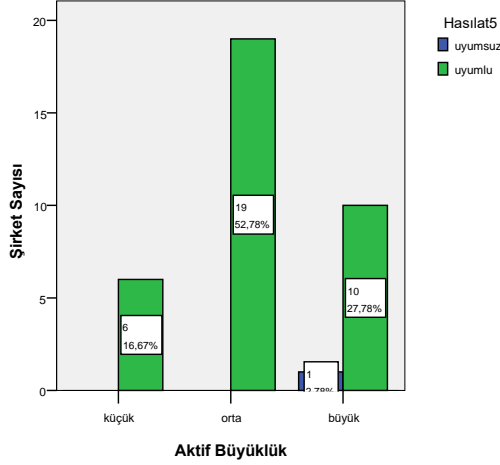
**Tablo 3.2:** Hasılat Standardına İlişkin Dipnot Açıklama Uyum Düzeyi (HUD) İle İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki

AKTİF BÜYÜKLÜK	H1				H2				H3				H4				H5			
	Uyumlu		Uyumsuz		Uyumlu		Uyumsuz		Uyumlu		Uyumsuz		Uyumlu		Uyumsuz		Uyumlu		Uyumsuz	
		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
<b>Küçük</b>	6	16.67			2	5.56	4	11.11	5	13.89	1	2.78	3	8.33	3	8.33	6	16.67		
<b>Orta</b>	19	52.78			11	30.56	8	22.22	19	52.78			13	36.11	6	16.67	19	52.78		
<b>Büyük</b>	11	30.56			6	16.67	5	13.89	11	30.56			8	22.22	3	8.33	10	27.78	1	2.78
<b>Toplam</b>	36				19	52.79	17	47.22	35	97.23	1	2.78	24	66.66	12	33.33	35	97.23	1	2.78



**Grafik 3.1: HUD İle İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki**



**Grafik 3.1:** (devam) HUD İle İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki

Hasılat 1 dipnot uyum değerine 6 küçük, 19 orta ve 11 büyük işletme olmak üzere uyumluluk düzeyleri H1 de % 100 çıkmıştır. HUD 1 standardı dipnot açıklama gereği mal satışlarını göstermektedir. Mal satışları tüm üretim işletmelerinde olağan bir durum olduğu için seçmiş olduğumuz tüm işletmelerde uyumlu çıkması normal karşılanmaktadır.

Hasılat 2 dipnot uyumluluk değerine işletmelerin uyum düzeyi; aktif büyüklüğü küçük olan 6 işletmede 2 'si uyumlu 4'ü uyumsuz çıkmıştır. Orta büyüklükteki 19 adet işletmenin 11'i uyumlu, 8'i uyumsuz çıkmıştır. Aktif büyüklüğü büyük olan 11 işletmenin ise uyumluluk düzeyi 6 işletmede uyumlu iken 5 işletmede uyumsuz çıkmıştır. Bu sonuçlar bize işletmenin aktif büyüklüğü arttıkça uyumluluk düzeyinin arttığını göstermektedir. HUD 2 standardı dipnot açıklama gereği işletmelerin hizmet sunumunu göstermektedir. Hizmet sunumu tüm üretim işletmelerinde olmayabilir, bu durumda uyumluluk düzeyinin her işletmede farklılık göstermesi olağan karşılanır.

Hasılat 3 dipnot uyum değerine işletmelerin uyum düzeyi; aktif büyüklüğü küçük olan 6 işletmede 5 işletme uyumlu çıkarken 1 işletme uyumsuz çıkmıştır. Aktif büyüklüğü orta büyüklükte olan 19 adet işletme ile aktif büyüklüğü büyük olan 11 adet işletme uyumlu çıkmıştır. Bu sonuç bize büyük ve orta büyüklükteki işletmelerin dipnot uyumluluk düzeyinin daha yüksek çıktığı sonucunu göstermektedir. HUD 3 standardı

dipnot açıklama gereği işletmelerin faiz gelirini göstermektedir. Bu durumda seçmiş olduğumuz işletmelerde faiz gelirinin farklı çıkması olağan karşılanır.

Hasılat 4 dipnot uyumluluk değerine işletmelerin uyum düzeyi; aktif büyüklüğü küçük olan 6 işletmenin uyum düzeyi yarı yarıya çıkmıştır. Yani 3 işletme uyumlu çıkarken diğer 3 işletme uyumsuz çıkmıştır. Orta büyüklükteki 19 adet işletmenin ise 13 tanesi uyumlu iken 6 tanesi bu dipnot uyumluluk düzeyine uyumsuz çıkmıştır. Aktif büyüklüğü büyük olan 11 adet işletmenin 8 tanesi uyumlu 3 tanesi uyumsuz çıkmıştır. Sonuçlara göre diğer uyumluluk düzeylerinde olduğu gibi büyük ve orta büyüklükteki işletmelerin uyum düzeyleri rakamsal ve yüzdesel olarak daha yüksektir. HUD 4 standardı dipnot açıklama gereği işletmelerin isim haklarını gösterir. İşletmelerin hepsinin bu standarda uyması beklenemez, çıkan sonuçların işletmeler bazında değişiklik göstermesi olağan karşılanan bir sonuçtur.

Hasılat 5 dipnot uyumluluk değerine işletmelerin uyum düzeyi; aktif büyüklüğü küçük olan 6 adet işletmenin uyum düzeyi hepsinde uyumlu iken, aktif büyüklüğü orta büyüklükte olan 19 adet işletmenin uyum düzeyi de hepsinde uyumlu çıkmıştır. Büyük olan 11 adet işletmenin uyum düzeyi 10 işletmede uyumlu çıkarken sadece 1 işletmede uyumsuz çıkmıştır. Genel olarak sonuçlara baktığımızda işletmelerin büyüklüğü arttıkça uyumluluk düzeyleri artmıştır. HUD 5 standardı dipnot açıklama gereği işletmenin temettülerini gösterir. Bu durumda uyum düzeylerinin işletmelerde farklılık göstermesi normal bir durumdur.

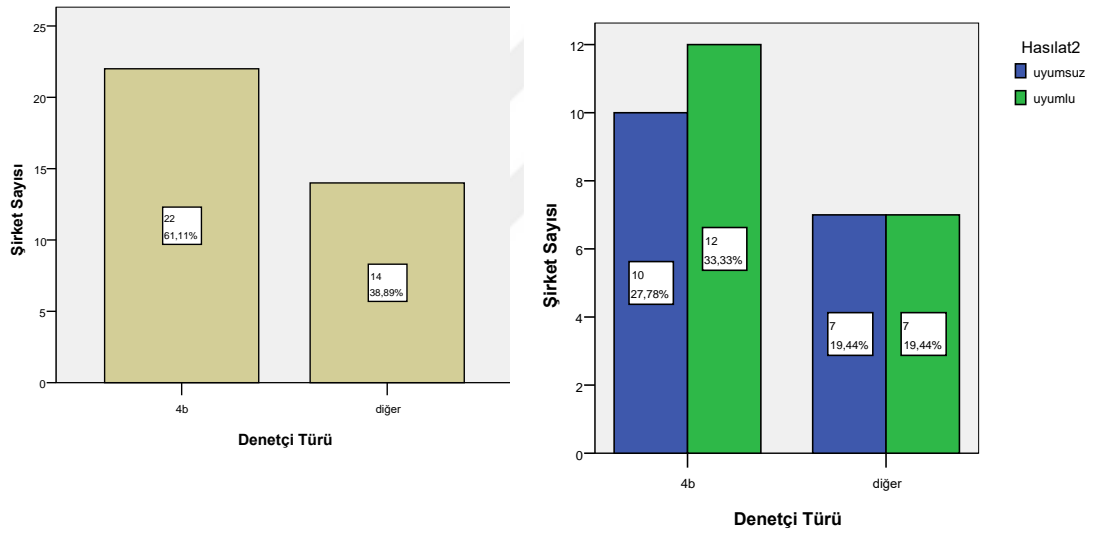
İşletmelerin Aktif büyüklüğü ile dipnot uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre  $H_0$  ve  $H_1$  hipotezleri doğrulanmıştır. Yani işletmelerin aktif büyüklüğü arttıkça işletmelerin dipnot uyum düzeyi artmıştır. **Grafik 3.1**'i incelediğimiz de Hasılat standardı uyum düzeyini işletmelerin aktif büyüklüğü etkilemektedir. Aktif büyüklüğü orta ve büyük çıkan farklı sektörlerdeki her bir işletmenin uyum düzeyi daha yüksek çıkarken aktif büyüklüğü küçük olan işletmelerin uyum düzeyi düşük çıkmıştır. Bu durum bize işletmelerin aktif büyüklüğü arttıkça uyum düzeylerinin arttığını göstermektedir.

### 3.4.3. Hasılat ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki

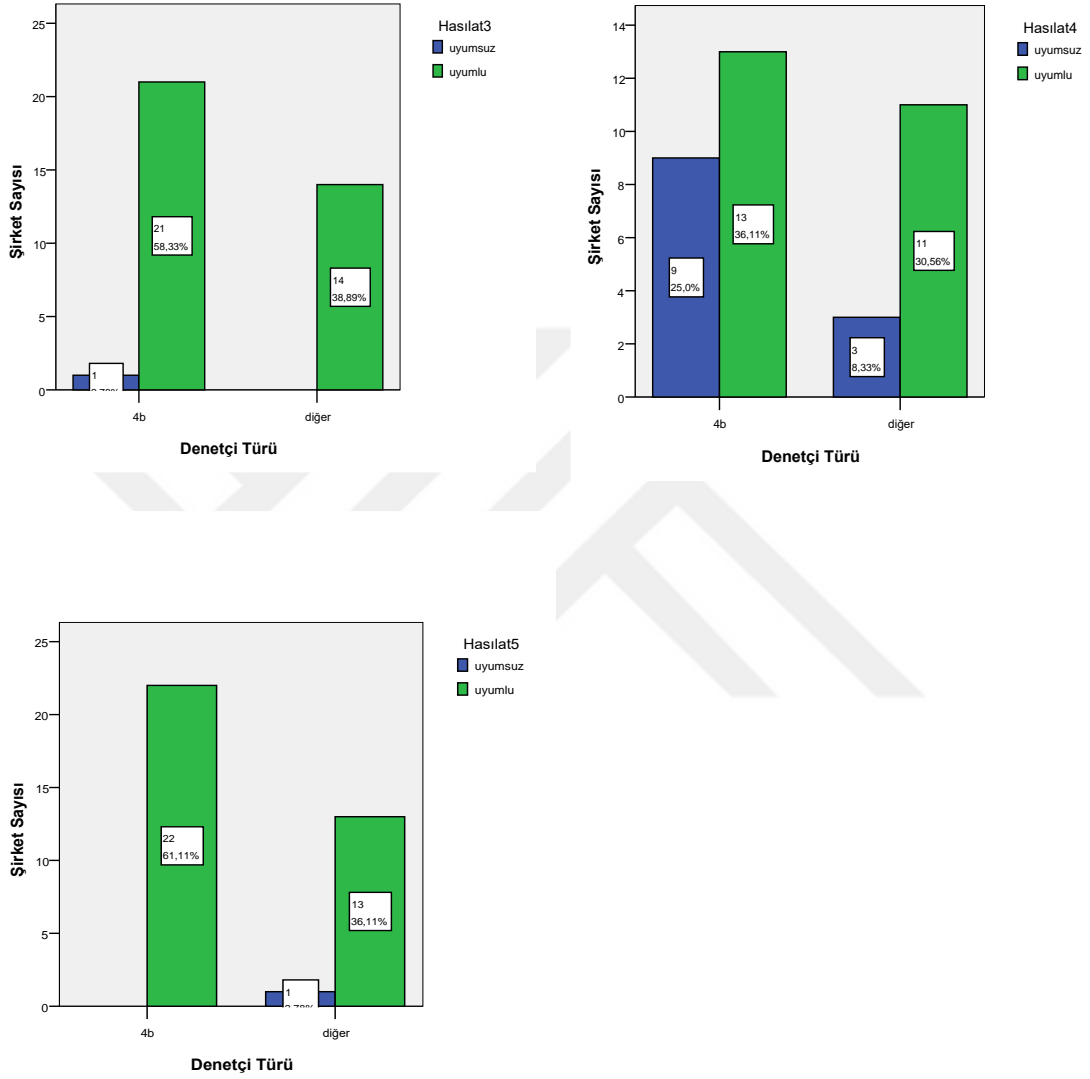
**Tablo 3.3.** HUD İle İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki

HASILAT	H1		H2				H3				H4				H5			
	Uyumlu	%	Uyumsuz	Uyumlu	%	Uyumsuz	Uyumlu	%	Uyumsuz	Uyumlu	%	Uyumsuz	Uyumlu	%	Uyumsuz	Uyumlu	%	
4 büyük	22	61.11		12	33.33	10	27.78	21	58.33	1	2.78	13	36.11	9	25.00	22	61.11	
Diğerleri	14	38.89		7	19.44	7	19.44	14	38.89			11	30.56	3	8.33	13	36.11	
<b>Toplam</b>	<b>36</b>			<b>19</b>	<b>52.77</b>	<b>17</b>	<b>47.22</b>	<b>35</b>	<b>97.23</b>	<b>1</b>	<b>2.78</b>	<b>24</b>	<b>66.67</b>	<b>12</b>	<b>33.33</b>	<b>35</b>	<b>97.23</b>	

**Grafik 3.2.** HUD İle İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki



**Grafik 3.2:** (devam) HUD İle İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki



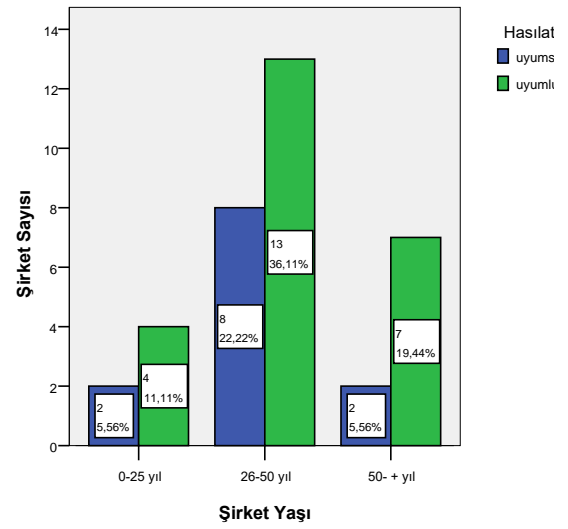
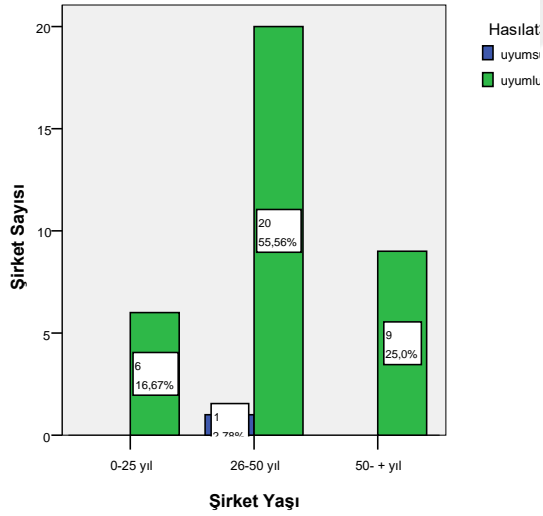
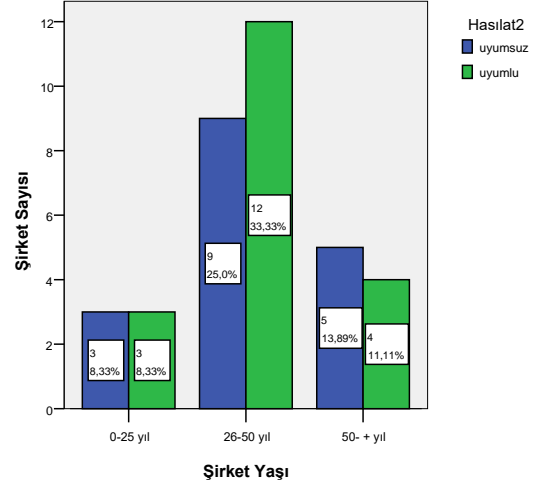
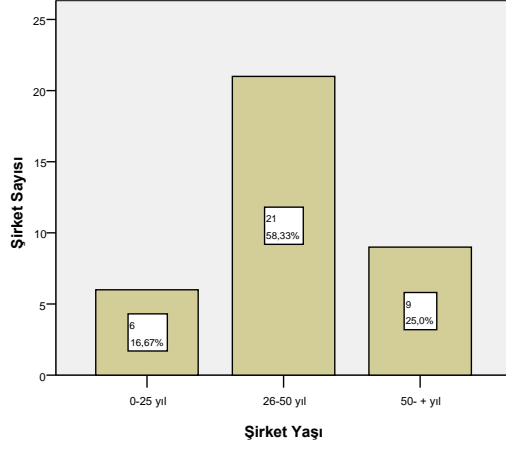
Denetçi türü ile dipnot uyumluluk düzeyleri arasındaki ilişkiyi incelediğimizde dipnot uyumluluk düzeyi ile denetçi türü arasında incelemiş olduğumuz 36 adet işletmenin 22 tanesi dört büyükler dediğimiz denetçiler tarafından denetlenirken 14 tanesinin diğer denetim firmaları tarafından denetlenmekte olduğunu görmekteyiz. Hasılat 1 dipnot uyumluluk düzeyi tüm işletmelerde uyumlu olarak çıkmıştır. Hasılat 2 de ise dört büyükler tarafından denetlenen 12 işletme uyumlu çıkarken 10 işletme uyumsuz çıkmıştır. Diğer denetim işletmeleri tarafından denetlenen işletmeler ise yarı yarıya yani 7 adet işletme uyumlu 7 adet işletme uyumsuz çıkmıştır. Hasılat 3 dipnot uyumluluk düzeyine baktığımız da dört büyükler tarafından denetlenen işletmelerin 21 tanesi uyumlu 1 tanesi uyumsuz çıkmıştır. Hasılat 4 uyumluluk düzeyinde ise dört büyükler tarafından denetlenen işletmelerin 13 'ü uyumlu 9 tanesi uyumsuz çıkmıştır. Hasılat 5 dipnot uyumluluk düzeyini incelediğimizde büyük denetim işletmeleri tarafından denetlenen 22 adet işletmenin hepsi uyumlu çıkarken diğer denetim işletmeleri tarafından denetlenen işletmelerin 13 adeti uyumlu 1 adeti uyumsuz çıkmıştır. Genel olarak baktığımızda denetçi türü ile dipnot uyum düzeyleri arasında pozitif bir ilişki söz konusudur. Yani 4 büyük dediğimiz denetim firmaları tarafından denetlenen işletmelerin uyumluluk düzeyleri orta ve yüksek düzeyde çıkmıştır. Bu durumda büyük denetim işletmeleri büyük işletmeleri seçmektedir, aynı zamanda büyük denetim firmaları tarafından denetlenen işletmelerin standartlara uyum düzeyi daha yüksektir. İşletmelerin denetçi türü ile dipnot uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

### 3.4.4. Hasılat ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki

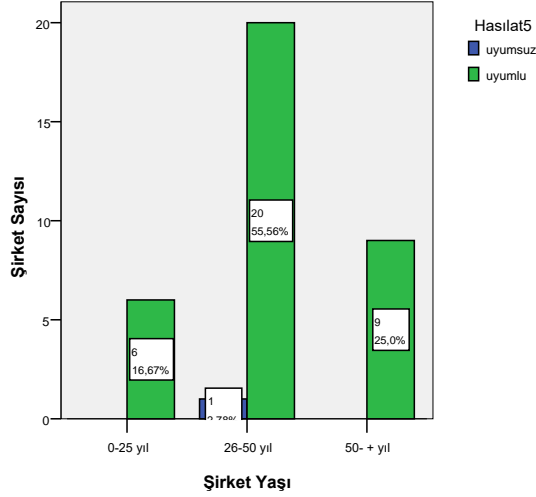
**Tablo 3.4:** HUD İle İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki

HASILAT ŞİRKET YAŞI	H1				H2				H3				H4				H5			
	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%
0-25	6	16.67			3	8.33	3	8.33	6	16.67			4	11.11	2	5.56	6	16.67		
26-50	21	58.33			12	33.33	9	25.00	20	55.56	1	2.78	13	36.11	8	22.22	20	55.56	1	2.78
50+	9	25.00			4	11.11	5	13.89	9	25.00			7	19.44	2	5.56	9	25.00		
<b>Toplam</b>	<b>36</b>				<b>19</b>	<b>52.78</b>	<b>17</b>	<b>47.22</b>	<b>35</b>	<b>97.22</b>	<b>1</b>	<b>2.78</b>	<b>24</b>	<b>66.67</b>	<b>12</b>	<b>33.33</b>	<b>35</b>	<b>97.23</b>	<b>1</b>	<b>2.78</b>

**Grafik 3.3: HUD İle İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki**



**Grafik 3.3:(devam) HUD İle İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki**



İşletmelerin yaşı ile uyumluluk düzeylerini incelediğimizde incelemiş olduğumuz 36 adet işletmenin 6 tanesi (0-25) yaş aralığı, 21 tanesi (26-50) yaş aralığı geriye kalan 9 tanesi (50+) yaş aralığında yer almaktadır. İncelemelerimiz sonucunda hasılat 1 uyumluluk düzeyine tüm işletmeler uymuştur. Hasılat 2 de ise (0-25) yaş aralığındaki işletmeler yarı yarıya uyum sağlarken (26-50) ve (50+) olan işletmelerin uyumluluk oranı daha yüksek çıkmıştır. Bu durum hasılat 3, hasılat 4 ve hasılat 5 uyumluluk düzeylerinde de aynı şekilde çıkmıştır. Yaşı daha büyük olan işletmelerin hasılat standartları dipnot uyum düzeyleri daha yüksek yani uyumlu çıkmıştır.

