

# MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER AÇIKLAMA ENDEKSLERİ İLE DENETİM FİRMA GRUBU İLİŞKİ ANALİZİ: BİST 100'DE BİR ARAŞTIRMA\*

## Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 24.05.2023  
Kabul Tarihi : 18.08.2023  
Türü : İnceleme Makalesi  
DOI Numarası : 10.55322/mbbakis.1301795

Öğr. Gör. Dr. Pınar ANAFOROĞLU \*\*  
Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK\*\*\*

## Bibliyografik Bilgiler

Anaforoğlu, P., & Yanık, S., S. (2024). "Maddi Duran Varlıklar İle Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Açıklama Endeksleri İle Denetim Firma Grubu İlişki Analizi: BİST 100'De Bir Araştırma" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 71, Sayfa : 123-146) <https://doi.org/10.55322/mbbakis.1301795>

## ÖZ

Bu çalışma maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebe standartlarına göre açıklanması gereken muhasebe politikalarından hareketle oluşturulan açıklama endeksleri ile denetim firma grubu ilişkisinin ki-kare bağımsızlık testi ile analizine dayanmaktadır. Analizler en yüksek piyasa değerine sahip BİST 100 temel endeksinde yer alan (finans, bankacılık, girişim sermayesi ortaklıkları, sigortacılık, futbol kulüpleri hariç) 76 şirketin 2014 ve 2019 dönemlerini kapsayan altı yıllık bağımsız denetimden geçmiş finansal tablo ve dipnotlarının incelenmesi ile yapılmıştır. Analiz sonucu; muhasebe uygulamaları ve finansal raporlarda dikkat çeken hususlarla ilgili olup, açıklama endeksleri ile denetim firma grubu ilişkisi ortaya konulmuştur.

\* Bu makale, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'nde Prof. Dr. Serap Sebahat Yanık danışmanlığında Pınar Anaforoğlu tarafından 2022 yılında hazırlanan "Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Dipnot Açıklamalarının İçerik Analizi: BİST 100'de Bir Araştırma" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

\*\* Ankara Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Büro Yönetimi ve Yönetici Asistanlığı Programı, 06100 Ankara, TÜRKİYE. E-mail: pinaranaforoglu@hacettepe.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-4248-9433

\*\*\* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, 06500 Ankara, TÜRKİYE. E-mail: serapyanik@hbv.edu.tr, Orcid.ID: 0000- 0001-7525-8717

**Anahtar Kelimeler:** TMS 16, TMS 40, TMS 38, Açıklama Endeksi, İlişki Analizi

**JEL Kodları:** M41, M42

## **RELATIONSHIP ANALYSIS OF TANGIBLE ASSETS AND INVESTMENT PROPERTIES DISCLOSURE INDICES AND AUDIT FIRM GROUP: A RESEARCH IN BIST 100.**

### **ABSTRACT**

This study is based on the analysis of the relationship between the disclosure indices and the audit firm group, which is formed from the accounting policies that should be disclosed according to accounting standards for tangible assets and investment properties, using the chi-square independence test. Analyzes were made by examining the financial statements and annotation of 76 companies, which are included in the BIST 100 basic index with the highest market value (excluding finance, banking, venture capital partnerships, insurance, football clubs), which have been independently audited for six years covering the 2014 and 2019 periods. Analysis result; It is related to the remarkable issues in accounting practices and financial reports, and the relationship between disclosure indices and audit firm group has been revealed.

**Keywords:** TMS 16, TMS 40, TMS 38, Disclosure Indices, Relationship Analysis

**JEL Classification:** M41, M42

## **1. GİRİŞ**

**C**alışma; bazı işletmelerin fiziki varlıklarının önemli bir bölümünü oluşturan, faaliyetlerini sürdürmelerinde, dönem sonucunu belirlemede katkı sağlayan; dolaylı nakit akışı yaratabilen maddi duran varlıklar ile doğrudan nakit akışı yaratabilen yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili TMS'lerde açıklanan muhasebe politikalarından hareketle hazırlanan "açıklama endekslerinin" ilişki analizine dayanmaktadır. Açıklama endekslerinin analizleri, borsanın genel seyrinin yanı sıra Türkiye ekonomisinin ve sektörlerin analizinde önemli bir veri setini oluşturan BİST 100 şirketleri aracılığı ile yapılmıştır. Sektörlerine ayrılan (finans, bankacılık, girişim sermayesi ortaklıkları, sigortacılık, futbol kulüpleri hariç) 76 şirketin 2014 ve 2019 yılları arası altı yıllık dönemine ait bağımsız denetimden geçmiş finansal tablo ve dipnotlarında yer alan bilgiler kullanılmıştır. Sektörel açıklama endekslerinin analizinde dört büyük denetim firması<sup>1</sup> ile diğer denetim firmaları tarafından denetlenenler açısından raporlarda farklılık olup olmadığı ele alınmıştır.

1 "KPMG, Ernst & Young, Deloitte Touche Tohmatsu, Price Waterhouse Coopers".

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller standartlarından oluşturulan açıklama endekslerine uyum derecesini, bu uyuma dört büyük denetim firması tarafından denetim faktörünün etkilerini ele alan araştırmamızla ilgili olarak yapılmış çalışmalarda;

“İşletmenin büyüklüğü, yaşı, sektörü, borsada işlem görmesi, karlılığı, borçluluk durumu, kaldırma oranı, hissedar sayısı ve yapısı, dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi, denetim firması değişikliği, baş denetçisinin değişikliği ile ekonomik gelişme düzeyi, kültür gibi” faktörlerden bazılarının standartlara uyum derecesi analiz edilmiştir.

Analizlerde “çoklu lojistik regresyon analizi, panel veri regresyon analizi, pooled OLS modeli, olağan en küçük kare (OLS) regresyonu modeli gibi” yöntemler kullanılmıştır<sup>2</sup>.

Söz konusu faktörlerden denetim firmaları ile ilgili değişkenler büyük oranda muhasebe politikaları açıklama düzeyi ile ilişkili bulunmuştur. Bağımsız dış denetimin, açıklama düzeyi üzerinde etkisinin olmadığını belirten çalışmalar (Naser, 1998), (Ali, Kamran ve Darren, 2004), (Çürük, 2004) tarafından yapılmıştır.

Denetim firmaları ile ilgili değişkenlerin dışında kalan diğer faktörler ise çalışmadan çalışmaya farklılık göstermiştir.

Standartlar açıklama gerekliliklerine uyum seviyesi ile “dört büyük denetim firmalarınca yapılan denetim” arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu gösteren çalışmalar ise (Dumontier ve Raffournier, 1998), (Glaum ve Street, 2003), (Esen ve Sakin, 2009), (Hodgdon vd., 2009), (Al Shammari, 2011), (Juhmani, 2012), (Raithatha ve Bapat, 2014), (Demir ve Bahadır 2014), (Coşkun, 2016) tarafından yapılmıştır. Elde ettikleri sonuca göre dört büyük denetim firmalarınca yapılan denetimlerde işletmelerin açıklama oranları, diğer denetim firmalarınca yapılan denetime göre daha yüksektir.

Denetim firmaları ile ilgili değişkenlerin, genellikle muhasebe politikaları açıklama düzeyine etkisi olduğu gerçeğinden hareketle, bu çalışmada denetim firma grubu değişkenleri kullanılmıştır.

## 3. TMS 16: MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE TMS 40: YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER STANDARTLARI AÇISINDAN BİST 100 ŞİRKETLERİNDE SEKTÖREL AÇIKLAMA ENDEKSLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 3.1. Araştırmanın Amacı

BİST 100 şirketleri raporlarında yer alan seçilmiş denetleme kriterleri ile Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standartları muhasebe politikalarına uyumun ölçülmesi hedeflenmiştir.

