

İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ PROGRAMLAR ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU VE SAĞLIK, BİLİŞİM,
ENERJİ, TURİZM SEKTÖRLERİ ÜZERİNE İNCELEME**

Neslihan ALTUNEL
116758014

Dr. Öğr. Üyesi Faruk Ziya FIRAT

İSTANBUL
2022

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluğu ve Sağlık, Bilişim, Enerji, Turizm Sektörleri
Üzerine İnceleme
TAS 1 Presentation of Financial Statements and Analysis of Health, Informatics,
Energy, Tourism Sectors

Neslihan ALTUNEL

116758014

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Faruk Ziya FIRAT
İstanbul Bilgi Üniversitesi
Jüri Üyesi: Prof. Dr. Cenktan ÖZYILDIRIM
İstanbul Bilgi Üniversitesi
Jüri Üyesi: Prof. Dr. Burcu ADILOğLU
İstanbul Üniversitesi

Tezin Onaylandığı Tarih: 03/01/2022

Toplam Sayfa Sayısı: 211

Anahtar Kelimeler (Türkçe)

Anahtar Kelimeler (İngilizce)

- 1) TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluğu
- 2) UFRS Uyumluluk
- 3) Açıklama
- 4) Pozitif Muhasebe Teorisi
- 5) Şirket Göstergeleri

- 1) TAS 1 Presentation of Financial Statements
- 2) IFRS Compliance
- 3) Disclosure
- 4) Positive Accounting Theory
- 5) Company Indicators

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın tüm süreçlerinde, görüşleriyle beni destekleyerek, beni doğru yönlendiren, bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım, bu çalışmanın hayata geçebilmesini sağlayan danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Faruk Ziya FIRAT'a ve yüksek lisans eğitimim sürecinde, samimiyetini her zaman hissettiren, bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Derya ÜÇOĞLU'na sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca desteklerini her zaman hissettiğim, bana inanan aileme ve en çok beni bekleyen oğlum Ali Kerem ALTUNEL'e teşekkür ederim.

Neslihan ALTUNEL

Ocak/2022

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR	viii
TABLO LİSTESİ.....	X
ABSTRACT.....	XI
ÖZET	Xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	8
TÜRKİYE’DE GEÇERLİ FİNANSAL TABLOLAR	8
1.1.TÜRKİYE’DE UYGULANAN MEVZUAT KAPSAMINDA HAZIRLANACAK FİNANSAL TABLOLAR	8
1.1.1 TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı Kapsamında Hazırlanacak Finansal Tablolar.....	8
1.1.2 BOBİ FRS Kapsamında Hazırlanacak Finansal Tablolar	8
1.1.3 KÜMİ FRS Taslağı Kapsamında Hazırlanacak Finansal Tablolar.....	9
1.1.4 MSUGT 1 Kapsamında Hazırlanacak Finansal Tablolar	9
1.1.5 FFMS Kapsamında Hazırlanan Finansal Tablolar	10
İKİNCİ BÖLÜM.....	11
TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	11
2.1 FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE ...	11
2.1.1 Finansal Tabloların Kapsamı ve Kullanım Amacı	11
2.1.2 Tahakkuk Esası ve Süreklilik Esası	12
2.1.3 Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri	13
2.1.3.1 Temel Niteliksel Özellikler	13
2.1.3.2 Destekleyici Niteliksel Özellikler	14
2.1.4 Finansal Tabloların Unsurları.....	15
2.1.5 Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma	18
2.1.6 Sunum ve Açıklamalar	18

