



JOURNAL OF SOCIAL AND HUMANITIES SCIENCES RESEARCH

Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma Dergisi
Open Access Refereed e-Journal & Refereed & Indexed

Article Type: Research Article Accepted / Makale Kabul 20.02.2019
Received / Makale Geliş 25.11.2018 Published / Yayınlanma 20.02.2019

TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI DİPNOT AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİNİN 2016-2017 YILLARINA İLİŞKİN UYUM DÜZEYLERİNİN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ: BORSA İSTANBUL 100 ENDEKSİNDE BİR UYGULAMA

COMPARATIVE INVESTIGATION OF THE COMPLIANCE LEVELS RELATION WITH THE FOOTNOTE DISCLOSURE REQUIREMENTS OF TAS 16 PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT STANDARD IN 2016-2017 YEARS: AN APPLICATION IN BORSA ISTANBUL 100 INDEX

Dr. Öğr. Üyesi Tansel ÇETİNOĞLU

Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Muhasebe Bölümü,
Kütahya / TÜRKİYE, ORCID: 0000-0003-4380-5653

ÖZET

Bugünün küreselleşen dünyasında rekabet olgusu çok hızlı bir şekilde artmaktadır. Bu küreselleşen ve birbirine yaklaşan dünyada şirketlerin anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve doğrulanabilir, karşılaştırılabilir, zamanında yapılmış, anlamlı olarak hazırladıkları ve bilgi kullanıcılarına sundukları finansal tablolarının her ülkede bu özellikleri taşıması ve daha şeffaf finansal raporlama için benzer finansal raporlama dilinin kullanılması gerekmektedir. Bu durum da, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olmaktadır. Finansal tabloların, finansal tablolardan farklı beklentileri olan finansal tablo kullanıcılarına sadece genel bilgiler vermesi ve karar alma sürecinde ayrıntılı bilgi ihtiyacını karşılamaması nedeniyle dipnotların oluşturulması ve ayrıntılı olarak açıklanması gerekmektedir. Şirketler tarafından, bu açıklama gerekliliklerine uyulması da önem kazanmıştır. Şirketlerin, uluslararası finansal raporlama standartları dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ise; şirketin büyüklüğü, şirketin karlılığı, şirketin borçluluk durumu, şirketin yaşı vb. kriterlerden etkilenmektedir. Araştırmamızda, BIST 100 endeksinde, yer alan 52 adet üretim işletmesi içerisinde seçmiş olduğumuz TMS 16 Maddi Duran Varlık standardına en uygun faaliyet raporlarına sahip 20 adet üretim işletmesi seçilmiştir. Üretim şirketlerinde maddi duran varlıklar, önemli bir kalem olduğu için TMS 16 Maddi duran varlık standardı seçilmiştir. Araştırmamız da, şirketlerin 2016 ve 2017 yıllarındaki finansal tablolarından yararlanılmıştır. Şirketlerin finansal bilgilerine kamu aydınlatma platformu (KAP) ve Borsa İstanbul'un resmi sitesinden ulaşılmıştır. Sonuç olarak, yapmış olduğumuz araştırmada, elde ettiğimiz verilerden yola çıkarak, "H0: Şirketlerin TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gerekliliklerinin yıllara göre değişen uyum düzeyleri ile değişkenler arasında (aktif büyüklük, denetçi türü, şirket yaşı) anlamlı bir ilişki bulunmaktadır." hipotezi doğrulanmıştır. Şirketlerin, TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ile şirket kriterlerinden olan aktif büyüklük, denetçi türü, şirket yaşı ile olan ilişkisi ortaya çıkarılmaya çalışılmış ve bu belirlenen ilişkilerin nedenleri de vurgulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dipnot, Açıklama, Gereklilik, Uyum

ABSTRACT

Nowadays globalized world, the phenomenon of competition is increasing very rapidly. In this globalized and interdependent world, companies need to use these financial statements that are comprehensible, tailored, reliable and verifiable, comparable, timely, prepared and presented to information users in every country and similar financial reporting language should be used for more transparent financial reporting. This is possible by international accounting and financial reporting standards. The financial statements should not only meet the users of the financial statements who have different expectations in the financial statements, but should not meet the detailed information requirements in the decision-making process. Compliance with these disclosure requirements by companies has also gained importance. Compliance levels of international financial reporting standards footnote requirements of the companies are; the size of the company, the profitability of the company, the company's indebtedness, the company's age etc. The criteria are affected. In our research, 20 production enterprises with the most appropriate activity reports have been selected in the BIST 100 index which is selected from 52 manufacturing enterprises. Since the tangible fixed assets in manufacturing companies are an important item, TMS 16 Tangible Fixed Assets standard has been selected. In our research, the financial statements of the companies in 2016 and 2017 were used. The financial information of the companies has been obtained from the public lighting platform (KAP) and the official website of Borsa İstanbul. As a result, based on the data we have obtained, ile H0: There is a significant relationship between the compliance levels of the

companies' IAS 16 Property, Plant and Equipment and Assurance Standard, which are changed according to years and the variables (asset size, type of auditor, company age). hypothesis. The relationship between the companies' compliance with the requirements of TAS 16 Property, Plant and Equipment, compliance with the requirements of disclosure requirements and the relationship between asset size, auditor type and company age has been tried to be explained.