İşletmelerin yaşı ile dipnot uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre  $H_0$  hipotezi doğrulanmıştır. Grafiğe baktığımız da işletmelerin yaşı büyüdükçe yani kurumsallaştıkça hasılat standardı uyum düzeyi artmıştır. Bu da bize gösteriyor ki, işletmeler büyüdükçe standartlara daha çok uymakta ve küçük işletmelere göre bilgilerini daha fazla paylaşmaktadırlar.

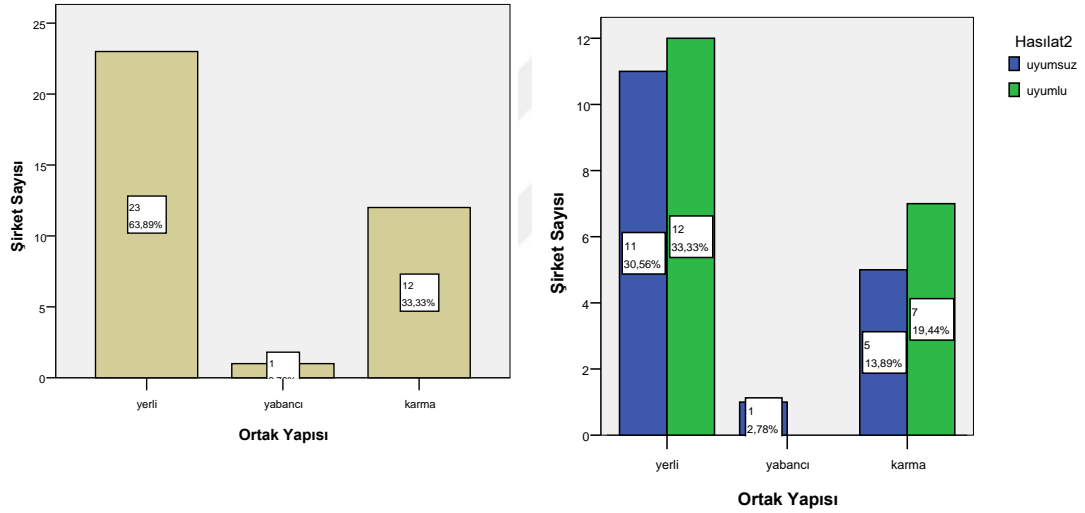


### 3.4.5. Hasılat ile İşletmelerin Ortak Yapısı Arasındaki İlişki

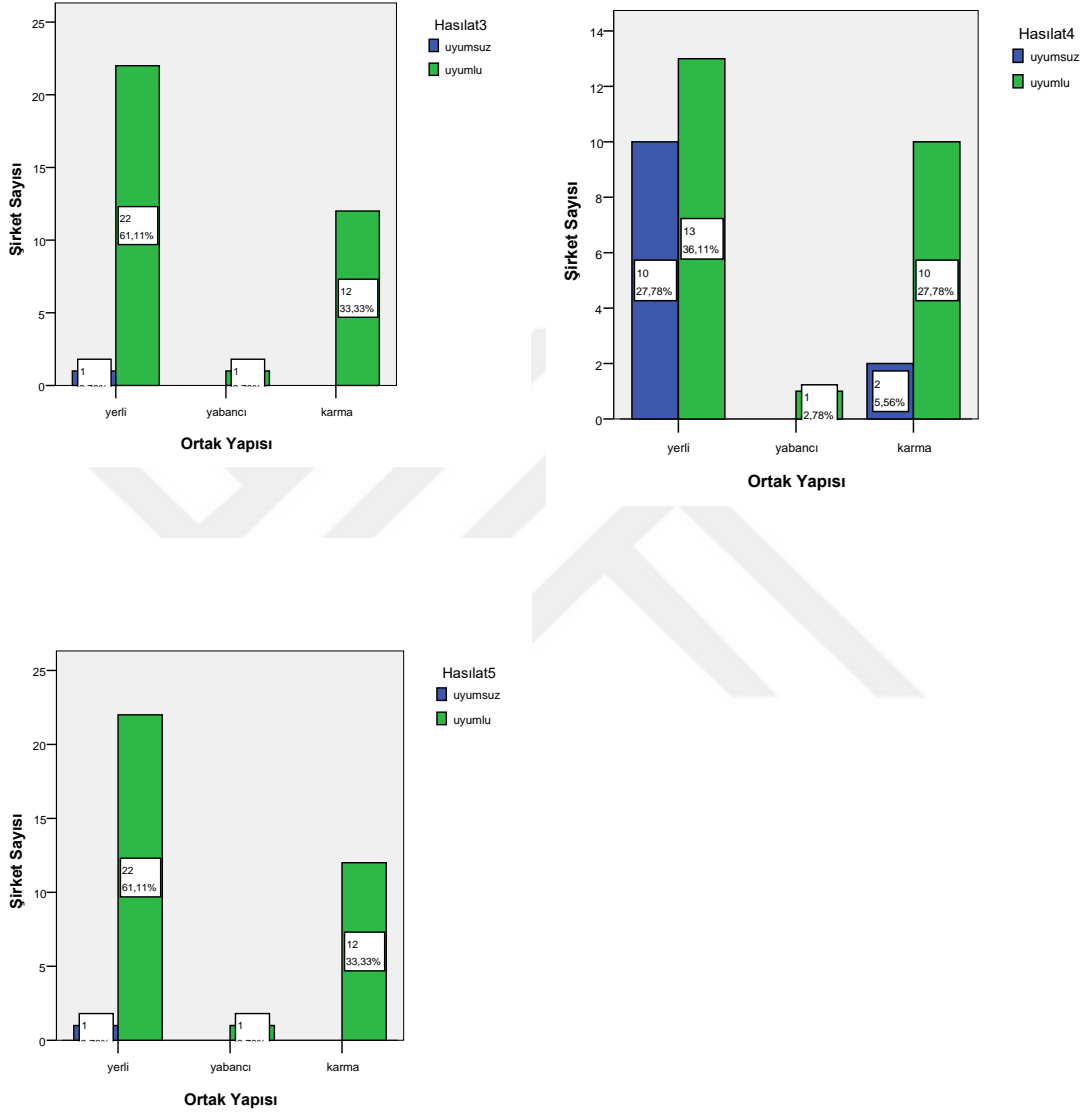
**Tablo 3.5:** HUD İle İşletmelerin Ortaklık Yapısı Arasındaki İlişki

HASILAT ORTAK YAPISI	H1				H2				H3				H4				H5			
	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%
Yerli	23	63.89			12	33.34	11	31.56	22	61.11	1	2.78	13	36.11	10	27.78	22	61.11	1	2.78
Yabancı	1	2.78			0		1	2.78	1	2.78			1	2.78	0		1	2.78		
Karma	12	33.34			7	19.44	5	13.89	12	33.33			10	27.78	2	5.56	12	33.34		
Toplam	36				19	52.77	17	47.22	35	97.23	1	2.78	24	66.67	12	33.34	35	97.23	1	2.78

**Grafik 3.4:** HUD İle İşletmelerin Ortak Yapısı Arasındaki İlişki



**Grafik 3.4:** (devam) HUD İle İşletmelerin Ortak Yapısı Arasındaki İlişki



Ortak yapısı ile dipnot uyumluluk düzeyi arasındaki ilişkiyi incelediğimiz de; hasılat 1 dipnot uyumluluk düzeyine hepsi uyumluluk göstermiştir. Hasılat 2 de 23 adet olan yerli işletmelerin 12 adeti uyarken 11 adeti uyumsuz çıkmıştır. Karma ortak yapısındaki 12 adet işletmenin 7 tanesi uyarken 5 tanesi uyumsuz çıkmıştır. Bu durum da hasılat 2 dipnot uyumluluk düzeyine yüzdesel olarak karma yapıdaki işletmelerde daha

çok uyum sağlandığı görülmüştür. Aynı şekilde hasılat 3, hasılat 4 ve hasılat 5 dipnot uyumluluk seviyelerinde de durum aynı şekildedir. Karma ortak yapısına sahip işletmelerin dipnot uyum düzeyi yerli işletmelere göre yüzdesel olarak daha yüksektir.

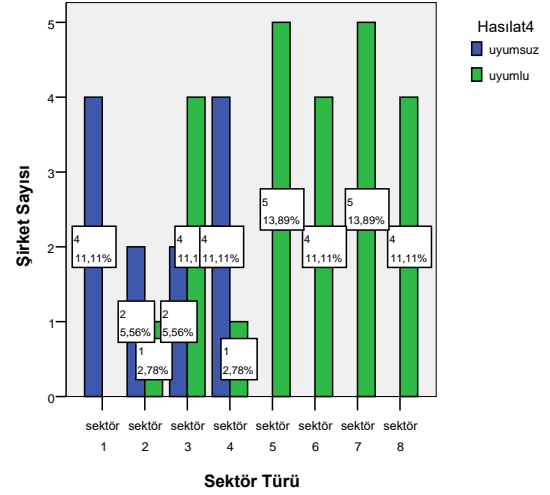
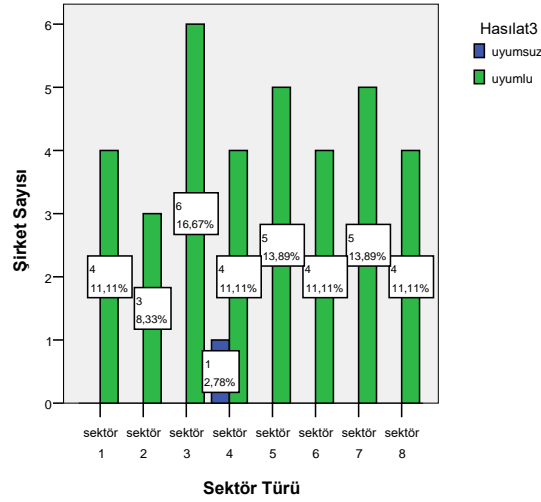
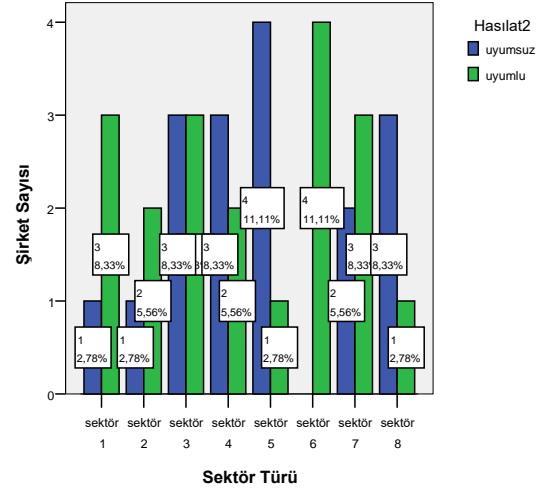
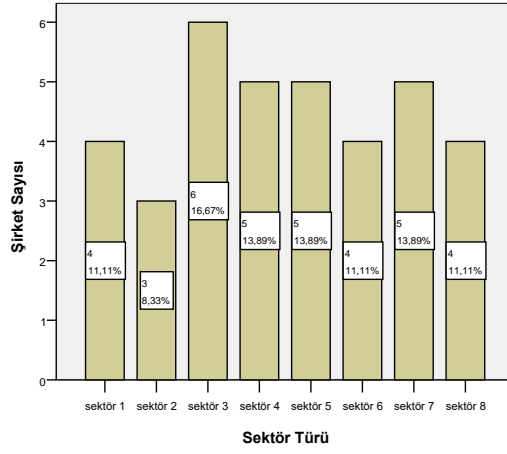
İşletmelerin ortak yapısı ile dipnot uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre  $H_0$  hipotezi doğrulanmıştır. Grafik sonuçlarına göre yabancı ortağı olan karma işletmelerin hasılat dipnot uyum düzeyi yüksek çıkmıştır. Bu da bize yabancı ortaklı işletmelerin dipnot uyum düzeylerine yerli işletmelerden daha fazla uyum sağladıklarını göstermektedir. Bu durum iki değişken arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır. Yerli işletmelerin uyum düzeyleri daha düşüktür.

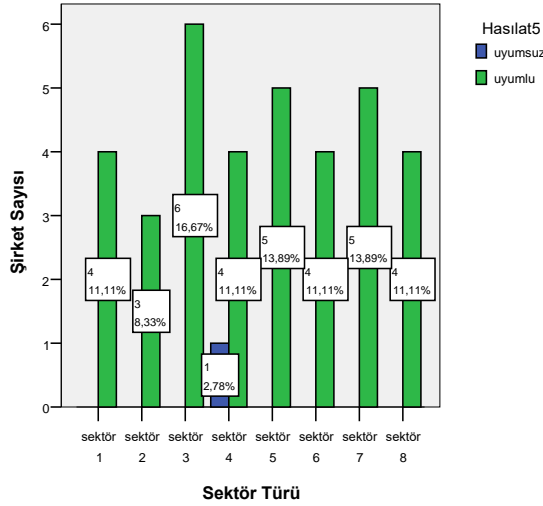
### 3.4.6. Hasılat ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki

**Tablo 3.6:** HUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki

HASILAT	H1				H2				H3				H4				H5			
	Uyumlu		Uyumsuz		Uyumlu		Uyumsuz		Uyumlu		Uyumsuz		Uyumlu		Uyumsuz		Uyumlu		Uyumsuz	
AKTİF BÜYÜKLÜK		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
1.sektör	4	11.11			3	8.33	1	2.78	4	11.11			0		4	11.11	4	11.11		
2.sektör	3	8.33			2	5.56	1	2.78	3	8.33			1	2.78	2	5.56	3	8.33		
3.sektör	6	16.67			3	8.33	3	8.33	6	16.67			4	11.11	2	5.56	6	16.67		
4.sektör	5	13.89			2	5.56	3	8.33	4	11.11	1	2.78	1	3.00	4	11.11	4	11.11	1	2.78
5.sektör	5	13.89			1	2.78	4	11.11	5	13.89			5	13.89	0		5	13.89		
6.sektör	4	11.11			4	11.11	0		4	11.11			4	11.11	0		4	11.11		
7.sektör	5	13.89			3	8.33	2	5.56	5	13.89			5	13.89	0		5	13.89		
8.sektör	4	11.11			1	2.78	3	8.33	4	11.11			4	11.11	0		4	11.11		
<b>Toplam</b>	<b>36</b>				<b>19</b>	<b>52.77</b>	<b>17</b>	<b>47.22</b>	<b>35</b>	<b>97.23</b>	<b>35</b>	<b>97.23</b>	<b>24</b>	<b>66.66</b>	<b>12</b>	<b>33.34</b>	<b>35</b>	<b>97.23</b>	<b>1</b>	<b>2.78</b>

**Grafik 3.5: HUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki**



**Grafik 3.5:(devam) HUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki**

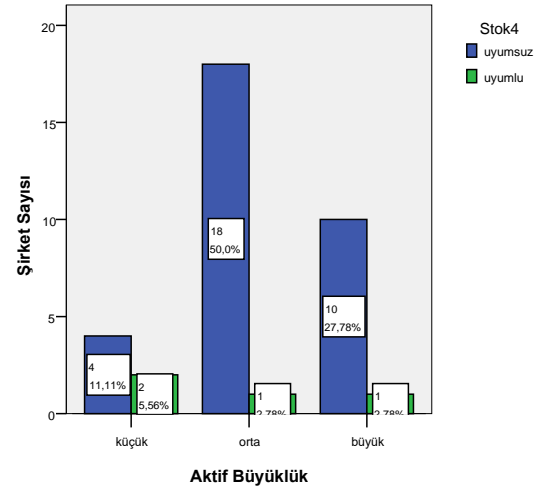
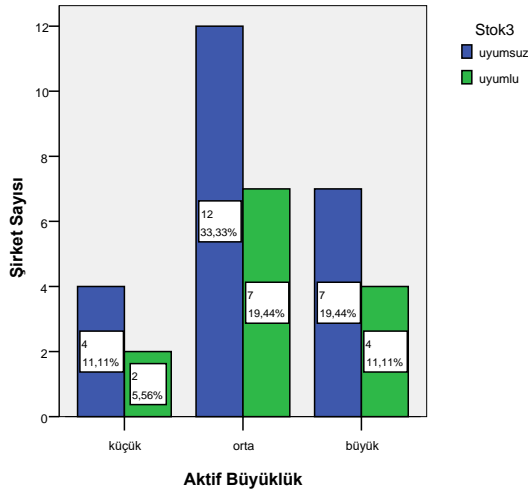
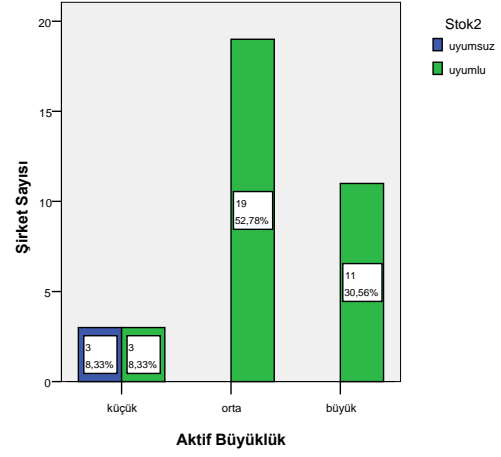
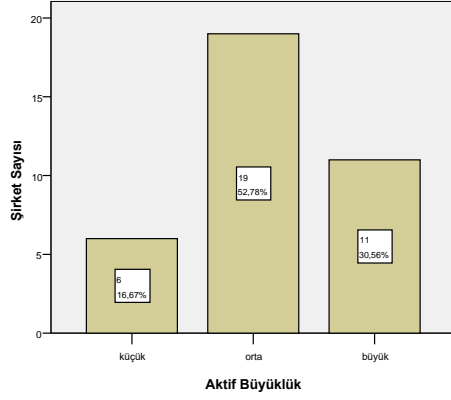
İşletmelerin bulunduğu sektör ile dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkmamıştır. Bu sonuç  $H_1$  hipotezini doğrulamamıştır. Yani grafik sonuçlarına göre aynı sektörde bulunan işletmelerin stok standardı dipnot açıklama uyum düzeyleri farklı çıkmıştır. Bu durum bize sektör ile dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri arasında bir ilişki olmadığını göstermektedir.