2 (Dumontier ve Raffournier, 1998), (Naser, 1998), (Glaum ve Street, 2003), (Ali, Kamran ve Darren, 2004), (Çürük, 2004), (Hodgdon vd., 2009), (Esen ve Sakin, 2009), (Al Shammari, 2011), (Juhmani, 2012), (Gökten, 2013), (Raithatha ve Bapat, 2014), (Demir ve Bahadır 2014), (Tolga, 2014), (Coşkun, 2016).

### 3.2. Araştırmanın Kapsamı

Çalışmanın uygulamasında; öncelikle incelenen varlıklar ile ilgili TMS 16 ile TMS 40'ın tamamı, TMS 36'nın bir kısmı değerlendirilmiştir. TMS 16 ve 40'ta yer alan kural ve ilke bazlı ifadeler dikkate alınmıştır. Kural bazlılarda; “ölçülür, içerir, muhasebeleştirilir, tanımlanır, dahil edilmez, belirlenir, uygulanır, yansıtılır” gibi kesin ifadeler, ilke bazlılarda; “kullanılabilir, gerekebilir, elde edilebilir, gerçekleştirilebilir, ortaya çıkabilir” gibi olasılık bildiren muhasebe politikalarından hareket edilmiştir. Öncelikle seçilmiş kriterler olarak belirlenen muhasebe politikaları; daha sonra bağımsız denetimden geçmiş finansal raporların sektörler ve yıllar itibariyle incelenmesi sonucu, ana ve alt başlıklar halinde hazırlanmış değişkenlerden oluşturulan açıklama endekslerine dönüştürülmüştür.

Örneklem kütesinin tespitinde, BİST 100'de seçilen 76 şirketin, 2014-2019 dönemini kapsayan altı yıllık verileri, beş sektörde, dört büyük denetim firması ve diğer denetim firmaları olarak sınıflandırılmıştır. 76 şirketin verilerininin 331 adedi dört büyük denetim firması, 125 adedi diğer denetim firmalarınınca denetlenmiştir. Başlangıç yılının seçiminde TMS 16'da yapılan en son değişikliklerin bu yılda gerçekleşmiş olması etkindir. Pandemi döneminde gelişen olaylar; örneğin bazı sektörlerde faaliyetlerin durması, bazı sektörlerde teşviklerin sağlanması gibi, birçok sektörü farklı açılardan etkilemiştir. Bu durumda karşılaştırma yapılamayacağından, 2019 yılı son yıl olarak alınmıştır.

### 3.3. Araştırmanın Sınırları

Açıklama endekslerinde yer alan muhasebe politikalarına ilişkin açıklama (denetleme) değişkenleri, ilgili standartlarda yer aldığı sıraya göre oluşturulmuştur. Bu oluşum; TMS 16'da beş muhasebe politikası başlığında, 43 kalem; TMS 40'ta yedi muhasebe politikası başlığında, 34 kalem olarak belirlenmiş idi. Ancak şirket raporlarının tamamının incelenmesiyle, bazı kriterlerin ya çok az, ya da hiç açıklanmadığı görülmüş, bu durumda iki yol seçilmiştir. İlkinde bazı başlıklar birleştirilmiştir. Örneğin; TMS 16 ile ilgili “maden hakları ve kaynaklarının geliştirilmesi için, güvenlik ve çevresel nedenlerle, birleşme yoluyla, devlet bağış veya teşvikleri ile edinilen maddi duran varlıklar” açıklama kriterleri “A. Maddi Duran Varlıklar İlk Ediniminin Sektöre Özgü Açıklanması” başlığında birleştirilmiştir. İkinci yol olarak bazı inceleme kriterleri tamamen çıkarılmış veya başka bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

Bu sınıflandırma sonucu 2014-2019 yılları arası açıklama endeksi her bir değişkene ait 456 adet veri ile TMS 16'da altı başlıkta, 15 adet değişkenden oluşan toplam 6.840 adet veriden; TMS 40'ta ise dört başlıkta, 17 adet değişkenden oluşan toplam 7.752 adet veriden yeniden oluşturulmuştur. Bu verilerden hareketle; her sektörün kendi içinde yıllar bazında toplam puanları değerlendirilmiş, tüm şirketlere ait genel endeks ayrıca ele alınmamıştır. Bu durum araştırmanın sınırları kapsamında düşünülebilir. BİST 100'de yer alan ancak hesap dönemi ve planı farklılığı nedeniyle “finans, bankacılık, girişim sermayesi ortaklıkları, sigortacılık, futbol kulüpleri” kapsam dışı bırakılmıştır. Bazı yıllar için finansal raporlarına ulaşamayan, inceleme döneminin başından beri BİST 100'de olmayan şirketler analize dahil edilememiştir.

İncelenen sektörlerde ait finansal raporların bazılarında bilgiler ayrıntılı açıklanırken, bazılarında genel bilgiler verilerek, ayrıntı açıklanmamıştır. Ayrıca finansal tablolarında tutar olduğu halde, bu bilgilere dipnotlarda değinilmemiş veya tutar olmadığı halde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır.

Güvenlik ve çevresel nedenlerle edinilen maddi duran varlıklara kimya, petrol sanayisinde dahi rastlanmamıştır. Sadece İpek Enerji A.Ş. ve Koza Altın A.Ş.'de açıklama yer almıştır. Arçelik'in 2014 ve 2015 yılı raporlarında Çevre Koruma Kanunu gereği karşılaşılan maliyetlerin ne olduğu izleyen dönem raporlarında açıklanmamıştır. Bunun yanı sıra faaliyetleri arasında madencilik olduğu halde “maden hakları ve kaynakları” ile ilgili açıklama yapmayan şirketler olduğu görülmüştür. Örneğin; Global Yatırım Holding A.Ş. maliyet unsuru olarak yenileme harcamaları ile büyük çaplı kontroller ile yedek parça ve bakım malzemeleri ile ilgili ayrıntı ve tutar açıklamaktan ziyade matbu ifadelerle yer verilmiştir. Genellikle finansal raporların dipnotlarındaki maddi duran varlıklar “çıkışlar” kalemindeki tutarların nedenleri (satış, amortisman süresini tamamlama, hurdaya dönüşme, doğal afetler nedeni ile mi envanterden düşüldüğü veya başka ortaklığa devredildiği için mi, çıkış yapıldığı) açıkça belirtilmemiştir. Bunun yanı sıra transferlerle ilgili açıklamalar genellikle yeterli düzeydedir. Maddi duran varlıklarına yeniden değerlendirme yapmadığı halde, konuyu tüm yönleriyle anlatan çok sayıda rapora rastlanmıştır. Ör; Sasa A.Ş. 2019, Bera 2019. Birleşme yolu ile edinilen maddi duran varlıkları incelerken, birleşmesi olmadığı halde ilgili standartlara göre sayfalarca açıklama yapıldığı görülmüştür.

Bilançosunda yatırım amaçlı gayrimenkul kalemi olmadığı halde dipnotlarda bunlara ilişkin matbu açıklama yapan şirketlere rastlanmıştır. Örneğin; Tatgıda 2019, Otokar A.Ş., Parsan A.Ş., Afyon A.Ş., THY 2019. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin faaliyet giderleri, kira gelirleri ile ilgili ayırımına, kira gelirlerinin yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilip edilmediğine raporlarda özen gösterilmemiştir.

Araştırmanın sınırları arasında değerlendirilebilecek bir diğer durum da; verilerin beşeri unsur tarafından işlenmesinin ve değerlendirilmesinin; tam objektiflik sağlayamayacağı gerçeğidir.