Keywords: Footnote, Disclosure, Requirement, Compliance

1. GİRİŞ

Şirketlerin finansal tablolarında, şirketlerin finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile bağlantılı olarak var olan ve muhtemel ortaklara, yatırımcılara ve finansal tabloyu kullanacak diğer kullanıcılara bilgiler iletilir. Bu nedenle finansal tablolar, en önemli bilgi kaynaklarıdır. Günümüzde, küreselleşen dünyada ve artan rekabet ortamında, çeşitli ülkelerde, çeşitli kurallara göre finansal tabloların hazırlanması, bu tabloların karşılaştırılmasında problemlerle karşılaşılmasına neden olmaktadır. Bu nedenle finansal tabloların uyumlaştırılması ile ilgili olarak çalışmalar devam etmekte ve küresel ekonomilerde anlaşılabilir, daha şeffaf ve karşılaştırılması mümkün olan finansal raporlama sayesinde aynı finansal raporlama dilini konuşan şirketlerde Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın kullanılması bir zorunluluk haline gelmiştir.

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, açıklanacak finansal bilgilerin, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir gibi niteliksel özelliklere sahip olması gerektiğini ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca, finansal bilgilerin kullanıcılara bu temel nitelikleri içerecek şekilde ulaştırılabilmesi için, dipnotların ayrıntılı olarak açıklanmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Türkiye'de de bu ortak dili konuşabilmek, finansal raporlamada diğer ülkelerle oluşabilecek farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan standartlar Türkçeye çevrilerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur.

Araştırmamızda, BIST 100 endeksinde, yer alan 52 adet üretim işletmesi içerisinde seçmiş olduğumuz TMS 16 Maddi Duran Varlık standardına en uygun faaliyet raporlarına sahip 20 adet üretim işletmesi seçilmiştir. Üretim şirketlerinde maddi duran varlıklar, önemli bir kalem olduğu için TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı seçilmiştir. Araştırmamız da, şirketlerin 2016 ve 2017 yıllarındaki finansal tablolarından yararlanılmıştır. Şirketlerin finansal bilgilerine kamu aydınlatma platformu (KAP) ve Borsa İstanbul'un resmi sitesinden ulaşılmıştır. Şirketlerin, 2016 ve 2017 yılları arasındaki dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ile aktif büyüklükleri, kurumsallaşmanın bir göstergesi olan şirket yaşı ve şirketlerin seçmiş oldukları denetçi türü arasındaki ilişkilerde belirlenmiş, tablolar ve grafikler yardımıyla karşılaştırılmıştır. Şirketlerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerini etkileyen faktörler (şirketin aktif büyüklüğü, denetçi türü vb.) arasında bir ilişki varsa bu ilişki ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda şirketlerin yıllara göre değişikliklerinin nedenleri belirlenmeye çalışılmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı

Uluslararası muhasebe standartları ile birlikte ortaya çıkan değişikliklerle gereği, ülkemizde de uygulanan bu standardın değişikliklere uyumlu olması için uygulanmaya başladığı andan günümüze güncellemelere devam edilmektedir. (Şahin, 2010:31).

Türkiye Muhasebe Standartları 16 Maddi duran varlık standardının temelini oluşturan (IAS-16) Uluslararası Muhasebe Standartları 16, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili süreci düzenler. İlgili standarda; maddi duran varlıkların ortaya çıkarılması, amortisman ile ilgili hesaplamalar ve ilgili duran varlık kaleminin bilançonun dışına çıkarılması, maliyet ile ilgili model ve yeniden değerlendirme (gerçeğe uygun değer) yöntemleri ile defter değerinin ortaya çıkarılması, varlıklarla ilgili amortisman ve değer artış ve değer azalışlarının ortaya çıkarılması ve yapılan işlemler ile bağlantılı açıklama yapmak gerekmektedir (Büyükipkci ve Yiğit, 2016: 222).

TMS-16 maddi duran varlıklar standardı, diğer bir standardın muhasebe ile ilgili işlemlerinin gerek duyduğu durumlarda uygulanmamaktadır. İlgili standart, satış için işletmede maddi duran varlıklar, tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar, madenle ilgili araştırma ve değerlendirme, doğal gaz, petrol ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan kaynaklar üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar ile yatırım

amaçlı gayrimenkuller için uygulanmayıp bu kapsamın dışındaki her türlü maddi duran varlığın muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (Gökçen vd., 2006: 145).

2.2. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardının Amacı

TMS 16'nın temel amacı bir işletmeye ait maddi duran varlıkları muhasebeleştirmek ve maddi duran varlıklara ilişkin temel konuları hazırlamaktır. (Gökçen vd. 2006:145). Yani, bu standart finansal tablolardaki bilgileri kullanan şirketin maddi duran varlıklar olan yatırımı ile ilgili değişimleri ortaya çıkarabilmelerini sağlayan, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmeleriyle ilgili işlemleri belirlemektir. (Şimşek,2018:30)

TMS 16 da maddi duran varlıkların muhasebe işlemleri ile ilgili ana hususlar aşağıda belirtildiği gibidir; (<http://www.kgk.gov.tr> (20.11.2018)

- İlk edinim tarihinde varlıkların muhasebeleştirilme ilkeleri,
- Edinim tarihini takip eden değerlendirme dönemlerindeki varlığın defter değerlerinin belirlenmesine ilişkin yaklaşımlar,
- Söz konusu duran varlıklarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

2.3. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardının Kapsamı

TMS 16 Maddi duran varlık standardı, şirketlerin mallar ile hizmetlerin üretilmesi, pazarlanması, satışı, dağıtımı ile yönetimle ilgili faaliyetlerde uzun süreli kullanmak için elde edilen maddi duran varlığın muhasebe işlemleri ve finansal tablolardaki açıklama kriterlerini bünyesinde bulundurmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2010: 208). Maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilme işlemlerinde bu standart dışındaki standartlar değişik muhasebeleştirme istemediği yada izin vermediği müddetçe, ilgili varlıklar TMS 16'da belirtilen kriterler kapsamında muhasebeleştirilir ve finansal tablolarda raporlanırlar (TMS 16, Paragraf 2).