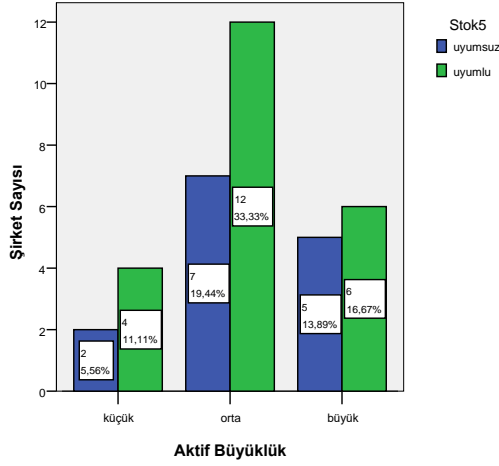
### 3.4.7. Stoklar ile İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki

**Tablo 3.7:** Stoklar Standardına İlişkin Dipnot Açıklama Uyum Düzeyi (SUD) ile İşletmelerin Aktif Büyüklükleri Arasındaki İlişki

STOK	S1		S2		S3		S4		S5			
	Uyumlu	Uyumsuz	Uyumlu	Uyumsuz	Uyumlu	Uyumsuz	Uyumlu	Uyumsuz	Uyumlu	Uyumsuz		
AKTİF BÜYÜKLÜK		%		%		%		%		%		
Küçük	6	16.67	3	8.33	3	8.33	2	5.56	4	11.11	2	5.56
Orta	19	52.78	19	52.78	7	19.44	12	33.33	1	2.78	18	50.00
Büyük	11	30.56	11	30.56	4	11.11	7	19.44	1	2.78	10	27.78
Toplam	36		33	91.67	3	8.33	13	36.11	23	63.88	4	11.11
											32	88.89
											22	61.11
											14	38.89

**Grafik 3.6: SUD ile İşletmelerin Aktif Büyüklükleri Arasındaki İlişki**



**Grafik 3.6:** (devam) SUD ile İşletmelerin Aktif Büyüklükleri Arasındaki İlişki

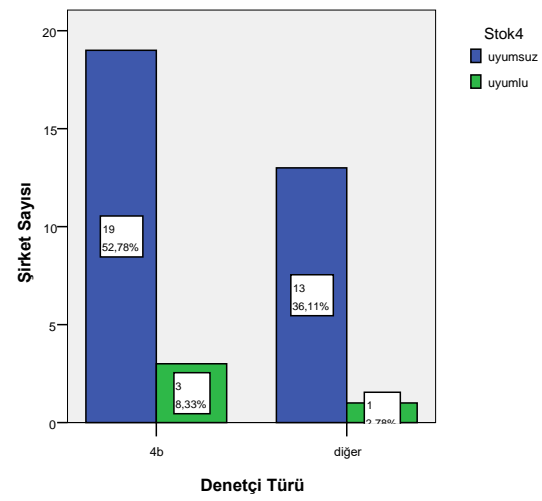
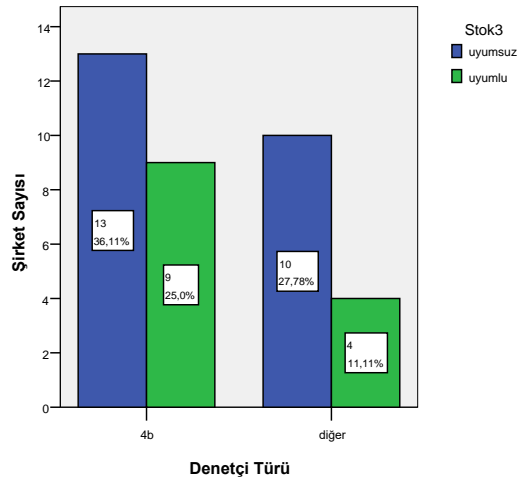
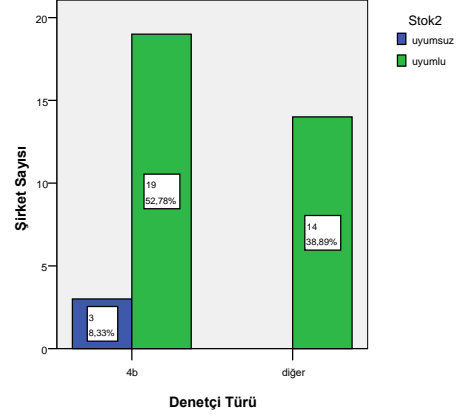
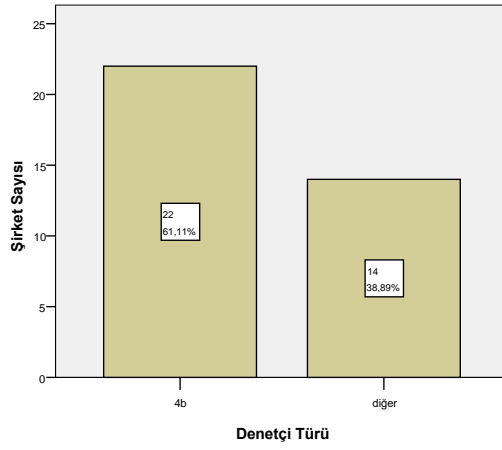
İşletmelerin aktif büyüklüğü ile dipnot uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre  $H_0$  hipotezi doğrulanmıştır. Yani işletmelerin aktif büyüklüğü arttıkça işletmelerin dipnot uyum düzeyi artmıştır. Grafiğe baktığımızda aktif büyüklük arttıkça işletmelerin stok standardı uyum düzeyleri artmıştır.

### 3.4.8. Stoklar ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki

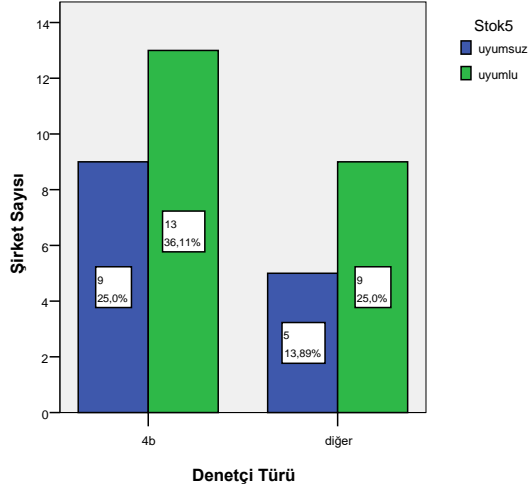
**Tablo 3.8:** SUD ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki

STOK	S1		S2				S3				S4				S5					
	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%				
4 büyük	22	61.11			19	52.78	3	8.33	9	25.00	13	36.11	3	8.33	19	52.78	13	36.11	9	25.00
Diğerleri	14	38.89			14	38.89			4	11.11	10	27.78	1	2.78	13	36.11	9	25.00	5	13.89
Toplam	36				33	91.67	3	8.33	13	36.11	23	63.88	4	11.11	32	88.89	22	61.11	14	38.89

**Grafik 3.7: SUD ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki**





**Grafik 3.7:** (devam) SUD ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki

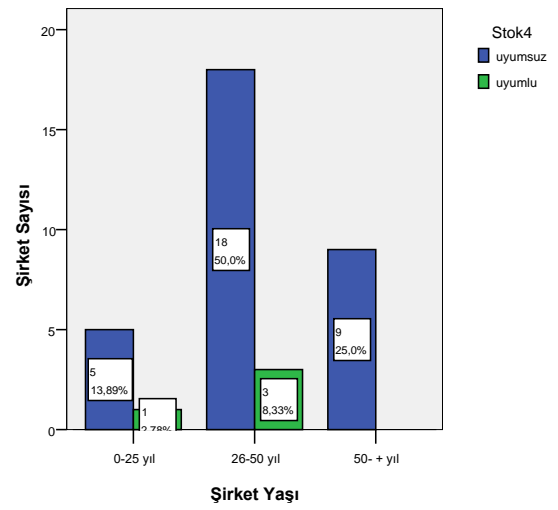
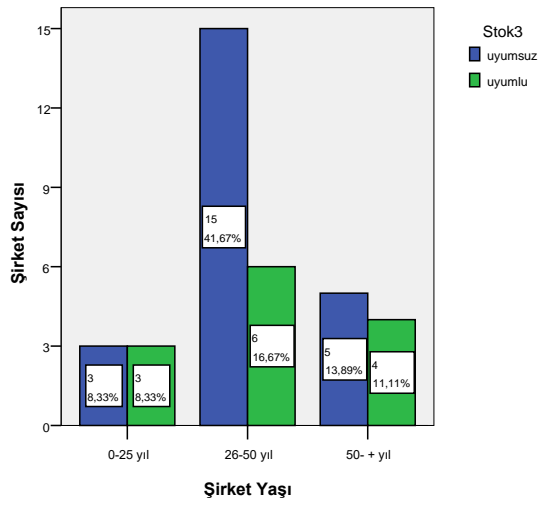
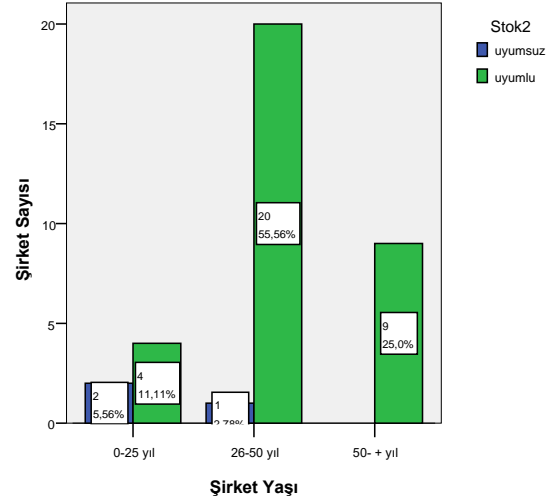
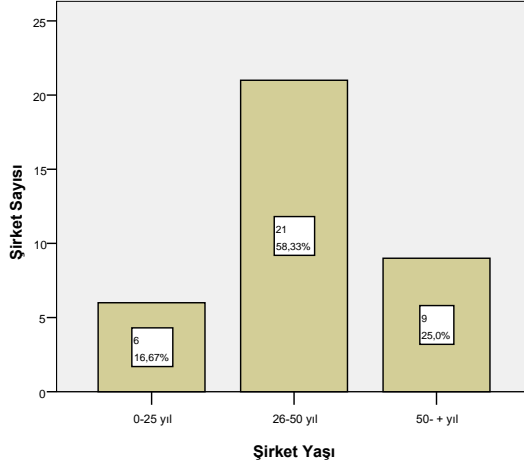
İşletmelerin denetçi türü ile dipnot uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki karşımıza çıkmaktadır. Bu sonuçlara göre  $H_0$  hipotezi doğrulanmıştır. Yani işletmeler büyüdükçe dört büyük dediğimiz işletmeleri tercih etmişlerdir. Küçük olan işletmeler arasında dört büyük denetçi firmasıyla çalışan çok azdır. Bu durum da işletme büyüdükçe dört büyük denetçi firmasıyla çalışıyor algısını doğurmaktadır ya da büyük denetçi firmaları büyük işletmeleri seçiyor düşüncesini ortaya koymaktadır. Grafikte, stok standardı dipnot uyum düzeyi ile denetçi türü arasında anlamlı bir ilişki ortaya çıkmıştır.

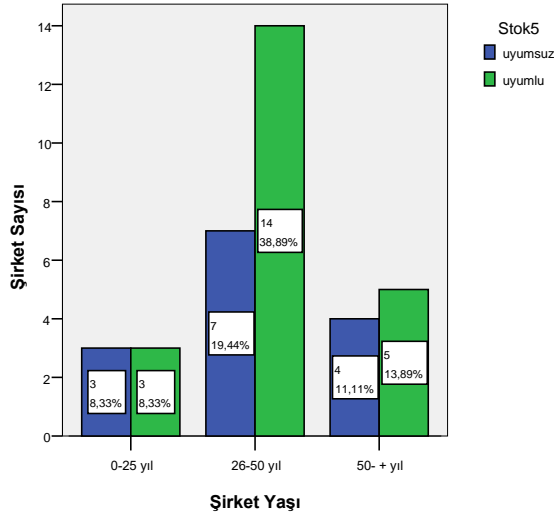
### 3.4.9. Stoklar ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki

**Tablo 3.9:** SUD ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki

STOK	S1		S2				S3				S4				S5					
	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	Uyumlu	%	Uyumsuz	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%		
0-25	6	16.67			4	11.11	2	5.56	3	8.33	3	8.33	1	2.78	5	13.89	3	8.33	3	8.33
26-50	21	58.33			20	55.56	1	2.78	6	16.67	15	41.67	3	8.33	18	50.00	14	38.89	7	19.44
50+	9	25.00			9	25.00	0		4	11.11	5	13.89	0		9	25.00	5	13.89	4	11.11
<b>Toplam</b>	<b>36</b>				<b>33</b>	<b>91.67</b>	<b>3</b>	<b>8.33</b>	<b>13</b>	<b>36.11</b>	<b>23</b>	<b>63.88</b>	<b>4</b>	<b>11.11</b>	<b>32</b>	<b>88.89</b>	<b>22</b>	<b>61.11</b>	<b>14</b>	<b>38.89</b>

**Grafik 3.8: SUD ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki**



**Grafik 3.8:** (devam) SUD ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki

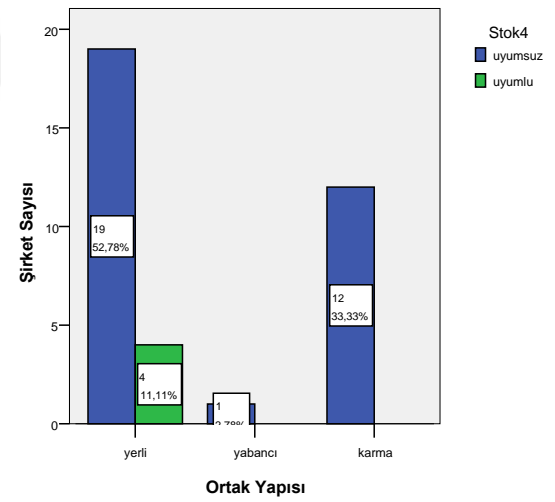
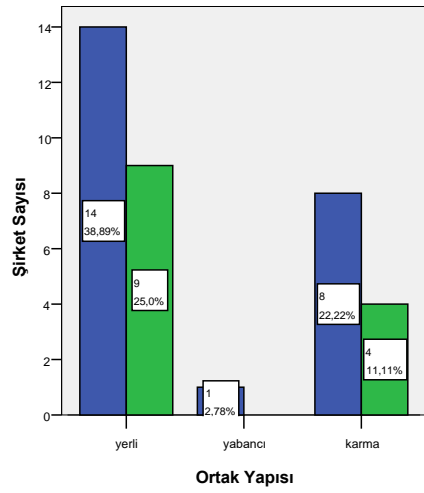
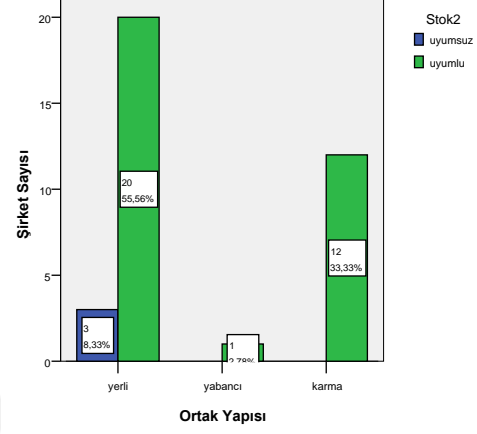
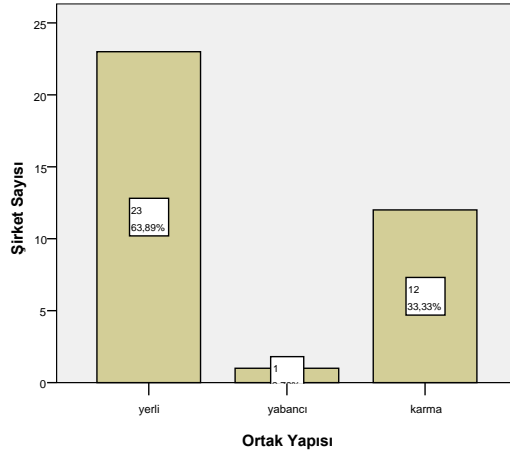
İşletmelerin yaşı ile dipnot uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre  $H_0$  hipotezi doğrulanmıştır. Grafiğe baktığımızda işletmelerin yaşı büyüdükçe yani kurumsallaştıkça stok standardı uyum düzeyi artmıştır. Bu da bize gösteriyor ki, işletmeler büyüdükçe standartlara daha çok uymakta ve küçük işletmelere göre bilgilerini daha çok paylaşmaktadırlar.

### 3.4.10. Stoklar ile İşletmelerin Ortaklık Yapısı Arasındaki İlişki

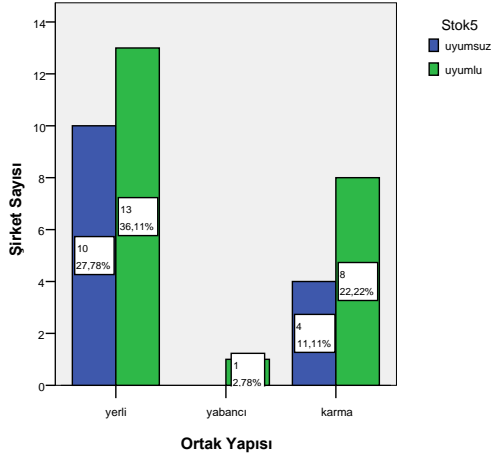
**Tablo 3.10:** SUD ile İşletmelerin Ortaklık Yapısı Arasındaki İlişki

STOK	S1				S2				S3				S4				S5			
	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%
Yerli	23	63.89			20	55.56	3	8.33	9	25.00	14	38.89	4	11.11	19	52.78	13	36.11	10	27.78
Yabancı	1	2.78			1	2.78	0		0		1	2.78	0		1	2.78	1	2.78	0	
Karma	12	33.33			12	33.33	0		4	11.11	8	22.22	0		12	33.33	8	22.22	4	11.11
Toplam	36				33	91.67	3	8.33	13	36.11	23	63.88	4	11.11	32	88.89	22	61.11	14	38.89

**Grafik 3.9: SUD ile İşletmelerin Ortaklık Yapısı Arasındaki İlişki**



**Grafik 3.9:** (devam) SUD ile İşletmelerin Ortaklık Yapısı Arasındaki İlişki



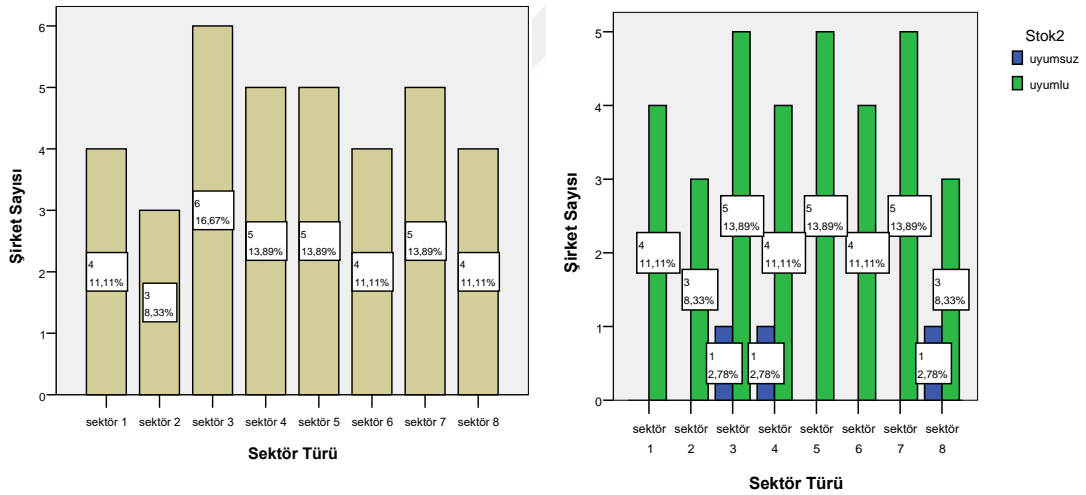
İşletmelerin Aktif büyüklüğü ile dipnot uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre  $H_0$  hipotezi doğrulanmıştır. Grafik sonuçlarına göre yabancı ortağı olan karma işletmelerin stok standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi yüksek çıkmıştır. Bu da bize yabancı ortaklı işletmelerin dipnot uyumluluk düzeylerine yerli işletmelerden daha fazla uyduklarını göstermektedir. Bu durum da araların da pozitif yönlü bir ilişki vardır. Yerli işletmelerin uyum düzeyleri daha düşüktür.