### 3.4. Araştırmanın Yöntemi

Çalışma kapsamında; finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken durumlara yani muhasebe politikalarına ilişkin bilgi verme düzeyini tespit etmede ilk kez (Cooke ve Wallace, 1989) tarafından kullanılmış açıklama endekslerinden faydalanılmıştır. Zaman içinde değişiklik gösteren her çeşit ekonomik olay için endeks hesaplanabilir. Endeksin esası; zaman serilerinde, değerlerden birinin temel değer alınarak diğerlerinin buna göre oransal değişiminin ölçülmesine dayanır. Hangi konudaki değişimler ele alınıyorsa endeks onun adıyla anılabilir. Çalışmada muhasebe politikalarının açıklanma düzeyi ele alındığı için açıklama endeksi terimi kullanılmıştır.

Açıklama endeksi ile bilgilerin doğruluğu değil, açıklanması gereken bilginin finansal tablolarda yer alıp almadığı ölçüldüğünden, açıklama seviyesi derecelendirilmemiştir (Coşkun, 2016: 40). Bu ölçümde değişkenler arasında ilişkinin varlığı açısından “ilişki analizi” yapılmıştır. İlişki analizine hazırlık için muhasebe standartlarında yer alan muhasebe politikalarına göre raporlarda açıklanacağı belirtilen kriterlerden hareketle açıklama değişkenlerinden oluşan açıklama endeksleri hazırlanmıştır. Açıklama endekslerini oluşturmada iki yöntem kullanılmaktadır. Ağırlıklı yöntemde, açıklanması gereken bilgiler 0'dan 1'e kadar ara değerler olarak derecelendirilir. Ağırlıksız yöntemde ise, her bir dipnot açıklama yükümlülüğü eşit önemdedir. Çalışmada ele alınacak muhasebe politikaları belirlendikten sonra ağırlıksız yönteme göre açıklanan veya açıklanmayan bilgilere değerler (1/0) verilmiştir.

**Tablo 1: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile İlgili Muhasebe Politikaları Açıklama Endeksi Altı Alt Başlıkta, 15 Değişkende Ele Alınmıştır**

Maddi Duran Varlıklar (MDV) Muhasebe Politikaları Açıklama Endeksi	Verilen Değer
<b>A.MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI</b>	
1. MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	1/0
<b>B.MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI</b>	
2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	1/0
<b>C.MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI</b>	
3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	1/0
4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	1/0
<b>D.MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI</b>	
5. Sonraki Ölçüm (Maliyet/yeniden değerlendirme modeli)	1/0
6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	1/0
6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	1/0
6-c. Maliyet modelinde defter değeri	1/0
6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	1/0
6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	1/0
<b>E.AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI</b>	
7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	1/0
8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	1/0
9. Gider veya maliyet olarak amortisman	1/0
10. Amortisman ayırmanın durması	1/0
<b>F.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI</b>	
11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	1/0

**Tablo 2: TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı ile İlgili Muhasebe Politikaları Açıklama Endeksi Dört Alt Başlıkta, 17 Değişkende Ele Alınmıştır**

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (YAG) Muhasebe Politikaları Açıklama Endeksi	Verilen Değer
<b>A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI</b>	
1. Kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı	1/0
2-a. Kira geliri	1/0
2-b. Faaliyet gideri	1/0
3. Bulundurma amacına göre	1/0
4. Kiralananlara ait haklar	1/0
<b>B.DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI</b>	
5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	1/0
6. GUD değerleme tekniği varsayımları	1/0
7. GUD değişimleri	1/0
8. GUD tespiti yapanlar	1/0
9. Yabancı para çevrim net kur farkları	1/0
10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	1/0
11. Kullanılan amortisman yöntemi	1/0
<b>C.YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI</b>	
12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	1/0
12-b. YAG'dan Stoklara transfer	1/0
12-c. MDV'den YAG'a transfer	1/0
12-d. Stoklardan YAG'a transfer	1/0
<b>D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI</b>	
13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	1/0

Yakın ilişkili sayılabilecek sektörler tablodaki gibi gruplandırılmıştır.

**Tablo 3: Analiz Kapsamında Şirketlerin Sektörler Bazında Dağılımı**

SEKTÖRLER	Şirket Sayısı
I. Elektrik, Gaz, Su ve Teknoloji	6
II. Gayrimenkul, İnşaat ve Madencilik	16
III. İmalat Sanayii	39
IV. Holdingler	18
V. Toptan, Perakende, Ticaret, Ulaştırma ve Haberleşme	7
<b>TOPLAM</b>	<b>76</b>

Aşağıda bir kısmına yer verilen maddi duran varlıklar ile ilgili açıklamalardan Endeks A, yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili açıklamalardan Endeks B oluşturulmuştur.

**Tablo 4: Maddi Duran Varlıklar ile İlgili 2014-2019 Yılları BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Açıklamalar**

İşletme Adı	YIL	Sektör	Denetim Firması	A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHAŞEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHAŞEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ, TUTARLARI: ORANLARI		
				1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerini ayırtılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük cppl kontroller	4. MDV olarak açıklanan vedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sorunlu Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirme kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde deliller değeri	6-d. Değer artırım dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirmede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veyahut maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırtılması	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutan var/yok	12-a. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutan	12-b. MDV/lerin tutan
Akfen 2014	2014	ELEKTRİK	Engin' Gd	1	1	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	
Odas 2014	2014	ELEKTRİK	As' Nevra	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	
Zorun 2014	2014	ELEKTRİK	PWMC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	
Akfen 2015	2015	ELEKTRİK	Engin' Gd	0	1	0	0	1	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	
Odas 2015	2015	ELEKTRİK	As' Nevra	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	
Zorun 2015	2015	ELEKTRİK	PWMC	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	
Akfen 2016	2016	ELEKTRİK	EPMS	0	1	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	
Odas 2016	2016	ELEKTRİK	As' Nevra	1	0	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	
Zorun 2016	2016	ELEKTRİK	PWMC	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	
Akfen 2017	2017	ELEKTRİK	EPMS	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	

Her bir standardın analizi için ile yıllara, sektörler, denetim firma grubuna göre ayırım yapıldıktan sonra; yıllar ve sektörler itibarıyla genel toplamlar alınmıştır.

### 3.4.1. Açıklama Endeksinde Yer Alan Değişkenler Arası İlişki Analizi

İlişki analizi ile Ülkemizin en iyi şirketlerinin, uluslararası muhasebe standartlarından uyarlanmış TMS'lere göre hazırladıkları raporlarının denetiminde; uluslararası ölçekte dört büyük denetim firması ile diğer denetim firmaları açısından raporlarda açıklama farklılığı var mı? Sorusuna cevap aranmıştır.

Bu kapsamda muhasebe politikalarının açıklama düzeyine göre oluşturulan açıklama endeksleri bağımlı değişken, dört büyük denetim firması açıklama düzeyi bağımsız değişken olarak kabul edilmiştir. Bağımsız denetim ile işletmelerce açıklanan bilgi düzeyi arasındaki ilişkinin varlığı savından hareketle, aralarındaki ilişkinin ki-kare bağımsızlık testi ile analizinde aşağıda yer alan hipotezler oluşturulmuştur.

$H_0$ : Dört büyük denetim firması ile seçilmiş denetim kriterleri için belirlenen açıklama düzeyi, birbirinden bağımsız değişkenlerdir. Bu iki değişken arasında bir ilişki yoktur.



$H_1$ : Seçilmiş denetim kriterleri için belirlenen açıklama düzeyi ile dört büyük denetim firması arasında bir ilişki vardır.

Buna göre şirketlerin dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi sonucunda gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilirlik özelliklerine sahip açıklama düzeyinin yüksek çıkması beklenmektedir. Bu durum denetim faaliyetlerinin dört büyük denetim firması tarafından daha dikkatli yapıldığının bir kanıtı olabilir.

Bunun için tüm değişkenler ve sektörler ile denetim firma grubu ilişkisi analizi için SPSS 26 paket istatistik programı ile frekans dağılımı, ki-kare bağımsızlık testi yapılmıştır.