Diğer standartlardan herhangi bir tanesi muhasebe işlemlerinin yapılmasına gerek duymadığı için ya da izni verilmezse, maddi duran varlıkların muhasebe işleminde bu standartta belirtilen şartlar uygulanır.

İlgili MDV standardı aşağıdaki varlıklar ile ilgili muhasebeleştirilme işleminde uygulanmaz.

- “TFRS 5 Satış Yapmak Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre satmak için elimizde bulundurduğumuz varlıklar gibi sınıflandırılması yapılan maddi duran varlıklara uygulanmaz.
- Taşıyıcı bitkiler hariç tarımla ilgili faaliyetlerle bağlantısı olan canlı varlıklara uygulanmaz. Türkiye Muhasebe Standardı 16 taşıyıcı bitkilere uygulanır fakat taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi durumlarında uygulanmaz.
- Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar vb. madenlerin üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar uygulanmaz. Ancak bu standart ilgili standartta belirtilen varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanabilir.
- Bu standardın dışındaki standartlar, maddi duran varlık içinde yer alan bir kalemin ilgili standartta yazılanın dışında bir metod yoluyla muhasebe işlemi uygulanmasını gerektirebilir. Örnek olarak, “TMS 17 Kiralama İşlemleri” standardı şirketlerin kiralanana maddi duran varlık içinde yer alan kaleminin muhasebeleştirme işleminin, risk ve kazanımların transferi olarak değerlendirilmesini gerekli kılar. Fakat ilgili durumda, bu varlıklarla ilgili, amortisman dahil, uygulanması gereken farklı muhasebeleştirmeler bu standart yoluyla düzenlenir.
- “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” ile bağlantılı yatırım amaçlı gayrimenkulle ilgili olarak maliyet modeli uygulayan şirket, ilgili standarttaki maliyet modelini uygulamakla hükümlüdür (Bulum,2017:104).

2.4. Üretim İşletmelerinde TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı

Maddi Duran Varlık standardının muhasebe işlemleri ile ilgili 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.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirme işleminde ana konular; varlıkların muhasebeleştirme işlemleri, defter değerinin açıklanması, ek olarak bu konularla ilgili olan finansal tablolarda belirtilmesi gerekli olan amortisman tutarı ile değer düşüklüğü zararından oluşmaktadır (Çetinoğlu S.,2018:48).

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 kanununda (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).

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).

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 karşılaşılmamıştır. Ancak maddi duran varlıklarının bir kısmını maliyet yöntemine göre bir kısmını ise yeniden değerlendirme yöntemine göre değerleyen işletmeler karşımıza çıkmaktadır (Öztürk,2011:155).7

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. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin Dipnot Açıklama Gereklilikleri İle İlgili Uyum Düzeyleri

Şirketlerin, finansal raporlamada ölçüm ve dipnot açıklama gerekliliklerine hangi düzeyde uydukları önemlidir. Dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyi ile şirketin aktif büyüklüğü, borçluluğu, karlılığı, şirketin yaşı, denetçinin türü, hissedarların sayısı, ekonomik gelişmişlik düzeyi ile kültür gibi şirket kriterleri önemlidir. Ortaya çıkan durumlar ise, çalışmaların uygulandığı her ülkede farklıdır (Bahadır ve Demir, 2014:20).

Şirketlerin dipnotlarındaki açıklama gerekliliklerine uyumla ilgili düzeyleri, uyumluluk endeksi sayesinde belirlenir. Bunun için iki yöntem kullanılmaktadır: “ağırlıklandırılmış yöntem” ile “ikili yöntem”. Ağırlıklandırılmış yöntemde, “açıklanması gereken bilgilerin önem derecesi eşit değildir.” varsayımı ile hareket edilir. Bu yöntemde araştırmacılar, kendilerinin seçtiği önemlilik seviyesi ile ilgili olarak her kalemin ağırlığını belirlemektedir. İkili yöntem ise, “standartlarda açıklanması zorunlu olarak belirtilen bilgilerin tamamı eşit düzeydedir” varsayımı ile hareket eder.(Büke,2014,182) Uyumluluk endeksi belirlenirken, şirketin uyum gösterdiği dipnot açıklama gerekliliği için “1”, uyum göstermediği dipnot açıklama gerekliliği için “0” değeri verilir. İncelenen şirket bakımından geçersiz durumdaki dipnot açıklama gereklilikleri ise uyumluluk düzeyi belirlenirken dikkate alınmaz. Örneğin, Uluslararası finansal raporlama standartlarındaki dipnot açıklama gerekliliklerinin sayısı 100 tane ise, bu açıklama gerekliliklerinden 80 tanesine uyum sağlayarak 80 puan alan bir şirketin uyumluluk derecesi % 80 olarak tespit edilir (Büke,2014,182).

2.6. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardında Sunum/Açıklama Gereklilikleri

Tablo 1. Maddi Duran Varlık Standardı 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 hesaplanmasıyla ilgili ölçüm kriterleri;
	b. kullanılması gereken aşınma payı metodları;
	c. faydalı ömürler yada kullanılması gereken aşınma payı rasyoları;
	d. dönemin başı ve dönem sonu brüt defter değeri ve biriken aşınma payı tutarı (biriken değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte);
TMS 16/73/e	defter değerinin dönemin başı ve sonunda bulunan: 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 tablolarda kullanılan para biriminden finansal tablolarda geçerli olan para birimine dönüştürülmesinden ortaya çıkan net kur ile ilgili farklar; 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 bunların tutarları;

	b.maddi duran varlık yapımı 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
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 gerçekleştirilebilen 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: <http://www.denetimnet.net> (20.11.2018)

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Küreselleşme ile birlikte dünyada başlayan muhasebe alanındaki standartlaşma çalışmalarından Türkiye de etkilenmiş ve Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları çevrilerek Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları olarak adapte edilmiştir.