### 3.4.11. Stok ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki

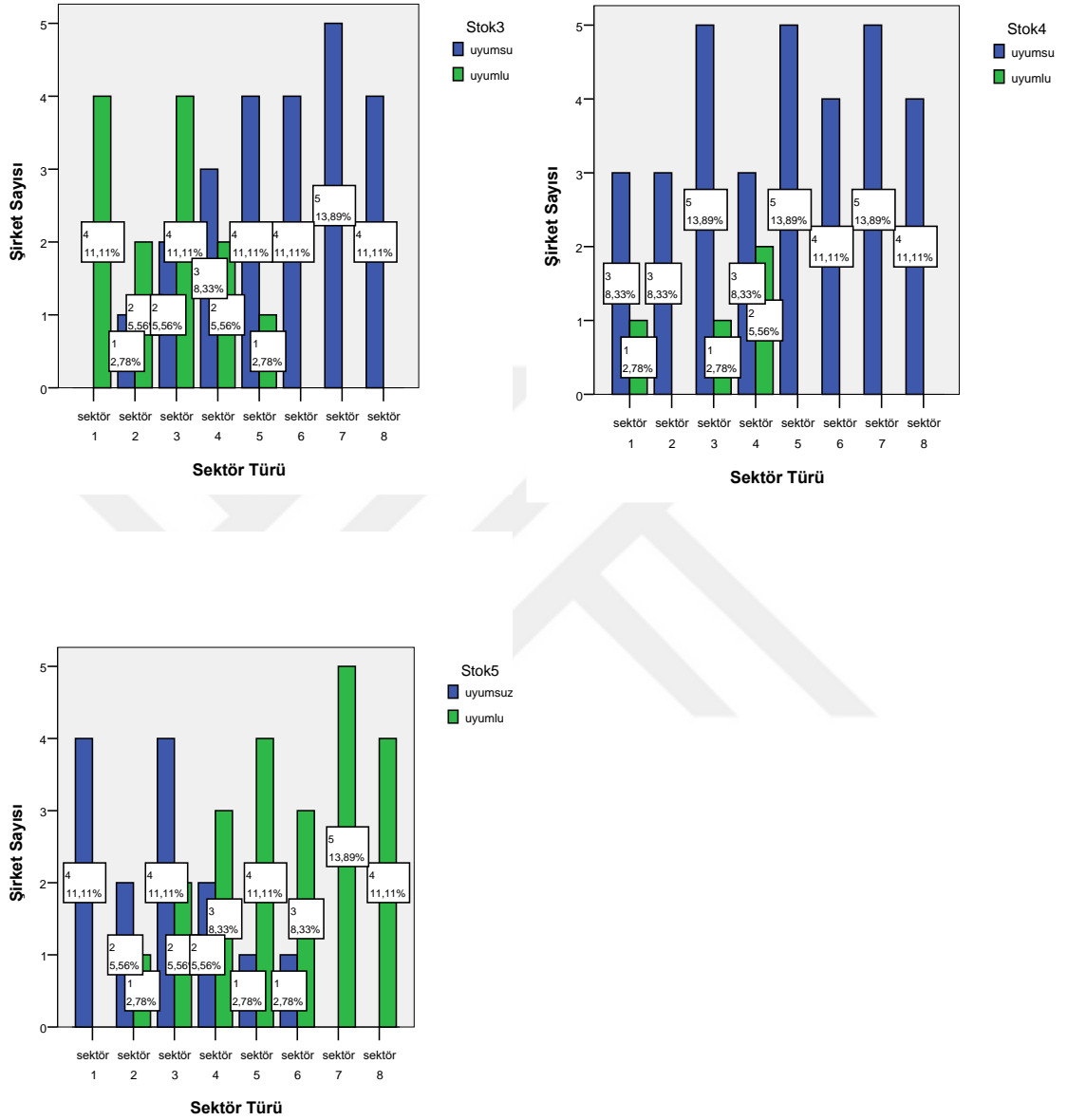
**Tablo 3.11: SUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki**

STOK	S1				S2				S3				S4				S5			
	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%
1.sektör	4	11.11			4	11.11			4	11.11	0		1	2.78	3	8.33	0		4	11.11
2.sektör	3	8.33			3	8.33			2	5.56	1	2.78	0		3	8.33	1	2.78	2	5.56
3.sektör	6	16.67			5	13.89	1	2.78	4	11.11	2	5.56	1	2.78	5	13.89	2	5.56	4	11.11
4.sektör	5	13.89			4	11.11	1	2.78	2	5.56	3	8.33	2	5.56	3	8.33	3	8.33	2	5.56
5.sektör	5	13.89			5	13.89			1	2.78	4	11.11	0		5	13.89	4	11.11	1	2.78
6.sektör	4	11.11			4	11.11			0		4	11.11	0		4	11.11	3	8.33	1	2.78
7.sektör	5	13.89			5	13.89			0		5	13.89	0		5	13.89	5	13.89	0	
8.sektör	4	11.11			3	8.33	1	2.78	0		4	11.11	0		4	11.11	4	11.11	0	
<b>Toplam</b>	<b>36</b>				<b>33</b>	<b>91.67</b>	<b>3</b>	<b>8.33</b>	<b>13</b>	<b>36.11</b>	<b>23</b>	<b>63.88</b>	<b>4</b>	<b>11.11</b>	<b>32</b>	<b>88.89</b>	<b>22</b>	<b>61.11</b>	<b>14</b>	<b>38.89</b>

**Grafik 3.10: SUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki**



**Grafik 3.10:** (devam) SUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki



İşletmelerin bulunduğu sektör ile dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkmıştır. Bu sonuç  $H_0$  hipotezini doğrulamamıştır.  $H_1$  hipotezini doğrulamıştır. Yani grafik sonuçlarına göre aynı sektörde bulunan işletmelerin stok standardı dipnot açıklama uyum düzeyleri farklı çıkmıştır. Bu durum bize sektör ile dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri arasında bir ilişki olmadığını göstermektedir.

SUD 1 Dipnot açıklama gereği işletmelerin toplam kayıtlı stok sayısını göstermektedir. Bu durumda tüm işletmeler de uyumlu çıkması işletmelerin optimum düzeyde stok bulundurmalarından kaynaklanmaktadır.

SUD 2 Dipnot açıklama gereği dönem içinde gider kaydedilen stokların miktarını göstermektedir. Bu gerekliliğinin her işletmede farklılık göstermesi olağan karşılanır. Bu durum her işletmede söz konusu olmayabilir.

SUD 3 Dipnot açıklama gereği TMS 2.34 uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların miktarını göstermektedir. Her işletmede gider kaydedilerek kayıttan düşülen stok olmayabilir, bu durumda işletmeler arasında uyum düzeyi farklı sonuçlar doğurabilir.

SUD 4 Dipnot açıklama gereği TMS 2.34 uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptalini göstermektedir. Bu dipnot her işletmede olmadığından uyum düzeyi her işletmede farklı sonuçlar doğurmuştur.

SUD 5 Dipnot açıklama gereği TMS 2.34 uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşen stokların iptaline neden olan olaylar ve koşullar ve yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri olarak adlandırılmıştır. Bu durumda her işletmede bu standart olmadığı için farklı sonuçlarla karşılaşmaktayız.

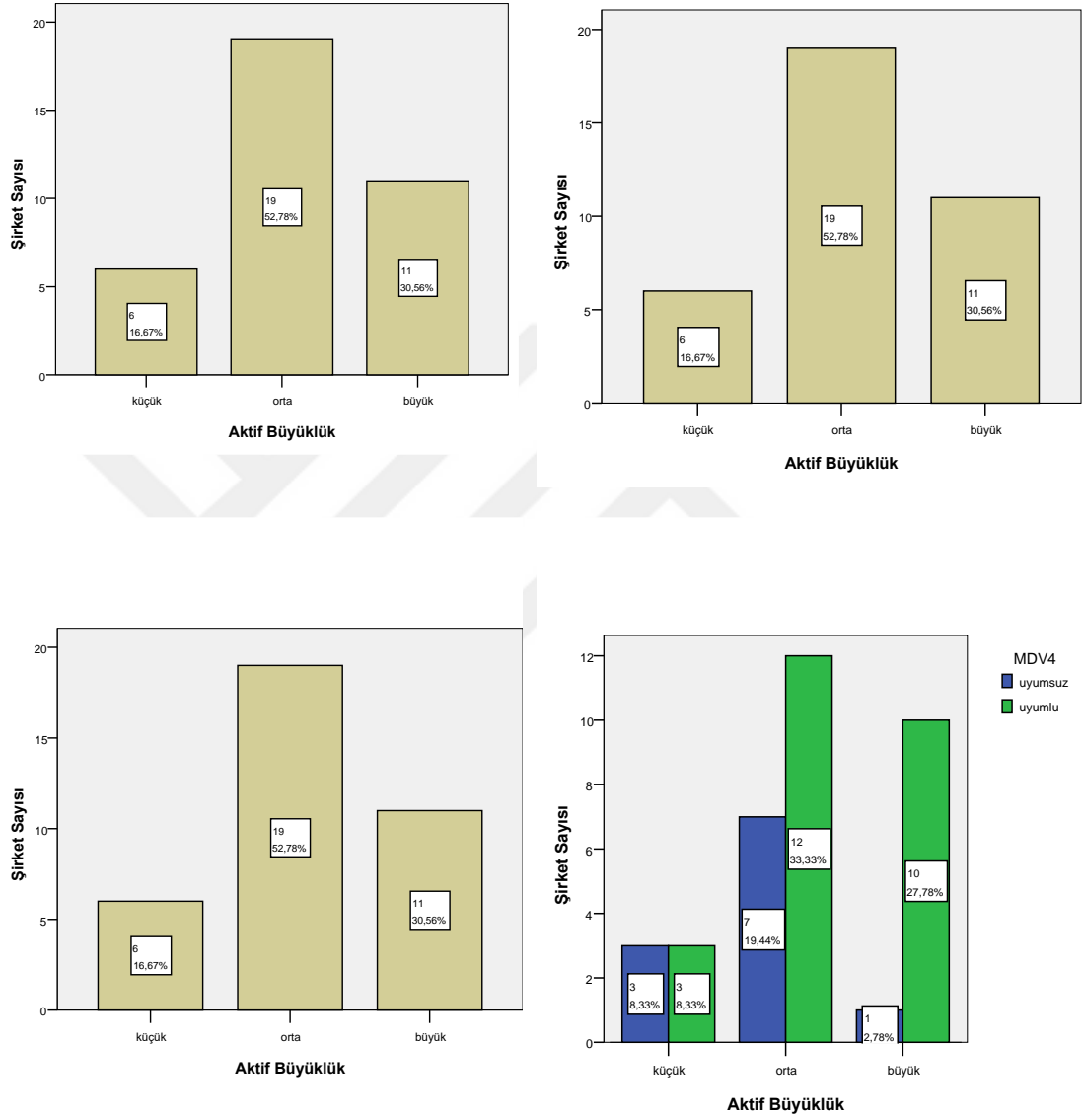


### 3.4.12. Maddi Duran Varlıklar ile İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki

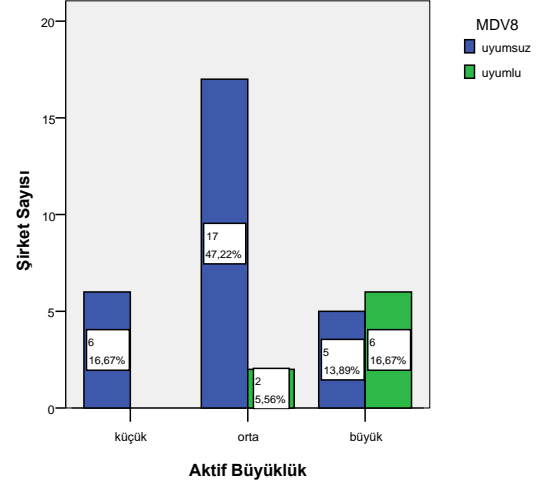
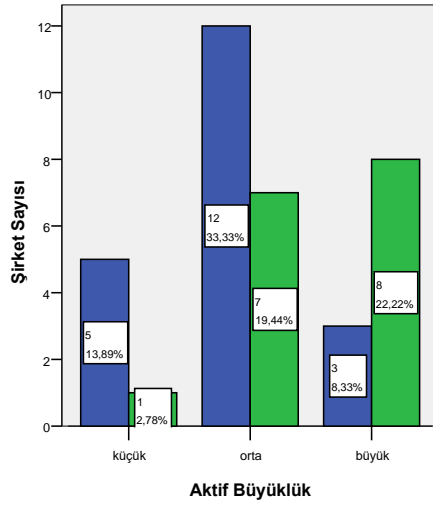
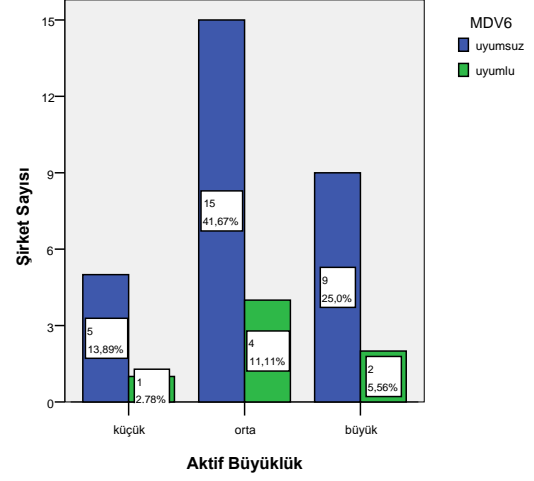
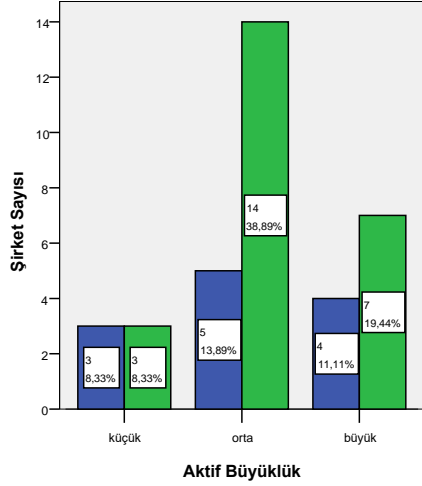
**Tablo 3.12:** Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Dipnot Açıklama Uyum Düzeyi (MUD) ile İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki

MDV	MDV1				MDV2				MDV3				MDV4				MDV5			
	Uyuml u	%	Uyumsuz	%	Uyuml u	%	Uyumsuz	%	Uyuml u	%	Uyumsuz	%	Uyuml u	%	Uyumsuz	%	Uyuml u	%	Uyumsuz	%
<b>Küçük</b>	6	16.67			6	16.67			6	16.67			3	8.33	3	8.33	3	8.33	3	8.33
<b>Orta</b>	19	52.78			19	52.78			19	52.78			12	33.33	7	19.44	14	38.89	5	13.89
<b>Büyük</b>	11	30.56			11	30.56			11	30.56			10	27.78	1	2.78	7	19.44	4	11.11
<b>Toplam</b>	36				36				36				25	69.44	11	30.56	24	66.66	12	33.33
	MDV6				MDV7				MDV8				MDV9				MDV10			
<b>Küçük</b>	6	16.67			6	16.67			6	16.67			3	8.33	3	8.33	3	8.33	3	8.33
<b>Orta</b>	19	52.78			19	52.78			19	52.78			12	33.33	7	19.44	14	38.89	5	13.89
<b>Büyük</b>	11	30.56			11	30.56			11	30.56			10	27.78	1	2.78	7	19.44	4	11.11
<b>Toplam</b>	36				36				36				25	69.44	11	30.56	24	66.66	12	33.33
	MDV11				MDV12				MDV13				MDV14							
<b>Küçük</b>	6	16.67			6	16.67			6	16.67			3	8.33	3	8.33				
<b>Orta</b>	19	52.78			19	52.78			19	52.78			12	33.33	7	19.44				
<b>Büyük</b>	11	30.56			11	30.56			11	30.56			10	27.78	1	2.78				
<b>Toplam</b>	36				36				36				25	69.44	11	30.56				

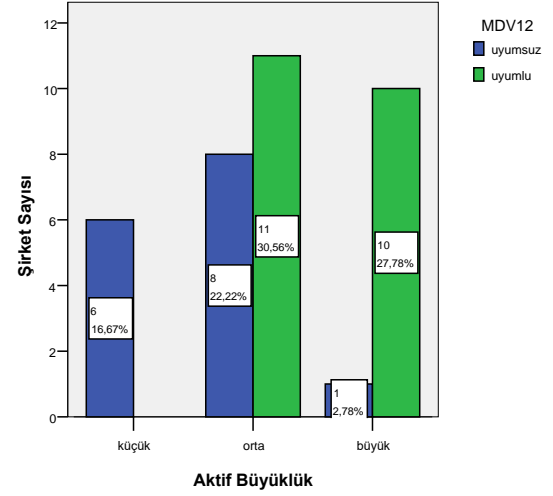
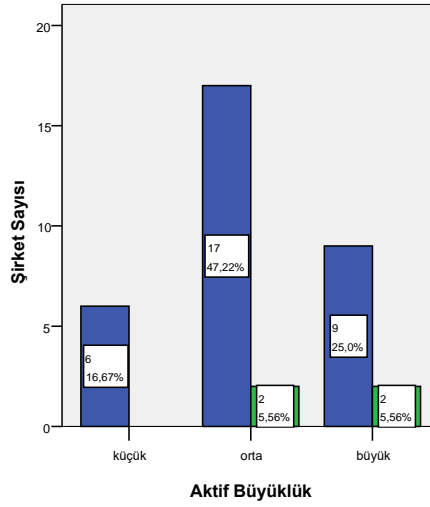
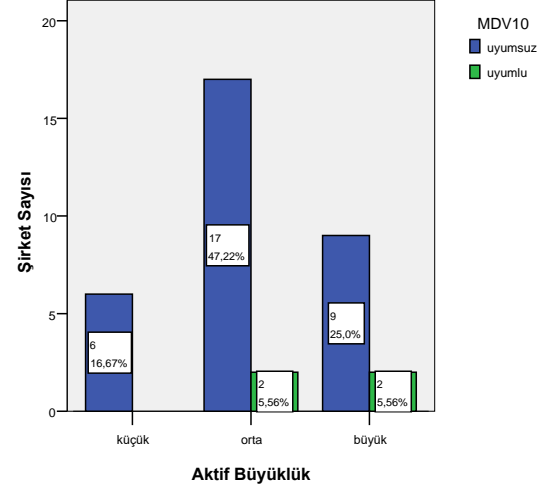
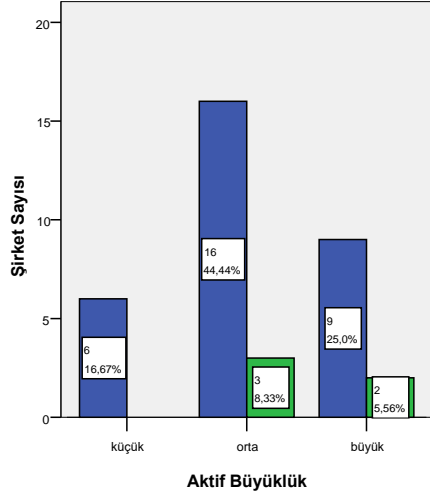
**Grafik 3.11: MUD ile İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki**

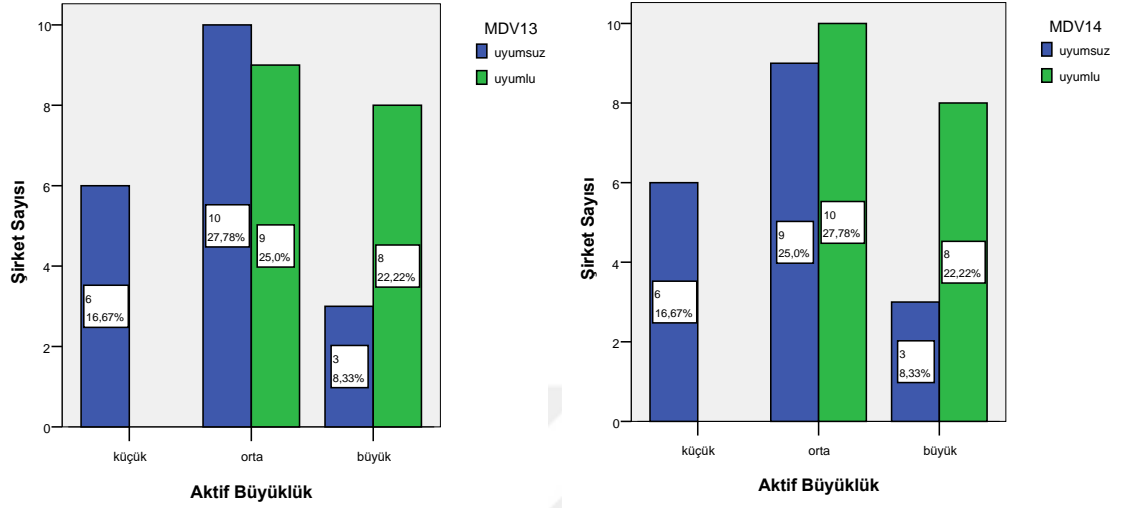


**Grafik 3.11:** (devam) MUD ile İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki



**Grafik 3.11:** (devam) MUD ile İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki



**Grafik 3.11:** (devam) MUD ile İşletmelerin Aktif Büyüklüğü Arasındaki İlişki

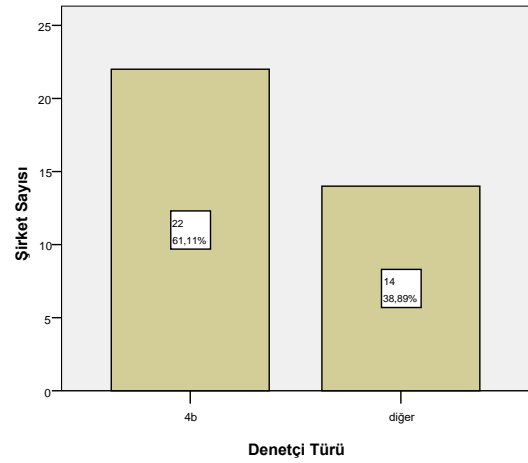
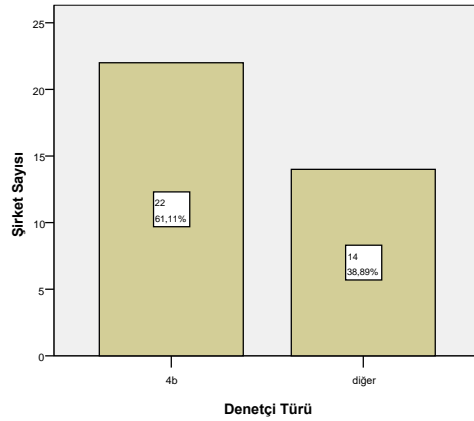
İşletmelerin aktif büyüklüğü ile dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre  $H_0$  hipotezi doğrulanmıştır. Yani işletmelerin aktif büyüklüğü arttıkça işletmelerin dipnot uyum düzeyi artmıştır. Grafik 11'i incelediğimiz de maddi duran varlık standardı uyum düzeyini işletmelerin aktif büyüklüğü etkilemektedir. Aktif büyüklüğü orta ve büyük çıkan farklı sektörlerdeki her bir işletmenin uyum düzeyi de yüksek çıkarken aktif büyüklüğü küçük olan işletmelerin uyum düzeyi düşük çıkmıştır. Bu durum bize işletmelerin büyüdükçe uyum düzeylerinin arttığını göstermektedir.