Ki-kare testi: niteliksel (sayısal olmayan) veri setinden alınan gerçekleşen (gözlenen) değerler (frekanslar) ile beklenen frekansların istatistiki olarak anlamlı veya ilişkili olup olmadığını gösterir. Çalışmanın verilerinde kesikli (ikili ilişki (bionary)) değişkenler (var/yok; diğer denetim firmaları/dört büyük denetim firması) kullanıldığı için, ikili ilişki tablosuna ki-kare bağımsızlık testi ile bakılmıştır. Bunlar birbirine bağımlı mı, bağımsız mı? Aralarında ilişki var mı, yok mu? Şeklinde analiz yapılmıştır. Açıklama düzeyinde dört büyüklerin etkili olup olmadığı ( $=0,05$ ) anlamlılık düzeyinde araştırılmıştır. Ki-kare bağımsızlık testinde sırasıyla aşağıda yer alan ilişkiler analiz edilmiştir;

-İncelenen standarda ait her bir değişkenin denetim firma grubu ile ilişkisi araştırılmıştır. İlişkili ve ilişkisiz değişkenler tablolar halinde ayrı sunulmuştur.

-İlgili varlıklar grubunun toplam denetim puan grubunun sektör ve denetim firmaları açısından sınıflandırılması ile değerlendirmeler yapılabilmiştir.

### **3.5. Araştırmanın Bulguları**

Araştırmanın bulguları “ilişki analizleri” bakımından aşağıda yer aldığı gibidir.

#### **3.5.1. Maddi Duran Varlıklar Açıklama Endeksi Ki-Kare Bağımsızlık Testi Sonuçları**

Maddi duran varlıklar açıklama değişkenleri ile “denetim firma grubu” ilişkisinde ki-kare bağımsızlık testi istatistik sonuçları aşağıda yer aldığı gibidir.

Tablo 5: Ki-Kare Bağımsızlık Testi Sonuçlarına Göre İlişki Bulunanlar

Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklama Değişkenleri	Aranan Kriterler Yok/Var	Değişkenlerin Frekansları ve Yüzdeleri	Denetim Firma Grubu		Toplam
			Diğer	Dört büyük denetim firması	
1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	Yok	Frekans	67	130	<b>197</b>
		Sütun Yüzdesi	53,6%	39,3%	<b>43,2%</b>
	Var	Frekans	58	201	<b>259</b>
		Sütun Yüzdesi	46,4%	60,7%	<b>56,8%</b>
$\chi^2 = 7,588$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,006 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,128					
<b>Bu orana en anlamlı katkı imalat sektöründe yapılmıştır.</b>					
2.Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	Yok	Frekans	109	214	<b>323</b>
		Sütun Yüzdesi	87,2%	64,7%	<b>70,8%</b>
	Var	Frekans	16	117	<b>133</b>
		Sütun Yüzdesi	12,8%	35,3%	<b>29,2%</b>
$\chi^2 = 22,328$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,216					
<b>Bu orana en anlamlı katkı imalat sektöründe yapılmıştır.</b>					
4.MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	Yok	Frekans	123	282	<b>405</b>
		Sütun Yüzdesi	98,4%	85,2%	<b>88,8%</b>
	Var	Frekans	2	49	<b>51</b>
		Sütun Yüzdesi	1,6%	14,8%	<b>11,2%</b>
$\chi^2 = 15,924$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,184					
<b>Bu orana en anlamlı katkı imalat sektöründe yapılmıştır.</b>					
6-a.Yeniden değerlendirme tarihi	Yok	Frekans	82	265	<b>347</b>
		Sütun Yüzdesi	65,6%	80,1%	<b>76,1%</b>
	Var	Frekans	43	66	<b>109</b>
		Sütun Yüzdesi	34,4%	19,9%	<b>23,9%</b>
$\chi^2 = 10,431$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,150					
<b>Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.</b>					
6-b.Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	Yok	Frekans	82	267	<b>349</b>
		Sütun Yüzdesi	65,6%	80,7%	<b>76,5%</b>
	Var	Frekans	43	64	<b>107</b>
		Sütun Yüzdesi	34,4%	19,3%	<b>23,5%</b>
$\chi^2 = 11,466$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,157					

<b>Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.</b>					
<b>6-c.Maliyet modelinde defter değeri</b>	Yok	Frekans	82	264	<b>346</b>
		Sütun Yüzdesi	65,6%	80,0%	<b>76,0%</b>
	Var	Frekans	43	66	<b>109</b>
		Sütun Yüzdesi	34,4%	20,0%	<b>24,0%</b>
$\chi^2 = 10,319$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< $\alpha$ = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,149					
<b>Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.</b>					
<b>6-d.Değer artışının dönem içi değişimi</b>	Yok	Frekans	82	266	<b>348</b>
		Sütun Yüzdesi	65,6%	80,6%	<b>76,5%</b>
	Var	Frekans	43	64	<b>107</b>
		Sütun Yüzdesi	34,4%	19,4%	<b>23,5%</b>
$\chi^2 = 11,350$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< $\alpha$ = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,156					
<b>Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.</b>					
<b>6-e.Yeniden değerlendirilme ertelenmiş vergi etkisi</b>	Yok	Frekans	78	255	<b>333</b>
		Sütun Yüzdesi	62,4%	77,3%	<b>73,2%</b>
	Var	Frekans	47	75	<b>122</b>
		Sütun Yüzdesi	37,6%	22,7%	<b>26,8%</b>
$\chi^2 = 10,219$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< $\alpha$ = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,148					
<b>Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.</b>					
<b>10.Amortisman ayırmanın durması</b>	Yok	Frekans	104	197	<b>301</b>
		Sütun Yüzdesi	83,2%	59,5%	<b>66,0%</b>
	Var	Frekans	21	134	<b>155</b>
		Sütun Yüzdesi	16,8%	40,5%	<b>34,0%</b>
$\chi^2 = 22,683$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< $\alpha$ = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,218					
<b>Bu orana en anlamlı katkı imalat sektöründe yapılmıştır.</b>					
<b>11.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/ yok</b>	Yok	Frekans	114	279	<b>393</b>
		Sütun Yüzdesi	91,2%	84,3%	<b>86,2%</b>
	Var	Frekans	11	52	<b>63</b>
		Sütun Yüzdesi	8,8%	15,7%	<b>13,8%</b>
$\chi^2 = 3,638$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,056< $\alpha$ = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,089					
<b>Bu orana en anlamlı katkı imalat sektöründe yapılmıştır.</b>					

Geleneksel muhasebe yaklaşımından farklı olarak muhasebe standartlarına göre maddi duran varlıkların ilk edinimleri ile ilgili; “maddi duran varlık ediniminde sektöre özgü açıklamalar” değişkeni gibi özel bir konu dört büyük denetim firması tarafından ağırlıklı olarak açıklanmıştır. Muhasebe standartları ile getirilen diğer özellikli konulardan “maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması”, “maddi duran varlık olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri”, “amortisman ayırmanın durması”, “değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı” değişkenlerini dört büyük denetim firması, diğer denetim firmalarına göre daha yüksek oranda açıklamıştır. Ancak ilgili değişkenlerdeki açıklama oranlarının düşük düzeyde olması ki-kare test sonucunu etkilemiştir.

İstatistiksel olarak ilişki olanlarda bir diğer sonuç; yeniden değerlendirme ile ilgilidir. Toplam incelenen denetleme değişkenleri sayısı 456 adet, yeniden değerlendirme yaptığını açıklayan şirket sayısı 380 adettir. Buna göre yeniden değerlendirme yapanların toplam içindeki oranı yüzde 83 civarı iken, yeniden değerlendirme ile ilgili incelenen değişkenleri açıklayanların oranı yüzde 27 civarındadır. Esasında yeniden değerlendirme kriterleri dışında açıklama yapanlardan diğer denetim firmaları oranlarının, dört büyük denetim firmasından daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir.