Şirketler, Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında, dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerine tam olarak uyarlırsa finansal tablo kullanıcılarına daha şeffaf, anlaşılır ve hesap verilebilirlik çerçevesinde raporlama gerçekleştirmiş olurlar.

Çalışmamızda, Borsa İstanbul'da işlem gören üretim şirketlerinin, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin şirketlerin aktif büyüklüğü, denetçi türü ve kurumsallaşma göstergesi olarak şirket yaşı arasındaki ilişkilerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Üretim şirketlerini seçme amacımız, üretim şirketlerini faaliyet raporlarının TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı ile ilgili dipnot açıklama gerekliliklerine daha uygun olmasıdır. Yani üretim işletmelerinde maddi duran varlıkların önemli bir kalem olması bu standardı uygulamadaki amacımı oluşturmaktadır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Türkiye'de BIST 100 endeksinde yer alan 52 adet üretim işletmesi içerisinde şirketlerin faaliyet raporlarını inceleyerek TMS 16 Maddi Duran Varlık standardına en uygun 20 adet işletmenin, araştırmanın güvenilirliği ve analizin doğruluğu çerçevesinde elde edilen bilgilerinin, finansal bilgi kullanıcılarına aktarılması bakımından değerlendirilmesi, araştırma kapsamının sınırlılıklarını oluşturmaktadır.

Borsa İstanbul'da bulunan üretim şirketlerinin 2016-2017 yıllarına ait finansal tablolarını veri olarak Türkiye muhasebe standartlarından TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gerekliliklerine olan uyum düzeyleri incelenmiştir. Yaptığımız değerlendirme sonucunda dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin şirketlerin aktif büyüklüğü, denetçi türü ve şirket yaşı ile olan ilişkileri incelenmiştir.

3.3. Araştırma İle İlgili Hipotezlerin Oluşturulması

Çalışmanın hipotezleri aşağıdaki gibidir.

H₀ :Şirketlerin maddi duran varlık standardı dipnot açıklama gerekliliklerine yıllara göre değişen uyum düzeyleri ile değişkenler arasında (aktif büyüklük, denetçi türü, şirket yaşı) anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H₁ :Şirketlerin maddi duran varlık standardı dipnot açıklama gerekliliklerine yıllara göre değişen uyum düzeyleri ile değişkenler arasında (aktif büyüklük, denetçi türü, şirket yaşı) anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

3.4. Verilerin Analiz Edilmesi

Çalışmanın bu bölümünde, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2016 ve 2017 yıllarındaki finansal tablolarından TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu işlem yapılırken şirketlerin Maddi Duran Varlık standardının her bir maddesi için dipnot açıklama gereklilikleri açıklanmış ise "1" açıklanmamış ise "0" değeri verilerek her bir şirket için toplam dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi puanı belirlenmiştir. Çıkan sonuçlar Maddi Duran Varlık standardının toplam dipnot açıklama gereklilikleri değerine bölünerek şirketlerin dipnot açıklama gerekliliklerine yüzde kaç uyduğu hesaplanmıştır. Bu işlemler yapılırken Microsoft Excel 2013 programından yararlanılmıştır. Şirketlerin, 2016 ve 2017 yılları arasındaki Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri mutlak ve yüzdesel olarak belirlenmiş, tablolar ve grafikler şeklinde karşılaştırılmıştır.

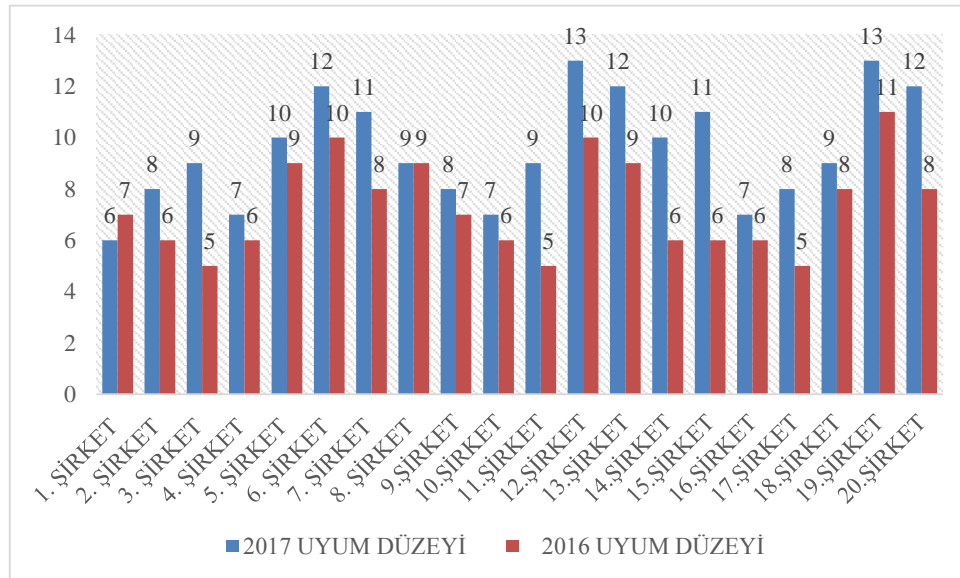
Ayrıca, şirketlerin, 2016 ve 2017 yılları arasındaki dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ile aktif büyüklükleri, kurumsallaşmanın bir göstergesi olan şirket yaşı ve şirketlerin seçmiş oldukları denetçi türü arasındaki ilişkilerde belirlenmiş, tablolar ve grafikler yardımıyla karşılaştırılmıştır. Şirketlerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerini etkileyen faktörler (şirketin aktif büyüklüğü, denetçi türü vb.) arasında bir ilişki varsa bu ilişki ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda şirketlerin yıllara göre değişikliklerinin nedenleri belirlenmeye çalışılmıştır.