### 3.4.13. Maddi Duran Varlık ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki

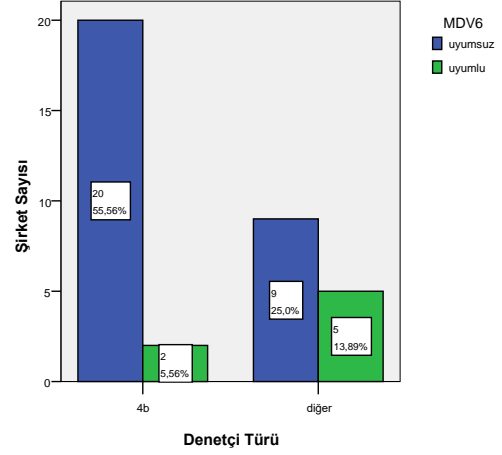
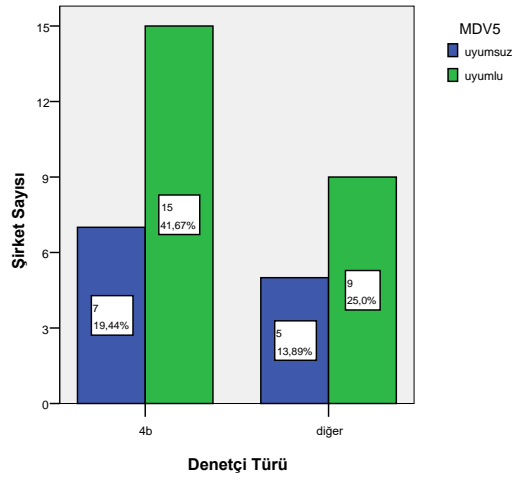
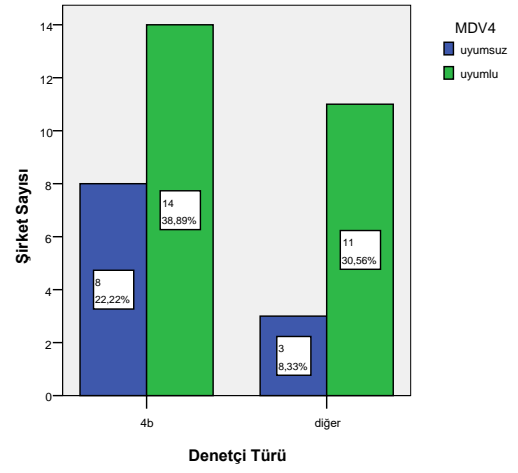
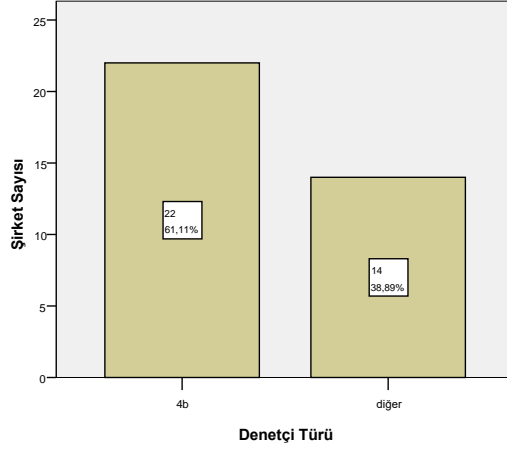
**Tablo 3.13:** MUD ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki

MDV	MDV1				MDV2				MDV3				MDV4				MDV5					
	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%		
4 büyük	22	61.11			22	61.11			22	61.11			14	38.89	8	22.22	15	41.67	7	19.44		
Diğerleri	14	38.89			14	38.89			14	38.89			11	30.56	3	8.33	9	25.00	5	13.89		
Toplam	36				36				36				25	69.44	11	30.56	24	66.66	12	33.33		
	MDV6				MDV7				MDV8				MDV9				MDV10					
4 büyük	2	5.56	20	55.56	7	19.44	15	41.67	3	8.33	19	52.78	3	8.33	19	52.78	1	2.78	21	58.33		
Diğerleri	5	13.89	9	25.00	9	25.00	5	13.89	5	13.89	9	25.00	2	5.56	12	33.33	3	8.33	11	30.56		
Toplam	7	19.44	29	80.56	16	44.44	20	55.56	8	22.22	28	77.78	5	13.89	31	86.11	4	11.11	32	88.89		
	MDV11				MDV12				MDV13				MDV14									
4 büyük	1	2.78	21	58.33	10	27.78	12	33.33	9	25.00	13	36.11	9	25.00	13	36.11						
Diğerleri	3	8.33	11	30.56	11	30.56	3	8.33	8	22.22	6	16.67	8	22.22	5	13.89						
Toplam	4	11.11	32	88.89	21	58.33	15	41.67	17	47.22	19	52.78	18	50.00	18	50.00						

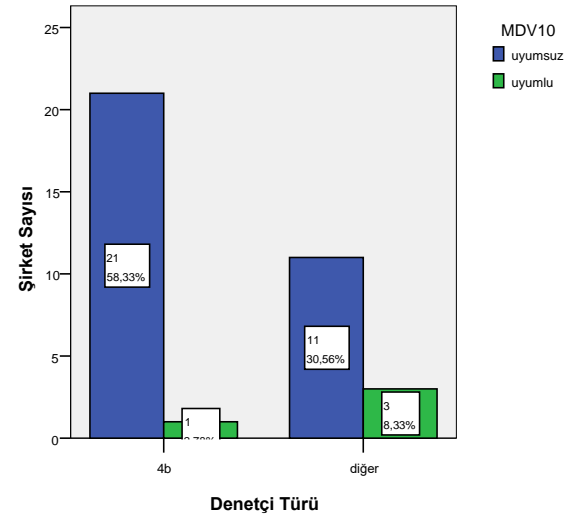
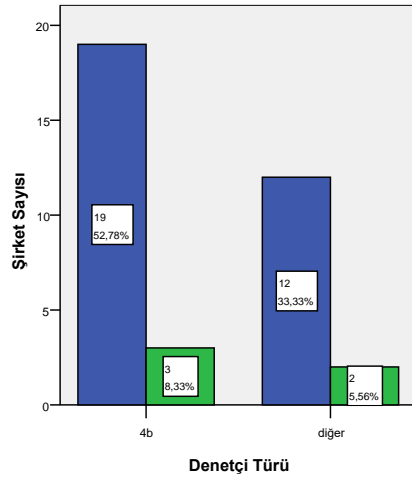
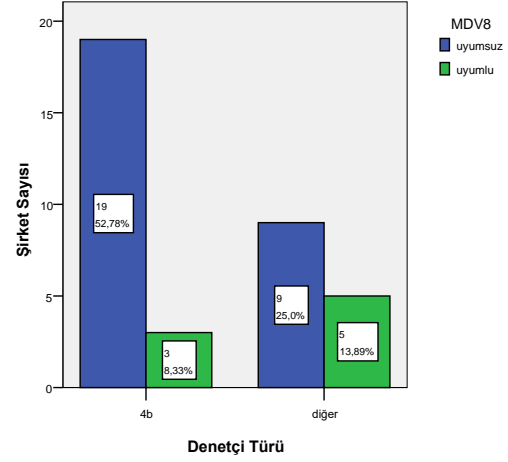
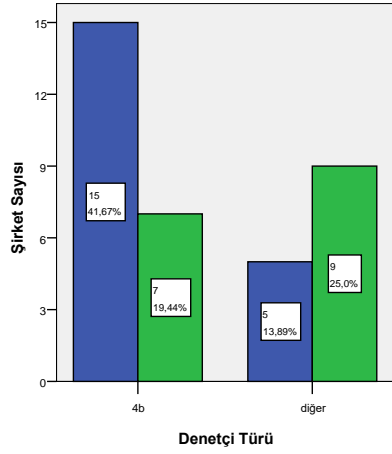
**Grafik 3.12:** MUD ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki



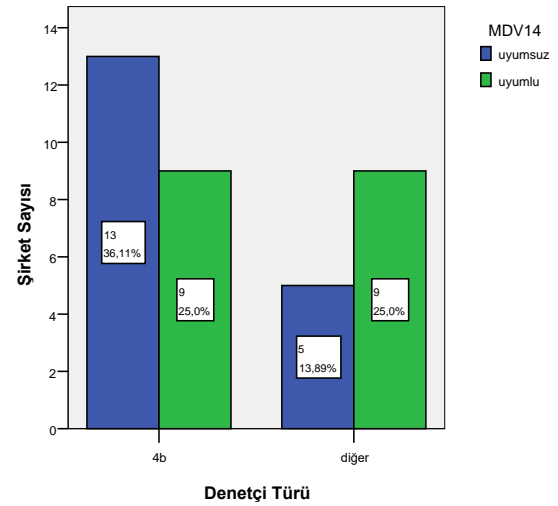
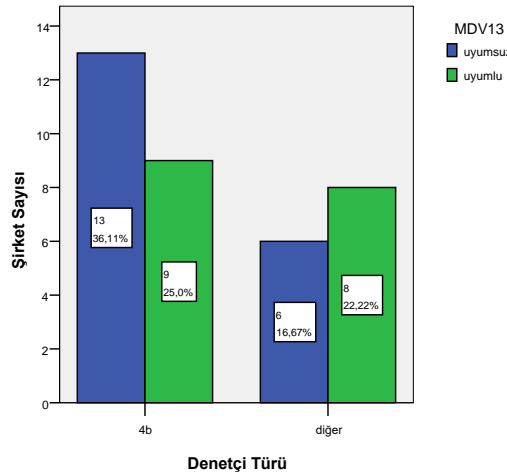
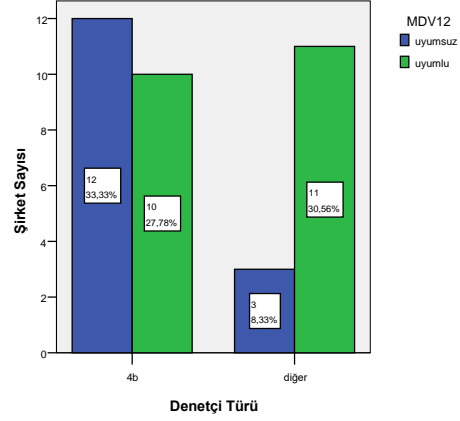
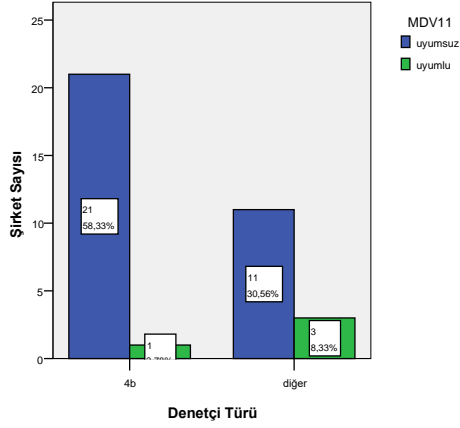
**Grafik 3.12:** (devam) MUD ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki



**Grafik 3.12:** (devam) MUD ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki





**Grafik 3.12:** (devam) MUD ile İşletmelerin Denetçi Türü Arasındaki İlişki

İşletmelerin denetçi türü ile dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki ortaya çıkmaktadır. Bu sonuçlara göre,  $H_0$  hipotezi doğrulanmıştır. Yani işletmeler büyüdükçe, dört büyük dediğimiz denetim şirketlerini tercih etmişlerdir. Küçük işletmelerin arasında da bu dört büyük denetim firmasıyla çalışanlar bulunmaktadır ancak büyük işletmelere göre sayıları oldukça azdır. Bu durum da işletme büyüdükçe dört büyük denetçilerle çalışıyor algısını ortaya çıkarmaktadır ya da büyük denetim şirketleri büyük işletmelerle çalışıyor

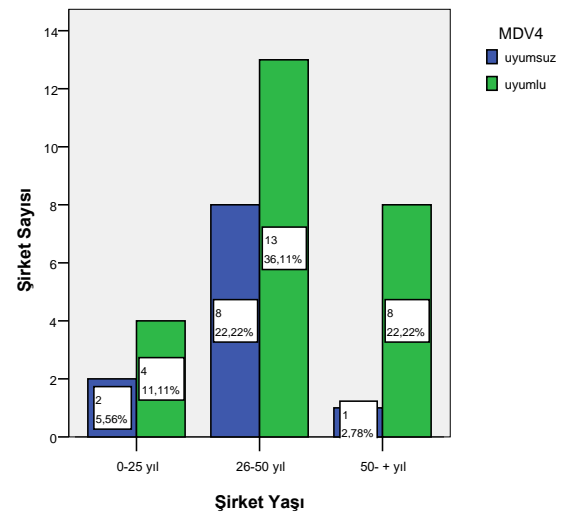
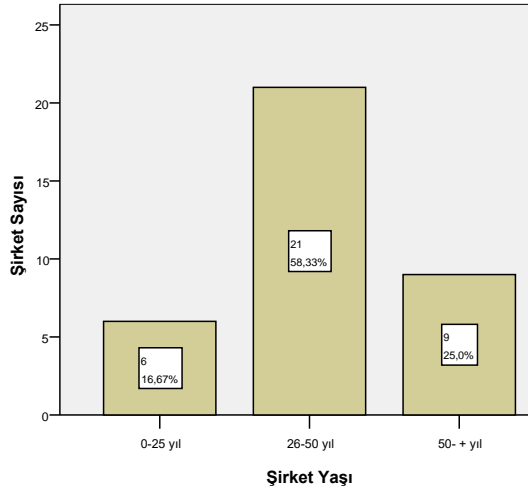
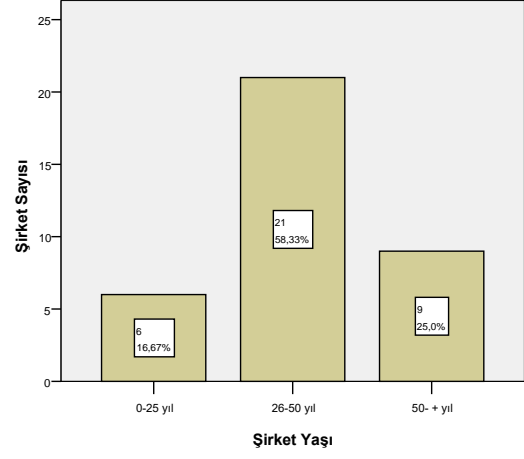
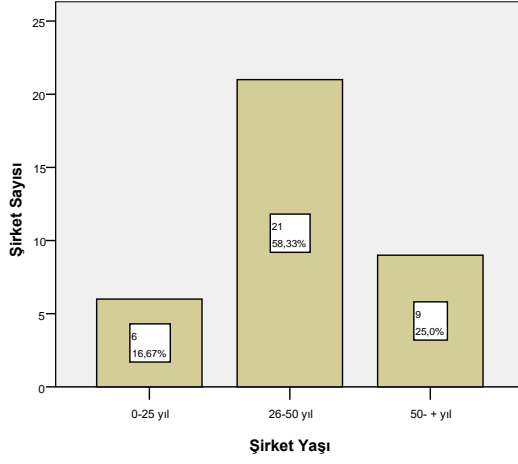
sonucuna da varabiliriz. Grafiğe baktığımız da maddi duran varlık standardı dipnot uyum düzeyi ile denetçi türü arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

### 3.4.14. Maddi Duran Varlık ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki

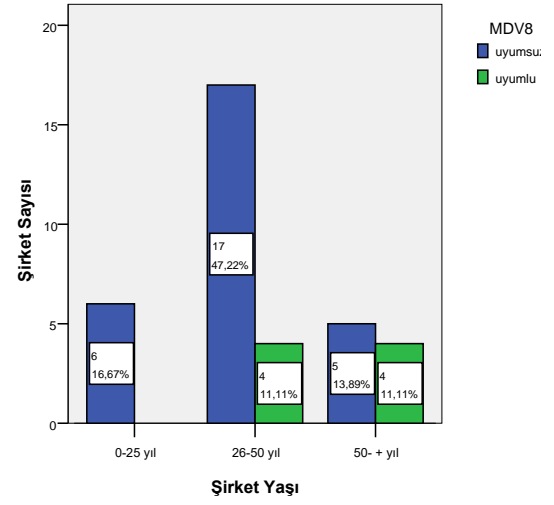
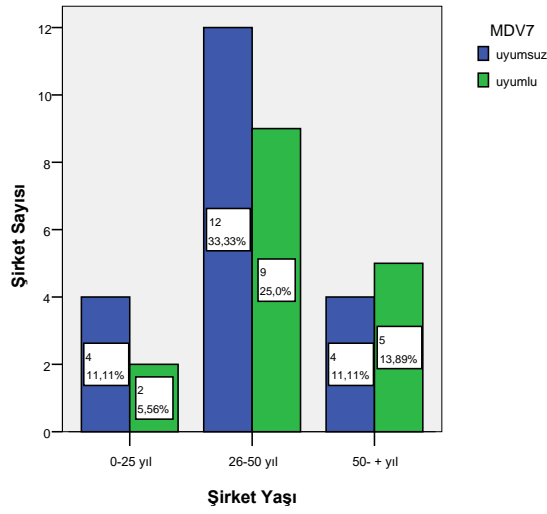
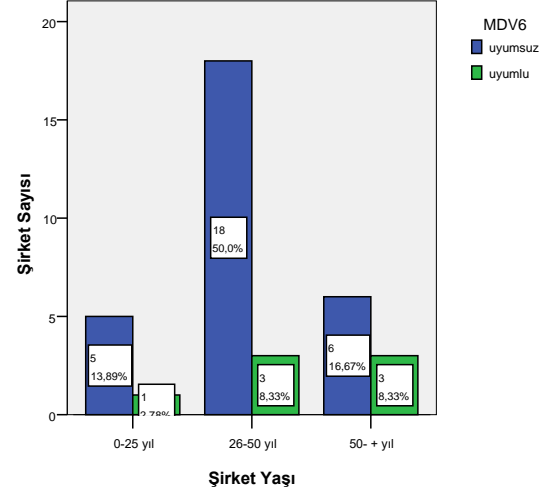
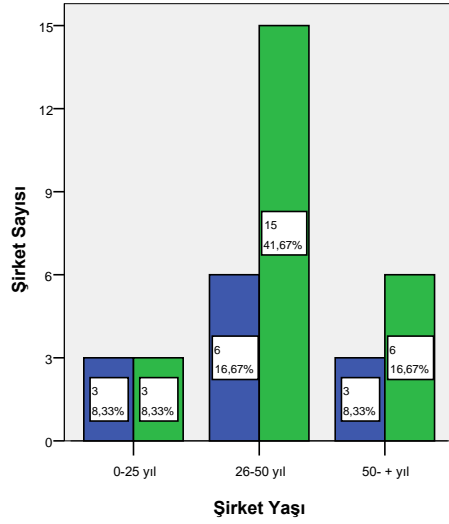
**Tablo 3.14:** MUD ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki

MDV	MDV1				MDV2				MDV3				MDV4				MDV5			
	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%
0-25	6	16.67			6	16.67			6	16.67			4	11.11	2	5.56	3	8.33	3	8.33
26-50	21	58.33			21	58.33			21	58.33			13	36.11	8	22.22	15	41.67	6	16.67
50+	9	25.00			9	25.00			9	25.00			8	22.22	1	2.78	6	16.67	3	8.33
<b>Toplam</b>	<b>36</b>				<b>36</b>				<b>36</b>				<b>25</b>	<b>69.44</b>	<b>11</b>	<b>30.56</b>	<b>24</b>	<b>66.66</b>	<b>12</b>	<b>33.33</b>
	MDV6				MDV7				MDV8				MDV9				MDV10			
0-25	1	2.78	5	13.89	2	5.56	4	11.11	0		6	16.67	0		6	16.67	0		6	16.67
26-50	3	8.33	18	50.00	9	25.00	12	33.33	4	11.11	17	47.22	4	11.11	17	47.22	3	8.33	18	50.00
50+	3	8.33	6	16.67	5	13.89	4	11.11	4	11.11	5	13.89	1	2.78	8	22.22	1	2.78	8	22.22
<b>Toplam</b>	<b>7</b>	<b>19.44</b>	<b>29</b>	<b>80.56</b>	<b>16</b>	<b>44.44</b>	<b>20</b>	<b>55.56</b>	<b>8</b>	<b>22.22</b>	<b>28</b>	<b>77.78</b>	<b>5</b>	<b>13.89</b>	<b>31</b>	<b>86.11</b>	<b>4</b>	<b>11.11</b>	<b>32</b>	<b>88.89</b>
	MDV11				MDV12				MDV13				MDV14							
0-25	1	2.78	5	13.89	0		6	16.67	1	2.78	5	13.89	1	%2.78	5	13.89				
26-50	3	8.33	18	50.00	14	38.89	7	19.44	9	25.00	12	33.33	11	%30.56	10	27.78				
50+	0		9	25.00	7	19.44	2	5.56	7	9.44	2	5.56	6	%16.67	3	8.33				
<b>Toplam</b>	<b>4</b>	<b>11.11</b>	<b>32</b>	<b>88.89</b>	<b>21</b>	<b>58.33</b>	<b>15</b>	<b>41.67</b>	<b>17</b>	<b>47.22</b>	<b>19</b>	<b>%52.78</b>	<b>18</b>	<b>%50.00</b>	<b>18</b>	<b>50.00</b>				

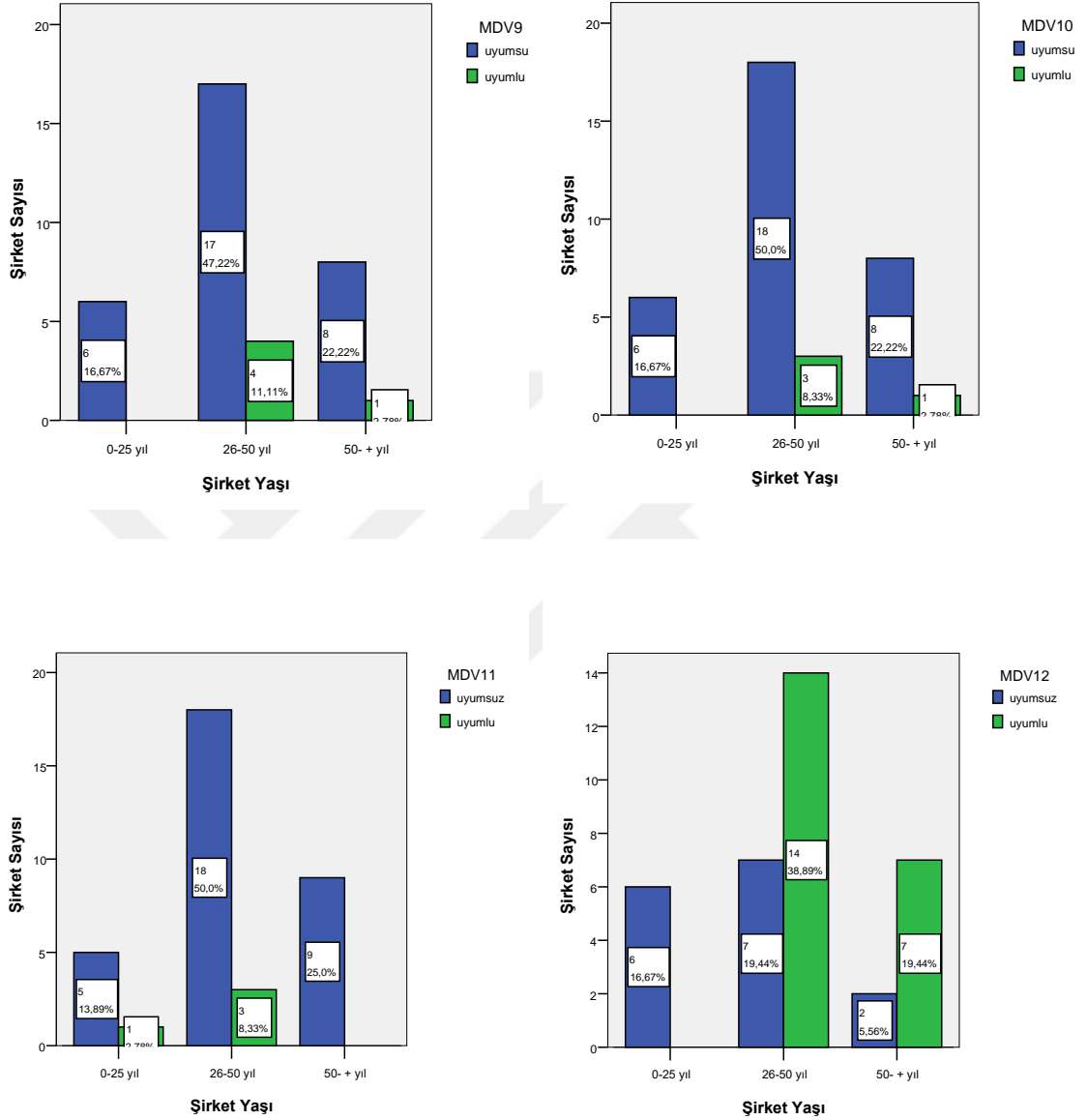
**Grafik 3.13: MUD ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki**



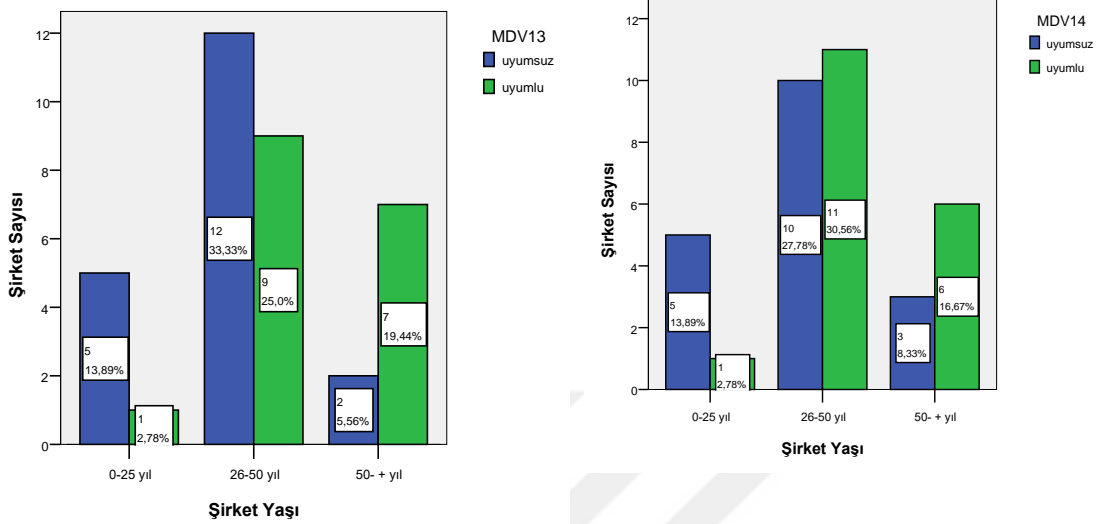
**Grafik 3.13:(devam) MUD ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki**



**Grafik 3.13:(devam) MUD ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki**



**Grafik 3.13:(devam) MUD ile İşletmelerin Yaşı Arasındaki İlişki**



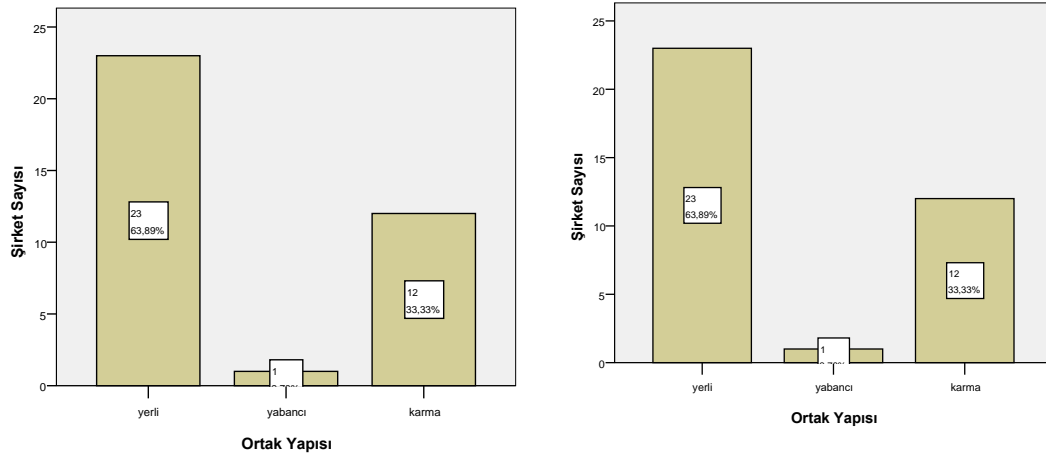
İşletmelerin yaşı ile dipnot uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre  $H_0$  hipotezi doğrulanmıştır. Grafiğe baktığımız da işletmelerin yaşı büyüdükçe yani kurumsallaştıkça maddi duran varlık standardı uyum düzeyi artmıştır. Bu da bize gösteriyor ki işletmeler büyüdükçe standartlara daha çok uymaktadırlar.

### 3.4.15. Maddi Duran Varlık ile İşletmelerin Ortak Yapısı Arasındaki İlişki

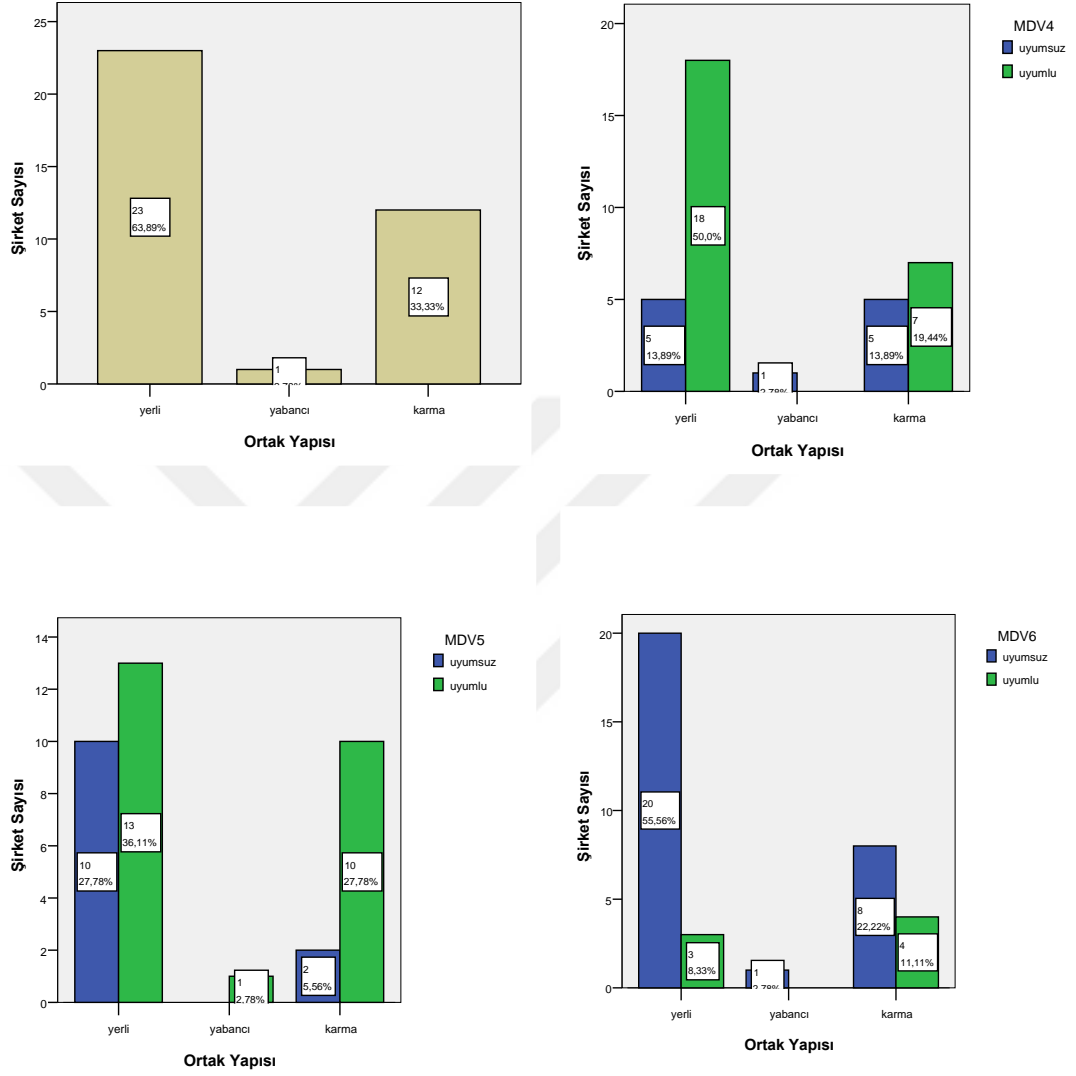
**Tablo 3.15:** MUD ile İşletmelerin Ortaklık Yapısı Arasındaki İlişki

MDV	MDV1				MDV2				MDV3				MDV4				MDV5			
	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%
Yerli	23	63.88			23	63.88			23	63.88			18	50.00	5	13.89	13	36.11	10	27.78
Yabancı	1	2.78			1	2.78			1	2.78			0		1	2.78	1	2.78	0	
Karma	12	33.33			12	33.33			12	33.33			7	19.44	5	13.89	10	27.78	2	5.56
<b>Toplam</b>	<b>36</b>				<b>36</b>				<b>36</b>				<b>25</b>	<b>69.44</b>	<b>11</b>	<b>30.56</b>	<b>24</b>	<b>66.66</b>	<b>12</b>	<b>33.33</b>
	MDV6				MDV7				MDV8				MDV9				MDV10			
Yerli	3	8.33	20	55.56	8	22.22	15	41.67	3	8.33	20		4	11.11	19	52.78	2	5.56	21	58.33
Yabancı	0		1	2.78	1	2.78	0		0		1	2.78	0		1	2.78	0		1	2.78
Karma	4	11.11	8	22.22	7	19.44	5	13.89	5	13.89	7		1	2.78	11	30.56	2	5.56	10	27.78
<b>Toplam</b>	<b>7</b>	<b>19.44</b>	<b>29</b>	<b>80.56</b>	<b>16</b>	<b>44.44</b>	<b>20</b>	<b>55.56</b>	<b>8</b>	<b>22.22</b>	<b>28</b>	<b>77.78</b>	<b>5</b>	<b>13.89</b>	<b>31</b>	<b>86.11</b>	<b>4</b>	<b>11.11</b>	<b>32</b>	<b>88.89</b>
	MDV11				MDV12				MDV13				MDV14							
Yerli	4	11.11	19	52.78	11	30.56	12	33.33	8	22.22	15	41.67	11	30.56	12	33.33				
Yabancı	0		1	2.78	0		1	2.78	0		1	2.78	0		1	2.78				
Karma	0		12	33.33	10	27.78	2	5.56	9	25.00	3	8.33	7	19.44	5	13.89				
<b>Toplam</b>	<b>4</b>	<b>11.11</b>	<b>32</b>	<b>88.89</b>	<b>21</b>	<b>58.33</b>	<b>15</b>	<b>41.67</b>	<b>17</b>	<b>47.22</b>	<b>19</b>	<b>52.78</b>	<b>18</b>	<b>50.00</b>	<b>18</b>	<b>50.00</b>				

**Grafik 3.14:** MUD ile İşletmelerin Ortak Yapısı Arasındaki İlişki

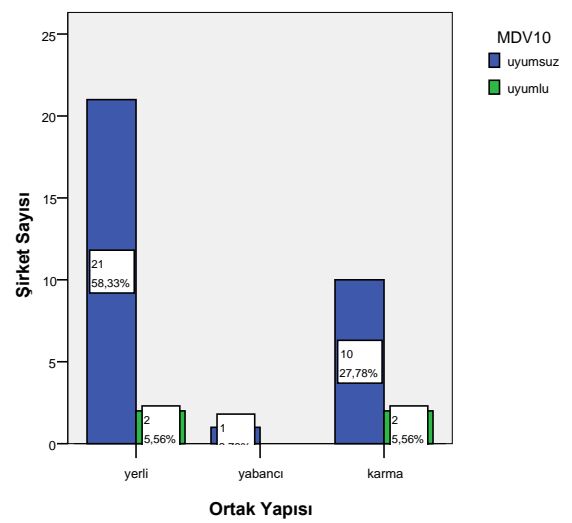
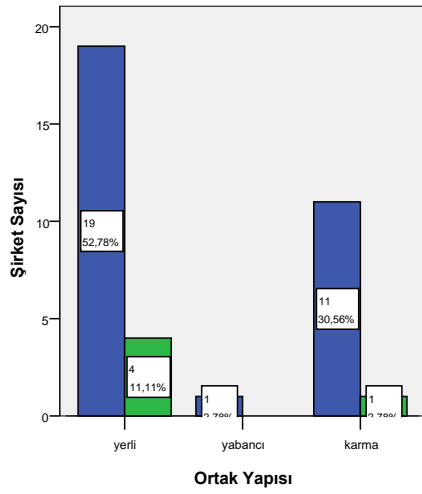
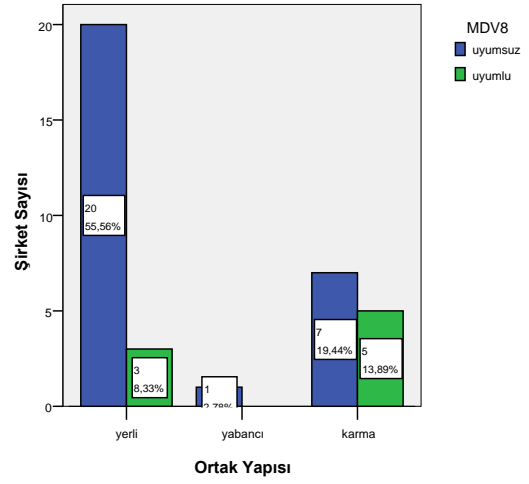
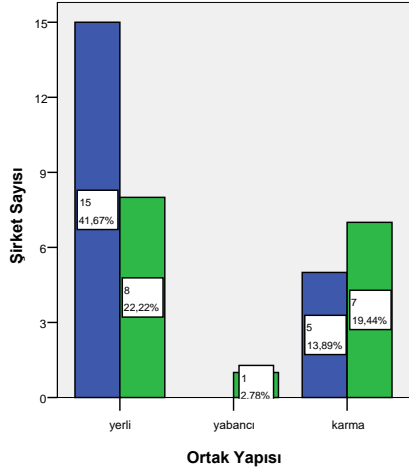