**Tablo 6: Ki-Kare Bağımsızlık Testi Sonuçlarına Göre İlişki Bulunmayanlar**

Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklama Değişkenleri	Aranan Kriterler Yok/Var	Değişkenlerin Frekansları ve Yüzdeleri	Denetim Firma Grubu		Toplam
			Diğer	Dört büyük denetim firması	
3.Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	Yok	Frekans	102	270	<b>372</b>
		Sütun Yüzdesi	81,6%	81,6%	<b>81,6%</b>
	Var	Frekans	23	61	<b>84</b>
		Sütun Yüzdesi	18,4%	18,4%	<b>18,4%</b>
$\chi^2 = 0,000$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,994 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,000					
<b>Bu orana en anlamlı katkı gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektöründe yapılmıştır.</b>					
5.Sonraki Ölçüm (Maliyet/ yeniden değerlendirme modeli)	Yok	Frekans	0	4	<b>4</b>
		Sütun Yüzdesi	0,0%	1,2%	<b>0,9%</b>
	Var	Frekans	125	327	<b>452</b>
		Sütun Yüzdesi	100,0%	98,8%	<b>99,1%</b>
$\chi^2 = 1,524$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,217 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,058					
<b>Tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.</b>					
7.Farklı yararlı ömre sahip olanlar	Var	Frekans	125	331	<b>456</b>
		Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	<b>100,0%</b>

İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					
<b>8.Amortisman yöntemlerinin açıklanması</b>	Yok	Frekans	0	6	<b>6</b>
		Sütun Yüzdesi	0,0%	1,8%	<b>1,3%</b>
	Var	Frekans	125	325	<b>450</b>
		Sütun Yüzdesi	100,0%	98,2%	<b>98,7%</b>
$\chi^2 = 2,296$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,130 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,071					
İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					
<b>9.Gider veya maliyet olarak amortisman</b>	Var	Frekans	125	331	<b>456</b>
		Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	<b>100,0%</b>
<b>Toplam</b>		<b>Frekans</b>	<b>125</b>	<b>331</b>	<b>456</b>
<b>Sütun Yüzdesi</b>		<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	
İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.					

İstatistiksel olarak ilişki bulunamayanlar ve ölçülemeyenler arasındaki teorik ilişkilerde; her iki denetim firma grubunun “maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller” değişkenini yüksek oranda açıklamadıkları görülmüştür. “Maddi duran varlıkların sonraki ölçümü, amortisman grubu” ile ilgili incelenen değişkenlerin neredeyse tamamına yakını tüm sektörlerde her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmıştır. Ancak tüm dönemlerde sadece dört büyük denetim firması tarafından denetlenmiş toptan sektöründe değişkenler, dört büyük denetim firması tarafından ağırlıklı olarak açıklanmıştır.

**Tablo 7: Toplam Denetim Puan Grubunun Sektör ve Denetim Firmaları Açısından Sınıflandırılması**

Sektör	Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Aranan Kriterlere Açıklama Var Olarak Verilmiş Cevapların Toplamı			Denetim Firma Grubu		Toplam
				Diğer	Dört büyük denetim firması	
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	9	7	<b>16</b>
			Sütun Yüzdesi	56,3%	35,0%	<b>44,4%</b>
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	6	8	<b>14</b>
			Sütun Yüzdesi	37,5%	40,0%	<b>38,9%</b>
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	1	5	<b>6</b>
			Sütun Yüzdesi	6,3%	25,0%	<b>16,7%</b>
$\chi^2 = 2,792$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,248 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,268						
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	0	3	<b>3</b>
			Sütun Yüzdesi	0,0%	16,7%	<b>8,3%</b>
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	18	15	<b>33</b>
			Sütun Yüzdesi	100,0%	83,3%	<b>91,7%</b>
$\chi^2 = 3,273$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,070 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,286						
İMALAT SANAYİİ	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	25	53	<b>78</b>
			Sütun Yüzdesi	53,2%	28,5%	<b>33,5%</b>
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	21	108	<b>129</b>
			Sütun Yüzdesi	44,7%	58,1%	<b>55,4%</b>
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	1	25	<b>26</b>
			Sütun Yüzdesi	2,1%	13,4%	<b>11,2%</b>
$\chi^2 = 12,353$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,002 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,224						
HOLDİNGLER	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	13	26	<b>39</b>
			Sütun Yüzdesi	29,5%	40,6%	<b>36,1%</b>
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	25	36	<b>61</b>
			Sütun Yüzdesi	56,8%	56,3%	<b>56,5%</b>
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	6	2	<b>8</b>
			Sütun Yüzdesi	13,6%	3,1%	<b>7,4%</b>
$\chi^2 = 4,777$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,092 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,206						

TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans		15	<b>15</b>
			Sütun Yüzdesi		35,7%	<b>35,7%</b>
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans		24	<b>24</b>
			Sütun Yüzdesi		57,1%	<b>57,1%</b>
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans		3	<b>3</b>
			Sütun Yüzdesi		7,1%	<b>7,1%</b>
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	47	104	<b>151</b>
			Sütun Yüzdesi	37,6%	31,5%	<b>23,3%</b>
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	70	191	<b>261</b>
			Sütun Yüzdesi	56,0%	<b>57,9%</b>	<b>57,4%</b>
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	8	35	<b>43</b>
			Sütun Yüzdesi	6,4%	10,6%	<b>9,5%</b>
$\chi^2 = 2,764$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,251 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,078						

Tüm değişkenlerin toplam puanlarının ortalamasının alınmasıyla oluşturulan yukarıda yer alan tabloda maddi duran varlıklar toplam denetim puan grubu ile “sektör ve denetim firmaları” arasında istatistiksel olarak yapılan ki-kare testi sonuçlarına göre ilişki yoktur. Toplam 15 puandan oluşan maddi duran varlıklar açıklama endeksinde; en fazla yoğunluğun olduğu “6 ile 10 madde arasında” incelenen değişkenlerin yüzde 57,9 oranıyla dört büyük denetim firması, yüzde 56 oranıyla diğer denetim firmaları tarafından sunulmuş olduğu görülmüştür. Bu ölçüğe en yüksek katkı imalat ve toptan sektörüne yapılmıştır. Ortaya çıkan sonuca göre; dört büyük denetim firması frekans ve oransal olarak açıklamalara daha fazla ağırlık vermiştir. Her ne kadar bu sonuç;

“ $H_1$ : Seçilmiş denetim kriterleri için belirlenen açıklama düzeyi ile dört büyük denetim firması arasında bir ilişki vardır” hipotezini doğrulamış olsa da, olağanlık katsayılarına göre denetim firma grupları arasında güçlü ayrıştırma görülmediğinden, iki denetim firma grubundan birinin diğerine denetim üzerine büyük etkisinin olmadığı söylenebilir.

### 3.5.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Açıklama Endeksi Ki-Kare Bağımsızlık Testi Sonuçları

Yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama değişkenleri ile “denetim firma grubu” ilişkisinde ki-kare bağımsızlık testi istatistik sonuçları aşağıda yer aldığı gibidir.