3.5. Araştırmanın Bulguları

Şirketlerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Dipnot Açıklama Gereklilikleri Uyum Düzeylerinin 2016-2017 Yıllarına Göre Mutlak Değişimleri

Tablo 2. Şirketlerin Uyum Düzeylerinin Mutlak Değişimi

ŞİRKETLER	2017 UYUM DÜZEYİ	2016 UYUM DÜZEYİ
1. ŞİRKET	6	7
2. ŞİRKET	8	6
3. ŞİRKET	9	5
4. ŞİRKET	7	6
5. ŞİRKET	10	9
6. ŞİRKET	12	10
7. ŞİRKET	11	8
8. ŞİRKET	9	9
9.ŞİRKET	8	7
10.ŞİRKET	7	6
11.ŞİRKET	9	5
12.ŞİRKET	13	10
13.ŞİRKET	12	9
14.ŞİRKET	10	6
15.ŞİRKET	11	6
16.ŞİRKET	7	6
17.ŞİRKET	8	5
18.ŞİRKET	9	8
19.ŞİRKET	13	11
20.ŞİRKET	12	8

**Grafik 1.** Şirketlerin Uyum Düzeylerinin Mutlak Değişimi

Tablo 2 ve Grafik 1 de, Borsa İstanbul 100 endeksinde işlem gören üretim işletmeleri arasından seçmiş olduğumuz 20 adet üretim işletmesinin 2016 ve 2017 yıllarındaki TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri incelenmiştir. TMS 16 Maddi Duran Varlık Stoklar Standardının Dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri şunlardır:

MDV1: Maddi duran varlıkların dönem başı brüt defter değeri,

MDV2: Maddi duran varlıkların dönem sonu brüt defter değeri,

MDV3: Maddi duran varlıkların dönem başı birikmiş amortisman değeri,

MDV4: Maddi duran varlıkların dönem sonu birikmiş amortisman değeri,

MDV5: Maddi duran varlıkların, defter değerinin dönem başı ve sonundaki UFRS5 uyarınca, satış amaçlı elde tutulan, varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan, varlık amaçlı elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler ve diğer çıkışlar,

MDV6: İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler,

MDV7: UMS16,31,39 ve 40 doğrultusunda yapılan yeniden değerlemeden doğan artışlar,

MDV8: UMS16,31,39 ve 40 doğrultusunda yapılan yeniden değerlemeden doğan azalışlar,

MDV9: UMS36 Uyarınca diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü artışları,

MDV10: UMS36 Uyarınca diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü azalışları,

MDV11: UMS36 Uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen, iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları,

MDV12: Finansal tabloların, finansal tablolarda kullanılan para biriminin de ifade edilmesinde veya yurt dışındaki işletmenin finansal tablolarının, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesinde ortaya çıkan net kur farkları ve diğer değişiklikler,

MDV13: Kur farkı gelirleri,

MDV14: Kur farkı giderleri.

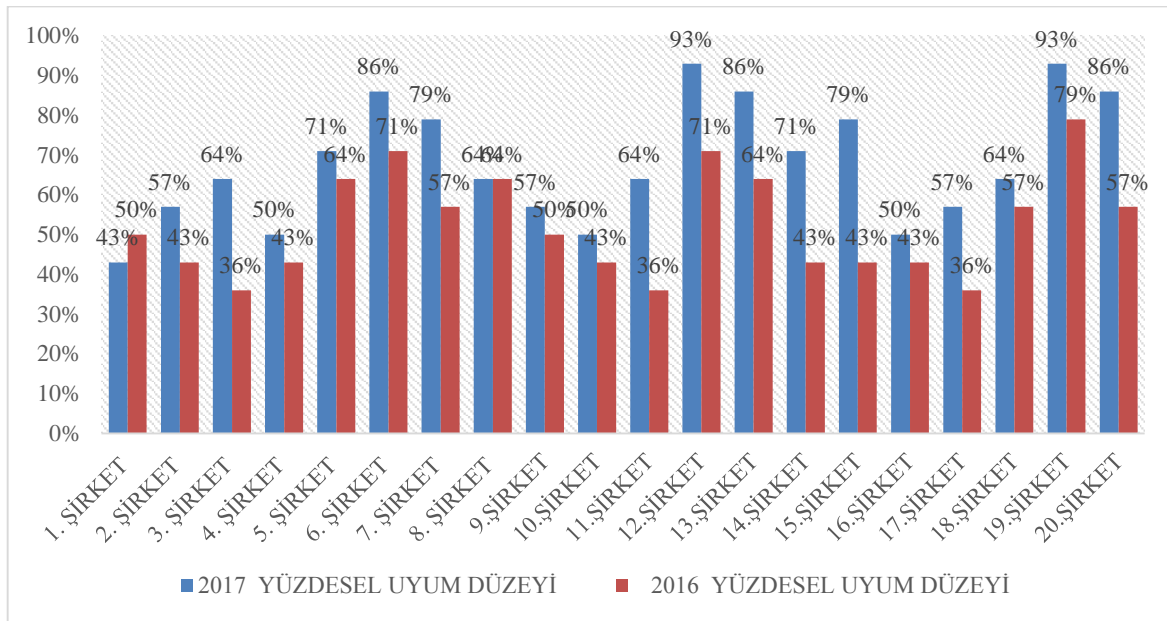
Yukarıda açıklanan TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri her şirket için tek tek incelenmiş, şirketler bu açıklama gerekliliklerinin kaç tanesine uymuş ise açıklama yapılanlara "1" açıklama yapılmayanlara "0" değeri verilerek her şirket için bir sonuç belirlenmiştir. Maddi duran varlık standardında açıklanan 14 maddenin kaçına uyduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Verilen değerlere göre 2016 ve 2017 yıllarının mutlak olarak karşılaştırılmasını yaptığımız da tablo ve grafikte de görüldüğü gibi 2017 yılında dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinde artış olduğu tespit edilmiştir. Bu durum genel olarak şirketlerin 2016 yılına göre 2017 yılında mutlak olarak uyum düzeylerinin arttığını göstermektedir. Artışın nedenleri sonuç kısmında ayrıntı olarak ele alınmaya çalışılacaktır.