**Grafik 3.14:** (devam) MUD ile İşletmelerin Ortak Yapısı Arasındaki İlişki

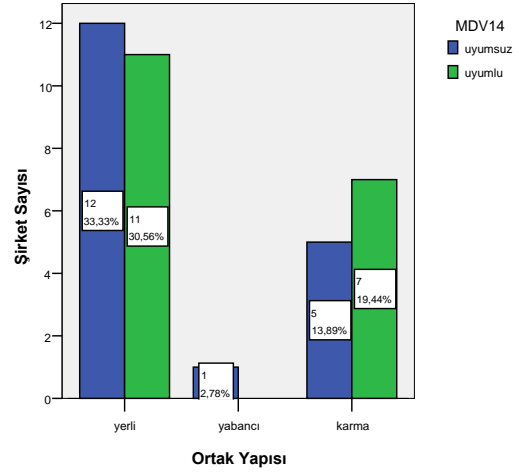
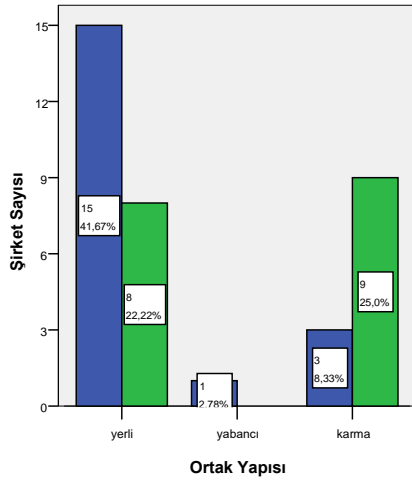
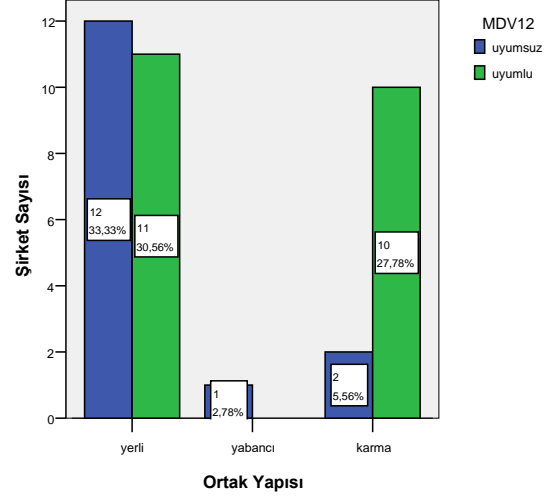
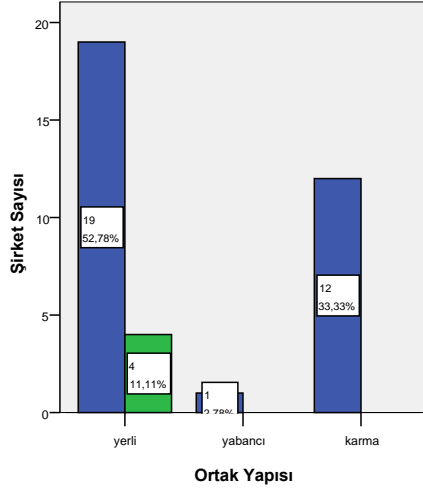




**Grafik 3.14:** (devam) MUD ile İşletmelerin Ortak Yapısı Arasındaki İlişki



**Grafik 3.14:** (devam) MUD ile İşletmelerin Ortak Yapısı Arasındaki İlişki



İşletmelerin Aktif büyüklüğü ile dipnot uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre  $H_0$  hipotezi doğrulanmıştır. Grafik sonuçlarına göre yabancı ortağı olan karma işletmelerin maddi duran varlık standardı dipnot uyum düzeyi yüksek çıkmıştır. Bu da bize yabancı ortaklı işletmelerin dipnot uyum düzeylerine yerli işletmelerden daha fazla uyduklarını

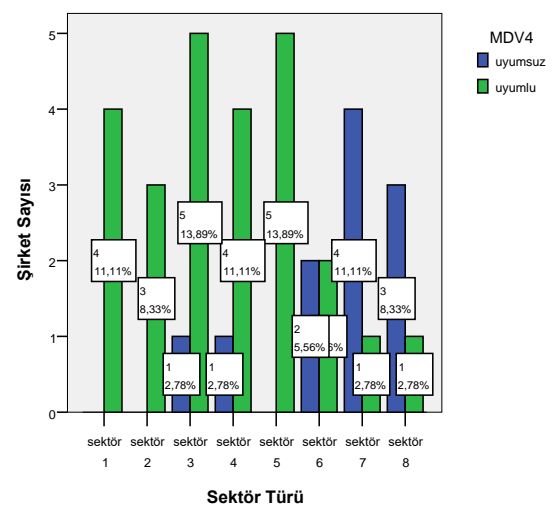
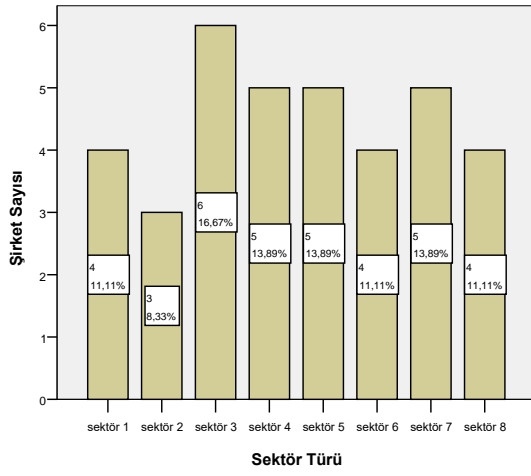
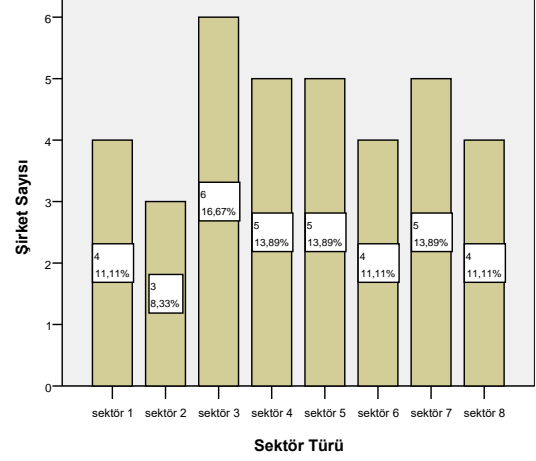
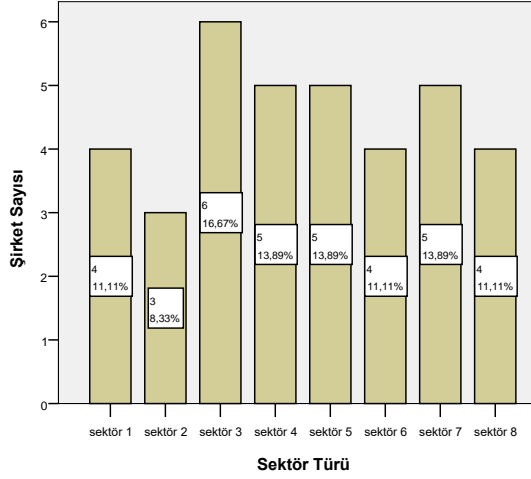
göstermektedir. Bu durum da araları da pozitif yönlü bir ilişki vardır. Yerli işletmelerin uyum düzeyleri daha düşüktür.

### 3.4.16. Maddi Duran Varlık ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki

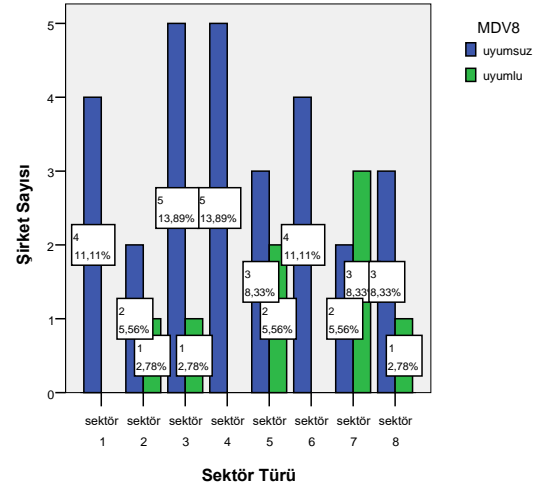
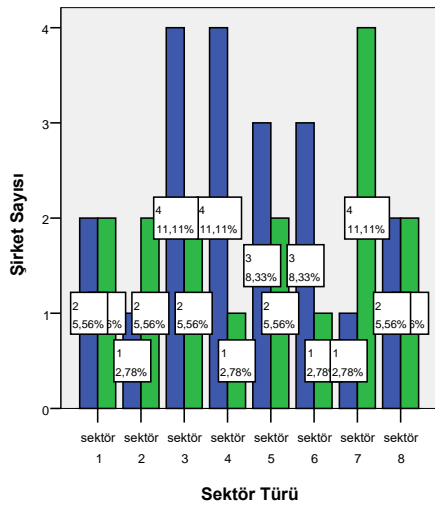
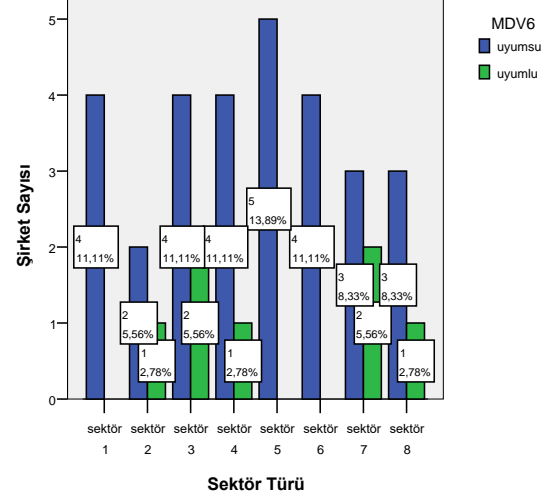
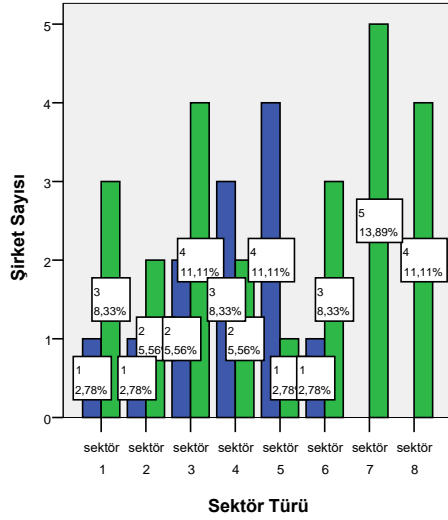
**Tablo 3.16:** MUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki

MDV	MDV1				MDV2				MDV3				MDV4				MDV5			
	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%	Uyumlu	%	Uyumsuz	%
1.sektör	4	11.11			4	11.11			4	11.11			4	11.11	0		3	8.33	1	2.78
2.sektör	3	8.33			3	8.33			3	8.33			3	8.33	0		2	5.56	1	2.78
3.sektör	6	16.67			6	16.67			6	16.67			5	13.89	1	2.78	4	11.11	2	5.56
4.sektör	5	13.89			5	13.89			5	13.89			4	11.11	0		2	5.56	3	8.33
5.sektör	5	13.89			5	13.89			5	13.89			5	13.89	0		1	2.78	4	11.11
6.sektör	4	11.11			4	11.11			4	11.11			2	5.56	2	5.56	3	8.33	1	2.78
7.sektör	5	13.89			5	13.89			5	13.89			1	2.78	4	11.11	5	13.89	0	
8.sektör	4	11.11			4	11.11			4	11.11			1	2.78	3	8.33	4	11.11	0	
<b>Toplam</b>	<b>36</b>				<b>36</b>				<b>36</b>				<b>25</b>	<b>69.44</b>	<b>11</b>	<b>30.56</b>	<b>24</b>	<b>66.66</b>	<b>12</b>	<b>33.33</b>
	<b>MDV6</b>				<b>MDV7</b>				<b>MDV8</b>				<b>MDV9</b>				<b>MDV10</b>			
1.sektör	0		4	11.11	2	5.56	2	5.56	0		4	11.11	2	5.56	2	5.56	0		4	11.11
2.sektör	1	2.78	2	5.56	2	5.56	1	2.78	1	2.78	2	5.56	0		3	8.33	0		3	8.33
3.sektör	2	5.56	4	11.11	2	5.56	4	11.11	1	2.78	5	13.89	0		6	16.67	0		6	16.67
4.sektör	1	2.78	4	11.11	1	2.78	4	11.11	0		5	13.89	2	5.56	3	8.33	2	5.56	3	8.33
5.sektör	0		5	13.89	2	5.56	3	8.33	2	5.56	3	8.33	0		5	13.89	0		5	13.89
6.sektör	0		4	11.11	1	2.78	3	8.33	0		4	11.11	0		4	11.11	0		4	11.11
7.sektör	2	5.56	3	8.33	4	11.11	1	2.78	3	8.33	2	5.56	0		5	13.89	1	2.78	4	11.11
8.sektör	1	2.78	3	8.33	2	5.56	2	5.56	1	2.78	3	8.33	1	2.78	3	8.33	1	2.78	3	8.33
<b>Toplam</b>	<b>7</b>	<b>19.44</b>	<b>29</b>	<b>80.56</b>	<b>16</b>	<b>44.44</b>	<b>20</b>	<b>55.56</b>	<b>8</b>	<b>22.22</b>	<b>28</b>	<b>77.78</b>	<b>5</b>	<b>13.89</b>	<b>31</b>	<b>86.11</b>	<b>4</b>	<b>11.11</b>	<b>32</b>	<b>88.89</b>
	<b>MDV11</b>				<b>MDV12</b>				<b>MDV13</b>				<b>MDV14</b>							
1.sektör	0		4	11.11	2	5.56	2	5.56	2	5.56	2	5.56	2	5.56	2	5.56				
2.sektör	0		3	8.33	2	5.56	1	2.78	2	5.56	1	2.78	2	5.56	1	2.78				
3.sektör	1	2.78	5	13.89	1	2.78	5	13.89	2	5.56	4	11.11	1	2.78	5	13.89				
4.sektör	2	5.56	3	8.33	3	8.33	2	5.56	0		5	13.89	2	5.56	3	8.33				
5.sektör	1	2.78	4	11.11	5	13.89	0		4	11.11	1	2.78	5	13.89	0					
6.sektör	0		4	11.11	2	5.56	2	5.56	2	5.56	2	5.56	2	5.56	2	5.56				
7.sektör	0		5	13.89	4	11.11	1	2.78	3	8.33	2	5.56	3	8.33	2	5.56				
8.sektör	0		4	11.11	2	5.56	2	5.56	2	5.56	2	5.56	1	2.78	3	8.33				
<b>Toplam</b>	<b>4</b>	<b>11.11</b>	<b>32</b>	<b>88.89</b>	<b>21</b>	<b>58.33</b>	<b>15</b>	<b>41.67</b>	<b>17</b>	<b>47.22</b>	<b>19</b>	<b>52.78</b>	<b>18</b>	<b>50.00</b>	<b>18</b>	<b>50.00</b>				

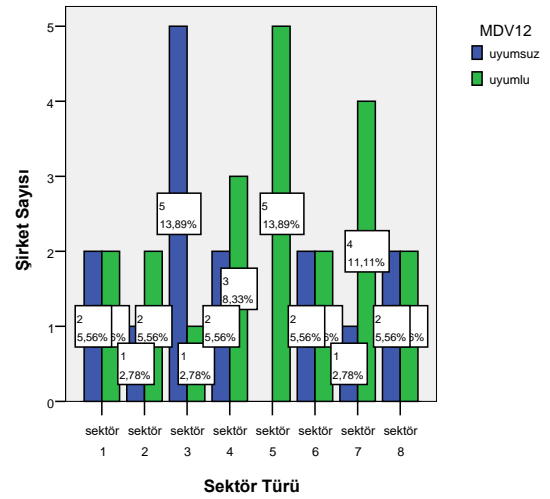
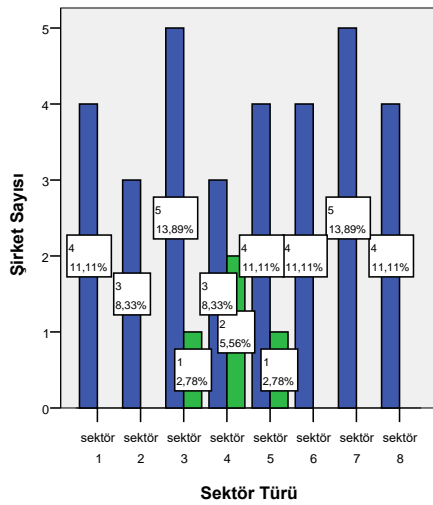
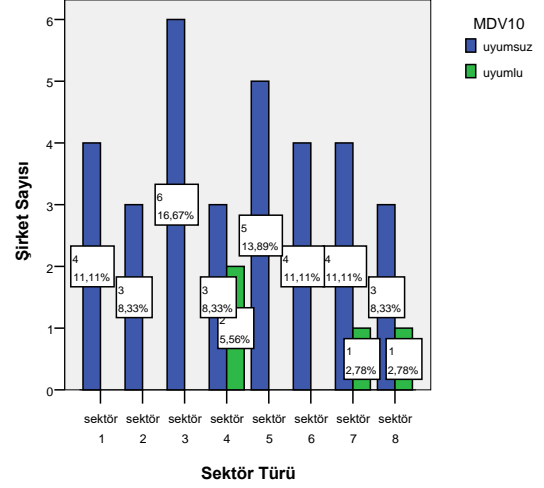
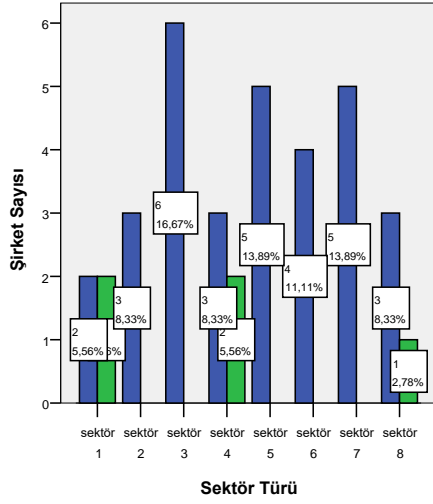
**Grafik 3.15: MUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki**

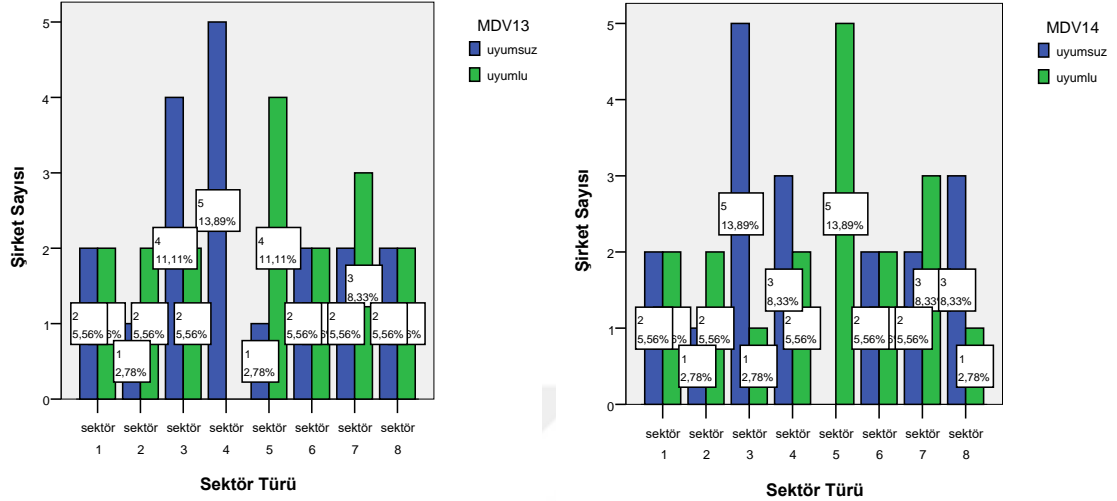


**Grafik 3.15:** (devam) MUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki



**Grafik 3.15:** (devam) MUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki



**Grafik 3.15:** (devam) MUD ile İşletmelerin Sektör Türü Arasındaki İlişki

İşletmelerin Aktif büyüklüğü ile dipnot uyum düzeyinin incelenmesi durumunda istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre  $H_0$  hipotezi doğrulanmıştır. Grafik sonuçlarına göre yabancı ortağı olan karma işletmelerin maddi duran varlık dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi yüksek çıkmıştır. Bu da bize yabancı ortaklı işletmelerin dipnot uyum düzeylerine yerli işletmelerden daha fazla uyduklarını göstermektedir. Bu durum da araları da pozitif yönlü bir ilişki vardır. Yerli işletmelerin uyum düzeyleri daha düşüktür.