**Tablo 8: Ki-Kare Bağımsızlık Testi Sonuçlarına Göre İlişki Bulunanlar**

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklama Değişkenleri	Aranan Kriterler Yok/Var	Değişkenlerin Frekansları ve Yüzdeleri	Denetim Firma Grubu		Toplam
			Diğer	Dört büyük denetim firması	
1.Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	Yok	Frekans	32	152	<b>184</b>
		Sütun Yüzdesi	25,6%	45,9%	<b>40,4%</b>
	Var	Frekans	93	179	<b>272</b>
		Sütun Yüzdesi	74,4%	54,1%	<b>59,6%</b>
$\chi^2 = 15,568$ ve Anlamlılık Düzeyi (P) = $0,001 < \alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı = 0,182					
<b>Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.</b>					
4.Kiralananlara ait haklar	Yok	Frekans	99	317	<b>416</b>
		Sütun Yüzdesi	79,2%	95,8%	<b>91,2%</b>
	Var	Frekans	26	14	<b>40</b>
		Sütun Yüzdesi	20,8%	4,2%	<b>8,8%</b>
$\chi^2 = 31,133$ ve Anlamlılık Düzeyi (P) = $0,001 < \alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı = 0,253					
<b>Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.</b>					
5.Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	Yok	Frekans	32	150	<b>182</b>
		Sütun Yüzdesi	25,6%	45,3%	<b>39,9%</b>
	Var	Frekans	93	181	<b>274</b>
		Sütun Yüzdesi	74,4%	54,7%	<b>60,1%</b>
$\chi^2 = 14,709$ ve Anlamlılık Düzeyi (P) = $0,001 < \alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı = 0,177					
<b>Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.</b>					
9.Yabancı para çevrim net kur farkları	Yok	Frekans	120	287	<b>407</b>
		Sütun Yüzdesi	96,0%	86,7%	<b>89,3%</b>
	Var	Frekans	5	44	<b>49</b>
		Sütun Yüzdesi	4,0%	13,3%	<b>10,7%</b>
$\chi^2 = 8,170$ ve Anlamlılık Düzeyi (P) = $0,004 < \alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı = 0,133					
<b>Bu orana en anlamlı katkı imalat sektöründe yapılmıştır.</b>					
10.Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	Yok	Frekans	124	317	<b>441</b>
		Sütun Yüzdesi	99,2%	95,8%	<b>96,7%</b>
	Var	Frekans	1	14	<b>15</b>
		Sütun Yüzdesi	0,8%	4,2%	<b>3,3%</b>
$\chi^2 = 3,355$ ve Anlamlılık Düzeyi (P) = $0,067 < \alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı = 0,085					



<b>Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.</b>					
11.Kullanılan amortisman yöntemi	Yok	Frekans	28	162	<b>190</b>
		Sütun Yüzdesi	22,4%	48,9%	<b>41,7%</b>
	Var	Frekans	97	169	<b>266</b>
		Sütun Yüzdesi	77,6%	51,1%	<b>58,3%</b>
$\chi^2 = 26,300$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< $\alpha$ = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,234					
<b>Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.</b>					
12-a.YAG'dan MDV'ye transfer	Yok	Frekans	117	323	<b>440</b>
		Sütun Yüzdesi	93,6%	97,6%	<b>96,5%</b>
	Var	Frekans	8	8	<b>16</b>
		Sütun Yüzdesi	6,4%	2,4%	<b>3,5%</b>
$\chi^2 = 4,252$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,039< $\alpha$ = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,096					
<b>Tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.</b>					
12-b.YAG'dan Stoklara transfer	Yok	Frekans	122	330	<b>452</b>
		Sütun Yüzdesi	97,6%	99,7%	<b>99,1%</b>
	Var	Frekans	3	1	<b>4</b>
		Sütun Yüzdesi	2,4%	0,3%	<b>0,9%</b>
$\chi^2 = 4,593$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,032< $\alpha$ = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,100					
<b>Tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.</b>					
12-c.MDV'den YAG'a transfer	Yok	Frekans	102	292	<b>394</b>
		Sütun Yüzdesi	81,6%	88,2%	<b>86,4%</b>
	Var	Frekans	23	39	<b>62</b>
		Sütun Yüzdesi	18,4%	11,8%	<b>13,6%</b>
$\chi^2 = 4,252$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,066< $\alpha$ = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,086					
<b>Bu orana en anlamlı katkı gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektörünce yapılmıştır.</b>					

“Kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı, sonraki ölçüm (maliyet bedeli/gerçeğe uygun değer ile), kullanılan amortisman yöntemi” değişkenleri diğer denetim firmalarınınca daha yüksek oranda açıklanmıştır.

Özellikli konular olarak değerlendirebilecek; “kiralananlara ait haklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ile diğer varlıklar arasındaki transferler” değişkenlerinin açıklanmama oranı dört büyük denetim firmalarında yüksektir. “Yabancı para çevrim net kur farkları, maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemi arasındaki transferler” değişkenlerinin açıklanmama oranı ise diğer denetim firmalarında yüksektir.

**Tablo 9: Ki-Kare Testi Sonuçlarına Göre İlişki Bulunmayanlar**

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklama Değişkenleri	Aranan Kriterler Yok/Var	Değişkenlerin Frekansları ve Yüzdeleri	Denetim Firma Grubu		Toplam
			Diğer	Dört büyük denetim firması	
2-a.Kira Geliri	Yok	Frekans	84	243	<b>327</b>
		Sütun Yüzdesi	67,2%	73,4%	<b>71,7%</b>
	Var	Frekans	41	88	<b>129</b>
		Sütun Yüzdesi	32,8%	26,6%	<b>28,3%</b>
$\chi^2 = 1,727$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,189> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,061					
<b>İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.</b>					
2-b.Faaliyet Gideri	Yok	Frekans	99	266	<b>365</b>
		Sütun Yüzdesi	79,2%	80,4%	<b>80,0%</b>
	Var	Frekans	26	65	<b>91</b>
		Sütun Yüzdesi	20,8%	19,6%	<b>20,0%</b>
$\chi^2 = 0,077$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,782> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,013					
<b>İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, imalat hariç tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.</b>					
3.Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	Yok	Frekans	114	315	<b>429</b>
		Sütun Yüzdesi	91,2%	95,2%	<b>94,1%</b>
	Var	Frekans	11	16	<b>27</b>
		Sütun Yüzdesi	8,8%	4,8%	<b>5,9%</b>
$\chi^2 = 2,562$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,109> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,075					
<b>İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.</b>					
6.GUD değerlendirme tekniği varsayımları	Yok	Frekans	84	205	<b>289</b>
		Sütun Yüzdesi	67,2%	61,9%	<b>63,4%</b>
	Var	Frekans	41	126	<b>167</b>
		Sütun Yüzdesi	32,8%	38,1%	<b>36,6%</b>
$\chi^2 = 1,084$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,298> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,049					
<b>Bu orana en anlamlı katkı gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektörünce yapılmıştır.</b>					
7.GUD değişimleri	Yok	Frekans	74	207	<b>281</b>
		Sütun Yüzdesi	59,2%	62,5%	<b>61,6%</b>
	Var	Frekans	51	124	<b>175</b>
		Sütun Yüzdesi	40,8%	37,5%	<b>38,4%</b>

$\chi^2 = 0,427$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,513> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,031					
<b>Bu orana en anlamlı katkı gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektörünce yapılmıştır.</b>					
8.GUD tespiti yapanlar	Yok	Frekans	72	199	<b>271</b>
		Sütun Yüzdesi	57,6%	60,1%	<b>59,4%</b>
	Var	Frekans	53	132	<b>185</b>
		Sütun Yüzdesi	42,4%	39,9%	<b>40,6%</b>
$\chi^2 = 0,239$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,625> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,023					
<b>Bu orana en anlamlı katkı holdinglerce yapılmıştır.</b>					
12-d.Stoklardan YAG'a transfer	Yok	Frekans	121	327	<b>448</b>
		Sütun Yüzdesi	96,8%	98,8%	<b>98,2%</b>
	Var	Frekans	4	4	<b>8</b>
		Sütun Yüzdesi	3,2%	1,2%	<b>1,8%</b>
$\chi^2 = 2,088$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,148> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,068					
<b>İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte, imalat hariç tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.</b>					
13.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	Yok	Frekans	113	307	<b>420</b>
		Sütun Yüzdesi	90,4%	92,7%	<b>92,1%</b>
	Var	Frekans	12	24	<b>36</b>
		Sütun Yüzdesi	9,6%	7,3%	<b>7,9%</b>
$\chi^2 = 0,689$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,407> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,039					
<b>İstatistiksel olarak ölçülememekle birlikte; gayrimenkul, inşaat ve madencilik ile imalat hariç tüm sektörlerce katkı sağlanmıştır.</b>					

İstatistiksel olarak ilişki bulunamayanlar ve ölçülemeyenler arasındaki teorik ilişkilerde; tüm değişkenlerde dört büyük denetim firması ağırlıklı olmak üzere, açıklamaların yüksek oranda yapılmadığı görülmüştür.