3.5.1.Şirketlerin TMS16 Maddi Duran Varlık Standardı Dipnot Açıklama Gereklilikleri Uyum Derecelerinin 2016-2017 Yıllarına Göre Yüzdesel Değişimleri

Tablo 3. Şirketlerin Uyum Düzeylerinin Yüzdesel Değişimi

ŞİRKETLER	2017 YÜZDESEL UYUM DÜZEYİ	2016 YÜZDESEL UYUM DÜZEYİ
1. ŞİRKET	42.86 %	50.00 %
2. ŞİRKET	57.14 %	42.86 %
3. ŞİRKET	64.29 %	35.71 %
4. ŞİRKET	50.00 %	42.86 %
5. ŞİRKET	71.43 %	64.29 %
6. ŞİRKET	85.71 %	71.43 %
7. ŞİRKET	78.57 %	57.14 %
8. ŞİRKET	64.29 %	64.29 %
9.ŞİRKET	57.14 %	50.00 %

10.ŞİRKET	50.00 %	42.86 %
11.ŞİRKET	64.29 %	35.71 %
12.ŞİRKET	92.86 %	71.43 %
13.ŞİRKET	85.71 %	64.29 %
14.ŞİRKET	71.43 %	42.86 %
15.ŞİRKET	78.57 %	42.86 %
16.ŞİRKET	50.00 %	42.86 %
17.ŞİRKET	57.14 %	35.71 %
18.ŞİRKET	64.29 %	57.14 %
19.ŞİRKET	92.86 %	78.57 %
20.ŞİRKET	85.71 %	57.14 %



Grafik 2. Şirketlerin Uyum Düzeylerinin Yüzdesel Değişimi

Tablo 3 ve Grafik 2 de, Borsa İstanbul'da işlem gören üretim işletmeleri arasından seçmiş olduğumuz 20 adet üretim işletmesinin 2016 ve 2017 yıllarındaki TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri yüzdesel olarak incelenmiştir. Yukarıda 14 madde şeklinde belirtilen TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri her şirket için 14 maddeye uyulmuş ise %100, daha az maddeye uyulmuş ise, Excel de yüzdeleri alınarak her şirket için 2016 ve 2017 yıllarındaki uyum düzeyleri yüzdesel olarak belirlenmiştir. Yapılan incelemede Borsa İstanbul'da işlem gören 20 adet üretim işletmesi incelendiğinde genel olarak 2017 yılında 2016 yılına göre, uyum düzeyleri yüzdesel olarak da artmıştır. Artışın nedenleri sonuç kısmında ayrıntı olarak ele alınmaya çalışılacaktır.

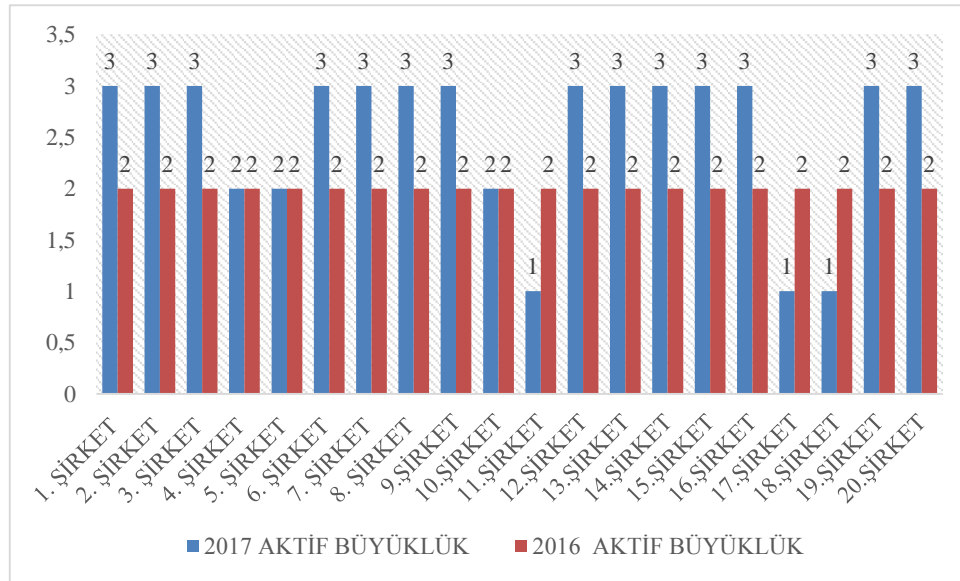
3.5.2.Şirketlerin TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı Dipnot Açıklama Gereklilikleri Uyum Düzeylerinin 2016-2017 Yıllarına Göre Şirket Kriterleri Arasındaki İlişkiler

Bu başlık altında ve sonuç kısmında, şirketlerin TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin şirket kriterlerinden olan aktif büyüklükleri, denetçi türleri ve şirket yaşı arasındaki ilişkiler 2016-2017 yıllarına göre karşılaştırılmıştır.