Maddi duran varlıkların dipnot açıklama gerekliliklerine baktığımızda;

MUD 1 Maddi duran varlıkların dönem başındaki brüt defter değerini göstermektedir. Bu dipnot tüm işletmelerde bulunmaktadır, bu nedenle tüm işletmelerde bu dipnota uyumluluk düzeyi yüksek çıkmıştır.

MUD 2 Dipnot açıklama gerekliliği ise maddi duran varlıkların dönem sonu brüt defter değerini göstermektedir. Aynı MUD 2 de olduğu gibi varlık olan maddi duran varlığın tüm işletmelerde dönem sonunda bir brüt defter değeri karşımıza çıkmaktadır. Bu durum aynı şekilde uyum düzeyinin yüksek çıkmasına neden olmuştur.

MUD 3 Maddi duran varlıkların dönem başı birikmiş amortisman değerini göstermektedir. İncelemiş olduğumuz işletmelerde üzerinde durduğumuz dipnot yer almaktadır. Bu durumda sonuçlar aynı çıkmaktadır.

MUD 4 Dipnot açıklama gerekliliği dönem sonu birikmiş amortisman tutarını göstermektedir. Araştırmamızda bilgilerine yer verdiğimiz işletmelerde sözü geçen dipnot yer almaktadır. Her işletmenin açıkladığımız dipnota uyumlu çıkmasının nedeni bundan kaynaklanmaktadır.

MUD 5 Dipnot açıklama gerekliliği TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler ve diğer çıkışlar olarak adlandırılmaktadır. Konu edilen dipnot açıklama gereklilikleri uyumluluk düzeyi her işletmede bulunmadığından farklı sonuçların çıkması çok doğal bir durumdur.

MUD 6 İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler diye adlandırılmaktadır. Bu dipnot uyumluluk düzeyi işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir. İşletme birleşmesi olmayabilir ya da birleşme yoluyla elde edilen maddi duran varlık her işletmede olmayabilir. Bu gibi nedenlerle farklılık göstermesi çok olağan karşılanır.

MUD 7 TMS 16.31,39 ve 40 doğrultusunda yapılan yeniden değerlemelerden doğan, artışlar olarak isimlendirilen dipnot açıklama gerekliliği her işletmede farklı sonuçların oluşmasına neden olabilir. Çünkü her işletmede bu uyumluluk düzeyi oluşmayabilir.

MUD 8 Dipnot açıklama gerekliliği TMS 36 uyarınca diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü artışlarından oluşmaktadır. Aynı şekilde bu dipnot açıklama gerekliliği her işletmede farklı sonuçlar doğurabilir.

MUD 9 TMS 36 uyarınca gelir tablosunda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarından oluşmaktadır. Bu açıklama gerekliliği de işletmeler arasında değişkenlik gösterebilir.

MUD 10 TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararlarından oluşmaktadır. İşletmeden işletmeye farklılık gösteren bir uyum düzeyidir.

MUD 11 Dipnot açıklama gerekliliği finansal tabloların, finansal tablolarda kullanılan para biriminde ifade edilmesinden veya yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesinden ortaya çıkan net kur farklarından oluşmaktadır. İşletmeler arasında uyum farklılıkları çok doğaldır.



MUD 12 dipnot açıklama gerekliliği finansal tabloların, finansal tablolarda kullanılan para biriminde ifade edilmesinden veya yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesinden ortaya çıkan net kur farkları ve diğer değişikliklerden oluşmaktadır. Her işletmede bu farklılıklar ve diğer değişiklikler bulunmayabilir. Bu durum da işletmeler arasında farklılıklar göstermesi doğal karşılanır bir durumdur.

MUD 13 kur farkı gelirlerinden oluşmaktadır. Her işletmede maddi duran varlık kur farklı gelirleri olmayabilir. İşletme yerli ortaklı yapıya sahipse ve maddi duran varlıklarını yerli para birimi üzerinden yapıyorsa bu durumda bu dipnot açıklama gerekliliği yer almaz ve işletmeler arasında farklı sonuçların çıkması doğal karşılanır.

MUD 14 Dipnot açıklama gerekliliği kur farkı giderlerinden oluşmaktadır. Aynı kur farklı gelirlerinde olduğu gibi bu durum burada da söz konusudur. Bu durumda işletmeler arasında uyum düzeyleri farklı çıkabilir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde küreselleşme olgusu ile birlikte işletmeler üzerindeki sınırlar kalkmış, artan teknolojilerle birlikte tüm dünya ülkelerinde standartlaşmaya gidilmiştir. Gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan ülkemizde bu tek tip standartlaşmadan etkilenmiş ve uluslararası standartların etkileriyle standartlar çevrilerek Türkiye muhasebe standartları hazırlanmıştır. İşletmelerin finansal performansını olumlu yönde etkileyen muhasebe standartlarında rekabet yarışında dünya ülkeleri arasında Türkiye’de yerini almıştır.

Yapılan çalışmalarla ülkemizdeki işletmelerin yapısına uygun Türkiye muhasebe standartları oluşturulmuş ve Borsa İstanbul’da işlem gören tüm işletmelerin bu standartlara uyma zorunluluğu getirilmiştir.

Yapmış olduğumuz çalışmada stok, hasılat ve maddi duran varlık standartları dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri incelenmiştir. Borsa İstanbul’da işlem gören 8 farklı sektörde yer alan 36 adet işletmenin saymış olduğumuz standartların dipnot uyum düzeyleri incelenmiştir. Çalışmamızda dipnot uyum düzeylerinin işletmelerin aktif büyüklüğü, denetçi türü, yaşı, içinde bulunduğu sektör, işletmenin ortak yapısı arasında olumlu ya da olumsuz bir ilişki olup olmadığı incelenmiştir. Genel olarak yapılan incelemelerde kurumsal olan yani kuruluş tarihi daha eski olan işletmelerin dipnot uyum düzeyi daha yüksek çıkmıştır. Bunun eski işletmelerin yenilere göre uyum düzeyinde ve standartları uygulamada daha başarılı, sistematik ve bilgili oldukları aynı zamanda yeni işletmelere göre bilgilerini paylaşma konusunda daha açık oldukları ortaya çıkmıştır.

Aktif büyüklüğü büyük, orta ve küçük olarak seçmiş olduğumuz işletmelerin dipnot uyum düzeyi büyük ve orta büyüklükteki işletmelerde daha yüksek çıkmıştır. Bu durum bize aktif büyüklüğün dipnot uyum düzeyini etkilediğini ve büyük işletmelerin uyum düzeylerinin yüksek çıktığını göstermiştir. Büyük işletmelerin küçük işletmelere göre dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyinin daha fazla olduğu ortaya çıkmıştır.

Denetçi türü ile dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır. 4 büyükler diye adlandırdığımız denetim firmaları büyük çoğunlukla orta büyüklükteki ve büyük işletmeleri seçmektedirler. Buda 4 büyükler tarafından denetlenen işletmelerin ilgili standartlarda dipnot açıklama gerekliliklerine diğerlerine göre daha çok uyumluluk gösterdiklerini açıklamaktadır. Yani işletme

büyüdükçe büyük denetim firmaları tarafından denetlenmekte ve ilgili standartların dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri daha yüksek çıkmaktadır.

Ortak yapısı ve dipnot uyum düzeyine baktığımızda çalışmamızda yabancı ortaklı olan işletmelerin uyum düzeyleri, yerli işletmelere göre daha yüksek çıkmıştır. Bu da bize yabancı ortaklı işletmelerin dipnot açıklama gerekliliklerine daha fazla önem verdiklerini göstermektedir.

Sektör bazında işletmelerimizi incelediğimizde ise sektörün dipnot açıklama gereklilikleri üzerinde her hangi bir etkisi bulunmamaktadır. Yani bazı sektörler dipnot açıklama gerekliliklerine daha çok uyar diye bir durum söz konusu olamamaktadır.

Yapılan çalışmada seçmiş olduğumuz 36 üretim işletmesinin uyumluluk düzeyleri 6 işletmede %50 altında, 27 işletmede %50-75 arası, 3 işletmede ise %75 üzerinde çıkmıştır. Uyumluluk düzeyleri daha düşük çıkan işletmelerin aktif büyüklüğü küçük, şirket yaşı küçük ve yerli ortaklı işletmelerden oluşmaktadır. Bu durumda küçük işletmelerinde rakipleri olan büyük işletmeler gibi çalışanlarını muhasebe standartları konusunda daha fazla eğitim aldirmaları ve uzmanlaşmaya gitmeleri gerekmektedir. Bu eğitimler alanında uzman kişilerden, akademisyenlerden yardım alarak yapılabilir. Ülkemiz için henüz yeni bir kavram sayılan Türkiye muhasebe standartları zamanla gelişecek ve şirketler bazında uyum düzeyleri de artacaktır.

Çalışmış olduğumuz tüm işletmeler bağımsız denetimden geçmiş olmakla birlikte büyük uyumsuzluklar görülmemektedir. İşletmeler finansal tablolarını ve dipnotlarını Türkiye Muhasebe ve finansal raporlama standartlarına, denetim standartlarına göre hazırlamışlar ve finansal bilgilerini ilgili kişi ve kuruluşlara eksiksiz, doğru ve güvenilir bir şekilde sunmuş, uygunluk düzeylerinde uyulmayan esasları ise standartlarda belirtildiği şekilde nedenleri ile açıklamışlardır. Eğer bağımsız denetçiler şirket hakkında olumsuz görüş bildirmiş olsalardı, olumsuzluğun durumuna göre KGK tarafından idari yaptırımlar uygulanmak zorunda bırakılırlardı.

Literatürde yapılan çalışmaların bulgularıyla çalışmamızda aynı yönde bulgular gözlemlenmektedir. Özetle çalışmamız da elde ettiğimiz bulgulara göre, aktif büyüklüğü büyük ve orta büyüklükte olan işletmelerin ilgili standartlar dipnot açıklama gereklilikleri daha yüksek çıkmıştır ve büyük işletmelerin ilgili standartlar dipnot açıklama gereklilikleri konusunda daha hassas oldukları ve işletme bilgilerini açıklama konusunda küçük işletmelere göre daha açıklayıcı olduklarını göstermektedir. Bu durumun nedeni,

büyük ve orta büyüklükteki işletmelerin devlet müdahalesinden kaçınmak ve kamuoyundaki imajlarını korumaktır. İşletme yaşı arttıkça yani işletmeler kurumsallaştıkça dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri artmaktadır. Bu da bize kurumsal işletmelerin uyum konusunda daha tecrübeli ve bilgili aynı zamanda yeni işletmelere göre daha açıklayıcı olduklarını göstermektedir. Büyük denetim şirketlerinin büyük işletmelerle çalıştıkları dolayısıyla büyük işletmelerin ilgili standartlar uyum düzeylerinin daha yüksek olduğunu, 4 büyük denetim firmasının dipnot uyum düzeyleri konusunda daha bilgili, deneyimli ve hassas olduğunu göstermektedir. İşletmelerin ortak yapısına geldiğimizde işletme yabancı ortaklı ise dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi yerli işletmelere göre daha yüksek sonuçları çıkarmıştır. Bu durum bize yabancı ortaklı işletmelerin ilgili standartlar dipnot uyum düzeylerine daha çok uyduklarını, Ülkemizde Türkiye muhasebe standartlarının yeni bir kavram olduğunu, bizden daha önce uygulayan ülkelerin ülkemize göre uyumluluk düzeylerinin daha önde olduğunu göstermektedir.

## KAYNAKÇA

- AĞCA, Ahmet, AKTAŞ, Rafet, (2007), “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları MKB’de Yer Alan İşletmelerin Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:18,ss. 227-242.
- AKBULUT, Akın,(2011), “ TTK ve VUK Defter ve Kayıtlı Düzeni İle Değerleme Karşılaştırmaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:335, ss.146-152.
- AKDOĞAN, Nalan, TENKER, Nejat, (2010), **Finansal Tablolar ve Finansal Analiz Teknikleri**, On Üçüncü Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- AKGÜÇ, Öztin (2017), **Finansal Tablolar Analizi**, On Altıncı Baskı, Avcıol Basım, İstanbul.
- AKGÜL, ATAMAN, Başak, AKAY, Hüseyin, (2004), **Uluslararası Muhasebe Standartları**, İkinci Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- AKGÜN, Ali İhsan, (2013), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkisi: İMKB’ye Yönelik Bir Araştırma”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Sayı:14, ss.98-102.
- AKKAYA, Tuba, (2015), “TMS 2 Stoklar, Yüksek Lisans Tezi, **Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- AKSOY, Tamer, (2002), **Tüm Yönleriyle Denetim- AB ile Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**, Birinci Baskı, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.
- BAŞPINAR, Ahmet, (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı:148, ss.121-162.
- BEKÇİ, İsmail, ÖZDEMİR, Ozan,(2006),“Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 2, ss.143-164.

- BOSTANCI, Serpil, (2002), “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Finansal Çözüm Dergisi**, Sayı: 59, ss.11-12
- CAN, Öztürk, (2011), “ Finansal Tabloların Dipnotlarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi”, Doktora Tezi, **Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- ÇAKIR, Fatma, (2016), “Üretim İşletmelerinde Mevcut Maddi Duran Varlıkların Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlemesi”, Yüksek Lisans Tezi, **İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- ÇELİK, Erhan, (2012), “Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Finansal Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Doktora Tezi, **Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Adana.
- ÇİFTÇİ, Yavuz, ERSERİM, Alper, (2008), “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi”, **Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu**, 24-27 Nisan, Bandırma.
- ELİTAŞ, B. Leyli, (2013), “Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 58, ss.50-53
- ERGİN, Hüseyin, KURNAZ, Niyazi, (2015), **Genel Muhasebe**, Birinci Baskı, Akademi Titez Yayınları, Kütahya.
- EROL, Mikail, (2017), “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Sayı: 12, ss.55-86.
- ERSOY, Mehmet, (2012), “Finansal Bilgilerin Yönetim Sürecinde Muhasebe Bilgi Sistemi”, **Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 6, ss.18-24

- GLAUM, Martin ve Donna L. STREET , (2003), “Compliance with the Disclosure Requirements of Germany’s New Market: IAS Versus US GAAP”, **Journal of International Financial Management and Accounting**, 14 (1),64-100.
- GÖKÇEN, Gürbüz, ATAMAN Başak, (2011), **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Birinci Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- GÜLBAY, Sebahat, (2016), “Hasılat Standardı Ve İlaç Üreten İşletmelerde Uygulaması “, Yüksek Lisans Tezi, **Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, ŞAKRAK, Münir, (2002), **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İkinci Basım, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- KALMIŞ, Halis, (2010), “TMS-18’ e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:130, ss.201-217.
- KARAPINAR, Aydın, (2000), “Uluslararası Muhasebe Standartlarında İşletme Karı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye’nin Uyum Derecesine İlişkin Araştırma.” Doktora Tezi, **Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- KİRACI, Murat, KÖSE, Tunç, (2002),“IASC, FASB ve T穆DESK’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, ss.47-70.
- KOÇ YALKIN, Yüksel (2000), “Avrupa Birliği Yolundaki Türkiye’de Beklenen Muhasebe Harmonizasyon Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı:2, ss.1-7.
- KÜÇÜKSÖZEN, Cemal, (2004), “Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB İşletmeleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve Aydın KARAPINAR, (2012), **Türkiye Muhasebe -Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Altıncı Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.

- ÖZBARLAS, Burcu, (2009), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması ve Bu Uygulamanın İşletmeler Üzerindeki Etkileri”, Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.
- ÖZKÖK, Servet,(2000) “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:87, ss.35-41.
- PAMUKÇU, Fatma, (2011), Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, **Finansal Çözüm Dergisi**, Sayı:103, ss.79-83.
- PARLAKKAYA, Raif, (2004), “Muhasebede Uluslararası Uyum Ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:4, Sayı:7, ss.118-139.
- PEKDEMİR, Recep, (2008), **TMS TFRS Uygulama Rehberi**, İstanbul.
- SAĞLAM, Avni, (2016), “Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi ve Samsun’da Bir Sanayi İşletme Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, **Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- SAĞLAM, Necdet, ŞENGEL, Salim ve Bünyamin ÖZTÜRK, (2009), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Üçüncü Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- SAĞLAM, Necdet, YOLCU, Mehmet ve Ali Osman EFLATUN,(2016), **Örneklerle UFRS Kayıtları**, Özel Baskı, Özbaran Ofset Matbacılık, Ankara.
- SARIOĞLU, Kerem, (2007), “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının TFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması”, **Finansal Çözüm Dergisi**, Sayı:79, ss.40-47.
- TOLGA, Büke, (2014), ”UFRS Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum: Literatür Araştırması”, **Finansal Çözüm Dergisi**, Sayı: 124, ss.179-190.
- ULUSAN, Hikmet, EREN, Elçin ve Çağrı KÖYLÜ, (2012), “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:56, ss. 11-34.



USTA, H, (2007), “Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Düzenlemeler İle Karşılaştırılması” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara.

ÜSTÜNDAĞ, Saim, (2000), “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:44, ss:112-125.

**Elektronik Kaynaklar:**

[http://jafas.org/articles/2016-2-2/13\\_VUK\\_TFRS\\_FULL\\_TEXT.pdf](http://jafas.org/articles/2016-2-2/13_VUK_TFRS_FULL_TEXT.pdf), (20.01.2018)

<http://journal.mufad.org.tr/> (20.01.2018)

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5122/660-sayılı-Kamu-Gözetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Standartları-Kurumunun-Teşkilat-ve-Görevleri-Hakkında-Kanun-Hükmünde-Kararname> (20.01.2018)

<http://www.kgk.gov.tr/Dynamic Content Detail/5114/Tebliğler> (25.01.2018)

<http://www.mevzuat.gov.tr/> (18.01.2018)

<http://mevzuat.spk.gov.tr/index.aspx> (01.08.2017)

<https://form.ismmmo.org.tr/tv.asp> (21.01.2018)

<https://ismmmo.org.tr/Home> (20.01.2018)

<https://www.denetimnet.net>, (20.04.2018).

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630-5.htm>, (20.04.2018).

[http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK\\_PLAN\\_18\\_10\\_sonweb.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/STRATEJIK_PLAN_18_10_sonweb.pdf), (15.04.2018).

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/4%20edrogan%20arслан.pdf>, (10.05.2018).

<http://www.ticaretkanunu.net/yeni-turk-ticaret-kanunu/>, (15.05.2018).

## DİZİN

**A**

aktif büyüklüğü, i, 1, 69, 71, 75, 77, 80,  
81, 93, 106, 128, 129

**D**

denetçi türü, 1, 49, 69, 70, 71, 72, 74,  
76, 77, 83, 95, 110, 128  
dipnot açıklama gereklilikleri, 51, 69,  
72, 74, 75, 76, 91, 101, 129

**F**

Finansal tablo kullanıcıları, 3

**H**

Hasılat, iv, v, 42, 58, 59, 60, 61, 65, 69,  
71, 72, 74, 75, 76, 77, 78, 80, 81, 83,  
85

**M**

Maddi Duran Varlık, iv, v, 54, 56, 57,  
62, 69, 71, 72, 74, 106, 110

Finansal tablolar, 2, 3, 6, 8, 11, 37, 39  
muhasebe standartları, i, 1, 11, 12, 14,  
16, 18, 19, 20, 23, 25, 26, 30, 32, 33,  
38, 40, 44, 45, 48, 128

**O**

ortak yapısı, 49, 69, 70, 71, 72, 75, 77,  
88, 128

**S**

sektör, 19, 51, 70, 71, 88, 91, 99, 100,  
101, 120, 121  
Sermaye Piyasası Kurulu, iii, 12, 25, 26,  
31  
Stoklar, 41, 53, 54, 61, 62, 69, 91

**T**

TFRS, 8, 10, 46, 47, 49, 66, 68, 69  
Türk ticaret kanunu, 23  
Türkiye muhasebe standartları, i, 30, 39