Ayrıntıları değerlendirmede; bir önceki tabloda istatistiksel ilişki bulunanlar arasında yer alan “kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı” değişkeni TMS 40'a göre yatırım amaçlı gayrimenkulleri elde etme amacının belirtilmesi gerektiğine dair ifadeden hareketle ele alınmıştır. Dolayısıyla incelenen şirketlerde bu husus genelde açıklanmıştır. Ancak istatistiksel ilişki bulunmayanların yer aldığı tabloda “kira geliri, faaliyet gideri, bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)” değişkenlerinin her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmadığı görülmüştür. Ayrıca, denetim raporlarında yatırım amaçlı gayrimenkulleri olduğu halde, açıklanan kira geliri ve faaliyet giderlerini yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında olup olmadığını açıklamayan çok sayıda şirkete rastlanmıştır. Bu bağlamda ilgili varlıkları bulundurma amacının daha geniş ifadesi olan üçüncü değişkenin açıklanmama oranı da yüksek çıkmıştır.

Sonraki ölçümde maliyet veya gerçeğe uygun değer yönteminden hangisinin kullanıldığına dair diğer denetim firmalarınca daha fazla açıklama yapılmış olsa da, “gerçeğe uygun değer değerlendirme tekniği varsayımları, değişimleri, tespiti yapanlar” değişkenlerine her iki denetim firma grubu benzer oranlarda açıklama yapmamışlardır.

Stoklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller arası transferlere ilişkin değişkenlere teorik olarak, her iki denetim firma grubu tarafından yüksek oranlarda açıklama yapılmamıştır.

Denetim firma gruplarınınca benzer oranlarda açıklanmamış “değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı” değişkeni, maddi duran varlıklar grubunun aksine istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır.

**Tablo 10: Toplam Denetim Puan Grubunun Sektör ve Denetim Firmaları Açısından Sınıflandırılması**

Sektör	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Aranılan Kriterlere Açıklama Var Olarak Verilmiş Cevapların Toplamı			Denetim Firma Grubu		Toplam
				Diğer	Dört büyük denetim firması	
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	16	20	<b>36</b>
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	<b>100,0%</b>
Toplam denetim puanı sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz						
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	12	0	<b>12</b>
			Sütun Yüzdesi	66,7%	0,0%	<b>33,3%</b>
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	5	18	<b>23</b>
			Sütun Yüzdesi	27,8%	100,0%	<b>63,9%</b>
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	1	0	<b>1</b>
			Sütun Yüzdesi	5,6%	0,0%	<b>2,8%</b>
$\chi^2 = 20,348$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,601						
İMALAT SANAYİİ	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	33	124	<b>157</b>
			Sütun Yüzdesi	70,2%	66,3%	<b>67,1%</b>
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	13	60	<b>73</b>
			Sütun Yüzdesi	27,7%	32,1%	<b>31,2%</b>
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	1	3	<b>4</b>
			Sütun Yüzdesi	2,1%	1,6%	<b>1,7%</b>
$\chi^2 = 0,381$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,826 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,040						

HOLDİNGLER	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	11	27	<b>38</b>
			Sütun Yüzdesi	25,0%	42,2%	<b>35,2%</b>
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	32	33	<b>65</b>
			Sütun Yüzdesi	72,7%	51,6%	<b>60,2%</b>
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	1	4	<b>5</b>
			Sütun Yüzdesi	2,3%	6,3%	<b>4,6%</b>
$\chi^2 = 5,021$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,081< $\alpha$ = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,211						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans		30	<b>30</b>
			Sütun Yüzdesi		71,4%	<b>71,4%</b>
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans		11	<b>11</b>
			Sütun Yüzdesi		26,2%	<b>26,2%</b>
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans		1	<b>1</b>
			Sütun Yüzdesi		2,4%	<b>2,4%</b>
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz						
	Toplam denetim puan grubu	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	72	201	<b>273</b>
			Sütun Yüzdesi	57,6%	60,7%	<b>59,9%</b>
		6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	50	122	<b>172</b>
			Sütun Yüzdesi	40,0%	36,9%	<b>37,7%</b>
		11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	3	8	<b>11</b>
			Sütun Yüzdesi	2,4%	2,4%	<b>2,4%</b>
$\chi^2 = 0,029$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,825> $\alpha$ = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,091						

Yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili değişkenlerin toplam puanlarının ortalamasının alınmasıyla oluşturulan toplam denetim puan grubu ile “sektör ve denetim firmaları” arasında istatistiksel olarak yapılan ki-kare testi sonuçlarına göre ilişki yoktur. Toplam 17 puandan oluşan yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama endeksinde; en fazla yoğunluğun olduğu “5 madde ve daha az arasında” incelenen değişkenlerin yüzde 60,7 oranıyla dört büyük denetim firması, yüzde 57,6 oranıyla diğer denetim firmaları tarafından sunulmuş olduğu görülmüştür. Bu ölçüğe en yüksek katkı sırasıyla elektrik, toptan, imalat sektörüncü yapılmıştır. Ortaya çıkan sonuca göre; dört büyük denetim firması frekans ve oransal olarak açıklamalara daha fazla ağırlık vermiştir. Her ne kadar bu sonuç;

“H<sub>1</sub>: Seçilmiş denetim kriterleri için belirlenen açıklama düzeyi ile dört büyük denetim firması arasında bir ilişki vardır” hipotezini doğrulamış olsa da, olağanlık katsayılarına göre denetim firma grupları arasında güçlü ayrıştırma görülmediğinden, iki denetim firma grubundan birinin diğerine denetim üzerine büyük etkisinin olmadığı söylenebilir.

#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada şirketlerin önemlilik ve tam açıklama kavramları gereğince standartlarda belirtilen temel bilgilerin yanı sıra ek bulguları açıklamaya yöneliyorlar mı? Sorusundan hareketle oluşturulan puanlama sistemi kullanılarak endeksler ile denetim firma grubu ilişkileri ortaya konulabilmiştir. İster dört büyükler tarafından, ister diğer firmalar tarafından denetlenmiş olsun, olması gereken temel açıklamaların, tüm sektörlerdeki temel varlıkları gösteren maddi duran varlıklar açısından raporlandığı, ancak yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili özellikli konulara dair seçilmiş denetim kriterlerinin tam olarak raporlanmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Daha geniş bir anlatımla, bulgularda belirtilen özellikli sayılabilecek konular dışında çok fazla eksikliğin veya boşluğun tespit edilmemiş olması, TMS 16'nın uygulayıcılar tarafından kavrandığı ve finansal raporlara yansıtıldığını göstermiştir. TMS 40 ile ilgili aranan kriterlerin çoğunun raporlarda yer almaması ise, aslında raporlamanın halen standartlaşmamış olduğunu göstermiştir. Bu durum daha önce yapılmış çalışmaların sonuçları ile benzerdir<sup>3</sup>.