3.5.2.1. Şirketlerin TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı Dipnot Açıklama Gereklilikleri Uyum Düzeylerinin 2016-2017 Yıllarına Göre Aktif Büyüklükleri Arasındaki İlişkiler

Tablo 4. Şirketlerin Uyum Düzeyleri ile Aktif Büyüklükleri Arasındaki İlişki

ŞİRKETLER	2017 AKTİF BÜYÜKLÜK	2016 AKTİF BÜYÜKLÜK
1. ŞİRKET	3	2
2. ŞİRKET	3	2
3. ŞİRKET	3	2
4. ŞİRKET	2	2
5. ŞİRKET	2	2
6. ŞİRKET	3	2
7. ŞİRKET	3	2
8. ŞİRKET	3	2
9.ŞİRKET	3	2
10.ŞİRKET	2	2
11.ŞİRKET	1	2
12.ŞİRKET	3	2
13.ŞİRKET	3	2
14.ŞİRKET	3	2
15.ŞİRKET	3	2
16.ŞİRKET	3	2
17.ŞİRKET	1	2
18.ŞİRKET	1	2
19.ŞİRKET	3	2
20.ŞİRKET	3	2



Grafik 3. Şirketlerin Uyum Düzeyleri ile Aktif Büyüklükleri Arasındaki İlişki

İncelediğimiz 20 adet üretim şirketinin yıllara göre, dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri mutlak ve yüzdesel olarak artış göstermiştir. Bu artışın şirket kriterlerinden birisi olan aktif büyüklük

ile olan ilişkisini incelediğimiz de, tablo 4 ve grafik 3 te de görüldüğü gibi, tüm şirketlerin 2016 yılındaki aktif büyüklüklerine 2 değeri verilerek 2017 yılında aktif büyüklükte bir artış olmuşsa 3, azalış olmuşsa 1, değişim yok ise 2 değerleri verilmiş ve büyüklükler tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, şirketlerin aktif büyüklükleri ile TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri arasındaki ilişki incelendiğinde, şirketlerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ile aktif büyüklükleri arasında pozitif bir ilişki olduğu ortaya çıkmaktadır. Yani, şirketlerin aktif büyüklükleri arttıkça dipnot uyum düzeyleri de artış göstermiştir. Aktif olarak büyüyen şirketlerin TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri genel olarak artmıştır. Şirketlerin aktif büyüklükleri ile maddi duran varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri arasındaki pozitif ilişkiyi ortaya çıkaran, yıllara göre artışların nedenleri sonuç kısmında ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılacaktır.

3.5.2.2.Şirketlerin TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı Dipnot Açıklama Gereklilikleri Uyum Düzeylerinin 2016-2017 Yıllarına Göre Şirketlerin Denetçi Türü İle Arasındaki İlişkiler

Tablo 5. Şirketlerin Uyum Düzeyleri ile Denetçi Türü Arasındaki İlişki

ŞİRKETLER	2017 DENETÇİ TÜRÜ	2016 DENETÇİ TÜRÜ
1. ŞİRKET	D	D
2. ŞİRKET	D	D
3. ŞİRKET	D	D
4. ŞİRKET	D	D
5. ŞİRKET	4B	4B
6. ŞİRKET	4B	4B
7. ŞİRKET	4B	4B
8. ŞİRKET	D	D
9.ŞİRKET	D	D
10.ŞİRKET	D	D
11.ŞİRKET	4B	4B
12.ŞİRKET	4B	4B
13.ŞİRKET	4B	4B
14.ŞİRKET	4B	4B
15.ŞİRKET	4B	4B
16.ŞİRKET	D	D
17.ŞİRKET	D	D
18.ŞİRKET	D	D
19.ŞİRKET	4B	4B
20.ŞİRKET	4B	4B

Tablo 5'te görüldüğü gibi, incelemiş olduğumuz 20 adet şirketin şirket denetçi türü ile TMS16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerini tespit etmek amacıyla, şirketlerin denetçi türlerini dört büyük denetçiler olarak adlandırdığımız, Price Waterhouse Coopers, Ernst&Young, Deloitte, KPMG tarafından denetlenenler ve diğerleri olarak belirlenmiştir. Yapmış olduğumuz çalışmada seçmiş olduğumuz şirketlerin 2017 yılında da aynı denetçilerle çalıştıklarını görmüştür. Ancak burada dört büyükler diye adlandırdığımız denetim firmaları tarafından denetlenen şirketlerin uyum düzeylerinin daha yüksek olduğu aynı şekilde aktif büyüklüklerinin de daha büyük

olduğu karşımıza çıkmıştır. Bu durum, dört büyük denetçi firma tarafından denetlenen şirketlerin maddi duran varlık dipnot uyum düzeylerinin daha yüksek olduğunu göstermiştir.

4. SONUÇ

Şirketlerin finansal tablolarında sunulan bilgiler, ilgililerin karar alabilmesi için tek başına yeterli olmamaktadır. Finansal tabloların, finansal tablolarda farklı beklentileri olan finansal tablo kullanıcı gruplarına sadece genel bilgiler vermesi ve karar alma sürecinde ayrıntılı bilgi ihtiyacını karşılamaması dipnotların oluşturulmasını gerektirmiştir. Standartlarda en önemli amaç, ortak bir muhasebe dili oluşturmak olduğundan, doğru ve güvenilir bilginin önemi her geçen gün daha da artmaktadır. Standartların şirketlerin finansal tablo ve dipnotlarında açıklamalarını zorunlu tuttuğu bilgiler daha da önem kazanmıştır.

Araştırmamızda, BIST 100 endeksinde, yer alan 52 adet üretim işletmesi içerisinde seçmiş olduğumuz TMS 16 Maddi Duran Varlık standardına en uygun faaliyet raporlarına sahip 20 adet üretim işletmesi seçilmiştir. Üretim şirketlerinde maddi duran varlıklar, önemli bir kalem olduğu için TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı seçilmiştir. Araştırmamız da, şirketlerin 2016 ve 2017 yıllarındaki finansal tablolarından yararlanılmıştır. Şirketlerin finansal bilgilerine kamu aydınlatma platformu (KAP) ve Borsa İstanbul'un resmi sitesinden ulaşılmıştır.

Yapmış olduğumuz inceleme de, TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin 2017 yılında 2016 yılına göre, mutlak ve yüzdesel olarak artış olduğu tespit edilmiştir. Bu artışın şirket kriterlerinden olan aktif büyüklük, şirket denetçi türü ve şirket yaşı ile olan ilişkileri incelenmiştir. Şirketlerin aktif büyüklüğü ile TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri arasında pozitif bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Yani, uyum düzeyleri artan şirketlerin aktif büyüklükleri de artmıştır. Bu durumun nedenlerini şu şekilde açıklayabiliriz. Şirketler aktif olarak büyüdükçe, rakipleri olan küçük işletmelere göre, finansal bilgilerini açıklamak konusunda daha fazla eğilim göstermiş olabilirler. Aynı zaman da, büyüyen işletmeler ülkemiz için henüz yeni bir kavram sayılan Türkiye Muhasebe Standartları konusunda, çalışanlarının eğitim seviyesini artırmış ve uzmanlaşmaya gitmiş olabilirler. Bu eğitimler alanında uzman kişilerden, akademisyenlerden yardım alınarak artırılabilir. Alınan eğitimlerle, tüm şirketlerde uyum düzeyleri de artırılmış olacaktır.

Aynı zamanda dipnot uyum düzeylerindeki artışın nedenleri, standartların şeffaflık ve hesap verilebilirlik olgusu nedeniyle büyük şirketlerin devlet müdahalesinden kaçınmak ve kamuoyundaki imajlarını korumak olabileceği gibi, ortaklarına ve muhtemel ortaklarına daha fazla bilgi sunmak da, uyum düzeylerinin daha yüksek çıkmasının bir göstergesi olabilir. Kurumsallığın bir göstergesi olan şirket yaşı ile maddi duran varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerini incelediğimiz de ise, genel olarak incelemiş olduğumuz şirketlerin, 2016 yılına göre 2017 yılında uyum düzeyleri mutlak ve yüzdesel olarak artış göstermiştir. Bu da yine aktif büyüklük kriterinde olduğu gibi şirketlerin, zaman geçtikçe standartlara olan eğilimlerinin arttığını göstermektedir.

TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin şirket kriterlerinden birisi olan denetçi türü ile olan ilişkisini incelediğimizde, denetim şirketlerini iki kategoride inceledik bunlar; dört büyükler dediğimiz büyük denetim şirketleri ve diğerleri olarak adlandırdık. Yapmış olduğumuz incelemede dört büyükler tarafından denetlenen şirketlerin dip not uyum düzeyleri , diğer denetim şirketleri tarafından denetlenen şirketlerin uyum düzeylerinden daha yüksek çıkmıştır. Bunun nedeni büyük denetim şirketlerinin büyük şirketlerle çalışıyor olması, büyük şirketlerinde uyum düzeylerinin rakipleri olan küçük şirketlere göre daha yüksek çıkmasıdır. Bu durum bize denetçi türleri ile uyum düzeyleri arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak, yapmış olduğumuz araştırmada, elde ettiğimiz verilerden yola çıkarak, “H₀: Şirketlerin TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gerekliliklerinin yıllara göre değişen uyum düzeyleri ile değişkenler arasında (aktif büyüklük, denetçi türü, şirket yaşı) anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.” hipotezi doğrulanmıştır. Şirketlerin, TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ile şirket kriterlerinden olan aktif büyüklük, denetçi türü, şirket yaşı ile olan ilişkisi ortaya çıkarılmaya çalışılmış ve bu belirlenen ilişkilerin nedenleri de vurgulanmıştır.

Literatür araştırması sonucunda ise, Türkiye’de Şirketlerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerine ilişkin birkaç araştırma olmasına rağmen iki yılın karşılaştırılması şeklinde bir araştırmaya

rastlanılmamıştır. Finansal tablo kullanıcıları açısından dipnotların önemi göz önüne alındığında, bu alanda daha fazla çalışma yapılması gerektiğinden ve iki yılın karşılaştırılması şeklinde bir çalışma olmadığından yapılan bu çalışmanın literatür katkısı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Bulum R. (2017),TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardının Lojistik Sektöründe Uygulanması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Büke T. (2014), UFRS Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum: Literatür Araştırması, *Mali Çözüm Dergisi*,124,179-190
- Büyükipেকci S. ve Yiğit E.(2016).TMS-16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 19(2),219-231
- Çakır, F., (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.
- Çetinoğlu S. (2018).Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Açıklama Gerekliliklerine İlişkin Uyum Düzeylerinin İncelenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya
- Demir V., Bahadır O. (2014). An Investigation of compliance with International Financial Reporting Standards by listed companies in Turkey, *Accounting and Management Information System*, 13(1),4-14.
- Gökçen, G., Ataman Akgül, B. ve Çakırcı, C.(2006).*Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, İstanbul,Beta Yayınları, 1. Baskı, 2-153.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2012), *Türkiye Muhasebe -Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Altıncı Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Öztürk, C.(2011), Finansal Tabloların Dipnotlarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi, Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Şahin, E. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği, Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çorum.
- Şimşek, M.(2018).TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Sağlık Kurumlarında Muhasebeleştirilmesi: Bir Özel Hastane Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Sivas.
- <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UMS%2016.pdf> (20.11.2018)
- http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_16_2018.pdf (Erişim Tarihi: 20.11.2018)