Sonuç olarak, olağanlık katsayılarına göre Türkiye açısından sektörler bazında BİST 100'ü denetleyen denetim firma grupları arasında büyük farkın olmayışı, ya her iki denetim firma grubunun benzer şekillerde denetim yaptıklarını, ya da BİST 100 şirketlerinin raporlarında benzer açıklamaları yaptıklarını göstermektedir. Sonraki yıllara ilişkin yapılacak çalışmalar bu benzerliğin değişip değişmediğini ortaya koyma açısından önemli olabilir.

Önemli bir diğer nokta ise; finansal tabloların daha kolay okunabilir, anlaşılabilir olması adına, finansal tablolarda olmayan kalemlere ilişkin tutarlara ait dipnot bilgilerinin verilmemesi ile dipnotlarının sadeleştirilmesidir.

Çalışma maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili muhasebe politikaları açıklama seviyesinin tespit edilmesine yönelik örnek teşkil eden bir çalışma olduğundan literatüre katkı sağlayacağı beklenmektedir. Sonraki çalışmalarda BİST 100 yerine, örneğin; sektörel bazda veya borsada işlem gören tüm şirketler gibi başka veri tabanları kullanılarak muhasebe politikaları açıklama seviyeleri araştırılabilir. Açıklama düzeyleri var ya da yok kriteri ile değil, açıklama seviyesi de derecelendirilerek bir çalışma yapılabilir. Pandemi dönemi olarak kabul edilen 2019-2021 yılları arası ayrı bir dönem olarak ele alınıp, pandeminin etkilerine bakılabilir. Araştırma kapsamına alınmayan finans, bankacılık, girişim sermayesi ortaklıkları, sigortacılık, futbol kulüplerinin finansal raporlarına bu çalışma ayrıca yapılabilir.

3 (Marşap, Çil Koçyiğit ve Çına Bal (2007), (Öztürk, 2011), (Çil Koçyiğit, 2013), (Coşkun, 2016), (Esen ve Sakin, 2009), (Ali, Kamran ve Darren, 2004), (Bahadır ve Tolga, 2013), (Christensen ve Nikolaev, 2009).

**KAYNAKÇA**

- Ali, M. J., Kamran A. ve Darren H. (2004). Disclosure compliance with National Accounting Standards by Listed Companies in South Asia. *Accounting and Business Research*, 34(3), 183-199. (<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.2004.9729963>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Bahadır, O. ve Tolga, B. (2013). Accounting Policy Options Under IFRS: Evidence from Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 12(3), 388. ([http://online-cig.ase.ro/jcig/art/12\\_3\\_1.pdf](http://online-cig.ase.ro/jcig/art/12_3_1.pdf), Erişim tarihi: 21.07.2022).
- Christensen, H. B., Nikolaev, V. (2009). Who uses Fair Value Accounting for non financial assets after IFRS adoption. Unpublished SSRN Working Paper. (<https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.417.4867&rep=rep1&type=pdf>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Cooke, T. E., Wallace, R. (1989). Global surveys of corporate disclosure practices and audit firms: A review essay. *Accounting and Business Research*, 20 (77), 47-57. (<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.1989.9729394?journalCode=rabr20>, Erişim tarihi: 10.12.2018).
- Coşkun, S. (2016). TMS-TFRS uygulamaları çerçevesinde seçilen muhasebe politikaları, tahmin ve hataların incelenmesi: Borsa İstanbul sektörler arası karşılaştırmalı bir araştırma. Doktora Tezi, Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş. (<file:///C:/Users/xx/Downloads/440762.pdf>, Erişim tarihi: 07.12.2018).
- Çil Koçyiğit, S. (2013). İMKB’de işlem gören şirketlerde finansal tablo dipnotlarında açıklanan muhasebe politikalarının TMS 40 (Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı) açısından değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 5(4), 254-272. ([https://www.isarder.org/isardercom/2013vol5issue4/vol.5\\_issue.4\\_article16\\_full\\_text.pdf](https://www.isarder.org/isardercom/2013vol5issue4/vol.5_issue.4_article16_full_text.pdf), Erişim tarihi: 08.12.2018).
- Çürük, T. (Aralık 2004). Bağımsız dış denetimin muhasebe şeffaflığına etkisi üzerine uygulamalı bir çalışma: Türkiye örneği. *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 149-165. (<http://www.ajindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423910069.pdf>, Erişim tarihi: 18.12.2022).
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2014). An investigation of compliance with International Financial Reporting Standards by Listed Companies in Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 13(1), 4. ([http://online-cig.ase.ro/jcig/art/13\\_1\\_1.pdf](http://online-cig.ase.ro/jcig/art/13_1_1.pdf), Erişim tarihi: 04.08.2022).
- Dumontier, P. ve Bernard R. (1998). Why firms comply voluntarily with IAS: an empirical analysis with Swiss Data. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 9(3), 216-245. (<https://www.elibrary.ru/item.asp?id=6387201>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Esen, Ö. M. ve Sakin, T. (2009). Dipnot açıklama yükümlülüklerine uyum: İMKB 100 Endeksinde yer alan reel sektör firmalarının durumu üzerine bir araştırma. *Yönetim İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, 20(64). (<http://www.ajindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423905600.pdf>, Erişim tarihi: 22.07.2022).
- Glaum, M. ve Street D. L. (2003). Compliance with the disclosure requirements of Germany’s New Market: IAS Versus US GAAP. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 14(1), 64-100. (<https://online-library.wiley.com/doi/abs/10.1111/1467-646X.00090>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Gökten, O. P. (2013). Pozitif muhasebe teorisi ve muhasebe politikalarının seçimine ilişkin ampirik bir çalışma. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, SBE, Ankara. ([https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=iTkOhwevEenJZ3onUvs52nxHm1Tsx6kCWItDqVVIDmdX9AFN8X\\_c1uSumcu98NK4](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=iTkOhwevEenJZ3onUvs52nxHm1Tsx6kCWItDqVVIDmdX9AFN8X_c1uSumcu98NK4), Erişim tarihi: 21.07.2022).
- Hodgdon, C., Rasoul, H. T., Adhikari, A., ve Harless, D. W. (2009). Compliance with International Financial Reporting Standards and Auditor Choice: New evidence on the importance of the statutory audit. *The International Journal of Accounting*, 44. (<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0020706308001118>, Erişim tarihi: 03.08.2022).

Marşap, B., Çil Koçyiğit, S. ve Çına Bal, E. (Aralık 2007). İMKB’de işlem gören gıda, tekstil ve hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablo dipnotlarında açıklanan muhasebe politikalarının seçilen UFRS’ler açısından incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 9(4), 99-120.

Naser K. (1998). Comprehensiveness of disclosure of non-financial companies Listed on Amman Financial Market. *International Journal of Commerce & Management*, 2(8), 88-119. (<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/eb047365/full/html>, Erişim tarihi: 03.08.2022).

Öztürk, C. (2011). Finansal tabloların dipnotlarında sunulan muhasebe politikalarının uluslararası finansal raporlama standartları açısından incelenmesi. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ankara. (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, Erişim tarihi: 08.12.2018).

Raithatha, M. ve Bapat, V. (2014). Accounting Standards compliance: Comparison between manufacturing and service sector companies from India. *International Journal of Economics and Finance*, 6(9), 158. (<https://pdfs.semanticscholar.org/2586/2979e7db5c53f8770223e1bb04b41a373a2d.pdf>, Erişim tarihi: 03.08.2022).

Tolga, B. (Temmuz- Ağustos 2014). UFRS dipnot açıklama gerekliliklerine uyum: Literatür araştırması. *Mali Çözüm Dergisi*. ([https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/124malicozum/010\\_Buke\\_TOLGA\[1\].pdf](https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/124malicozum/010_Buke_TOLGA[1].pdf), Erişim tarihi: 04.08.2022).