2.2 TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI VE SEÇİLMİŞ PARAGRAFLAR	20
2.2.1 Amacı ve Kapsamı	20
2.2.2 Finansal Tabloların Amacı	21
2.2.3 Tam Bir Finansal Tablolar Seti.....	22
2.2.4 Genel Özellikler.....	22
2.2.5 Finansal Tabloların Tanımlanması.....	27
2.2.6 Finansal Durum Tablosunda Yer Alacak Bilgiler	28
2.2.6.1 Cari ve Cari Olmayan Ayrımı	29
2.2.6.2 Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar	29
2.2.6.3 Cari Yükümlülükler	30
2.2.7 Finansal Durum Tablosu veya Dipnotlarda Sunulacak Bilgiler	31
2.2.8 Kâr veya Zarar Bölümünde ya da Kâr veya Zarar Tablosunda Sunulacak Bilgiler.....	32
2.2.9 Özkaynak Değişim Tablosu	35
2.2.10 Nakit Akış Tablosu	36
2.2.11 Dipnotlar.....	36
2.2.12 Muhasebe Politikalarının Açıklanması.....	36
2.2.13 Tahminlerde Belirsizliğin Kaynakları	37
2.2.14 Sermaye.....	37
2.2.15 Özkaynak Olarak Sınıflandırılan Satılabilir Finansal Araçlar.....	38
2.2.16 Diğer Açıklamalar.....	38
2.3 FİNANSAL TABLOLARLA İLGİLİ DİĞER ÖNEMLİ HUSUSLAR ...	39
2.3.1 Finansal Raporlamaya İlişkin Başlıca Sınırlamalar.....	39
2.3.2 Finansal Tablo Açıklamaları	40
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	42
POZİTİF MUHASEBE TEORİLERİ	42
3.1. MUHASEBE TEORİLERİNE GENEL BAKIŞ	42
3.1.1 Ajans Teorisi	49
3.1.2 Sinyal Teorisi.....	53
3.1.3 Ajans Teorisi ve Sinyal Teorisi Arasındaki Benzerlik	55

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	56
TMS 1'İN, BİST'TE İŞLEM GÖREN SAĞLIK, BİLİŞİM, ENERJİ, TURİZM SEKTÖRLERİNDEKİ BELİRLİ ŞİRKETLERE UYUMLULUĞUNUN İNCELENMESİ VE HİPOTEZ TESTLERİ	56
4.1. GİRİŞ	56
4.1.1 Araştırmanın Konusu ve Amacı	56
4.2 LİTERATÜR İNCELEMESİ	56
4.2.1 Türkiye ve Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi	57
4. 3 ARAŞTIRMA SORUNSA LI	64
4.3.1. Araştırma Soruları	66
4.4 ARAŞTIRMANIN UYGULAMASI HAKKINDA AÇIKLAMALAR	66
4.4.1 Hipotez Açıklamaları	66
4.4.2 Metodoloji Açıklamaları	71
4.4.2.1 Veri Toplama, Kapsam ve Örnek Seçimi Açıklamaları	71
4.4.2.2 Uyumluluk Endeksi Açıklamaları	74
4.4.2.3 Model Geliştirme Açıklamaları	74
4.5 BULGU VE DEĞERLENDİRMELER	77
4.5.1 TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı Uyumluluk İncelemesi	79
4.5.1.1 Finansal Tablo Sunumlarının Genel Uyumluluğunun İncelenmesi	81
4.5.1.2 Finansal Durum Tablolarının Uyumluluğunun İncelenmesi	89
4.5.1.3 Finansal Durum Tablosunda veya Dipnotlarda Sunulacak Bilgilerin Uyumluluğunun İncelenmesi	94
4.5.1.4 Kâr veya Zarar Tablolarının Uyumluluk İncelemesi	95
4.5.1.5 Diğer Kapsamlı Gelir Tablolarının Uyumluluk İncelenmesi	99
4.5.1.6 Özkaynak Değişim Tablolarının Uyumluluk incelemesi	102
4.5.1.7 Sağlık, Enerji, Turizm ve Bilişim Sektörlerindeki İncelenen Şirketlerin TMS 1 Uyumluluk Sonuçları ve Değerlendirilmesi	103
4.5.2 Hipotez Sonuçları ve Değerlendirilmesi	107
4.5.2.1 Sektörel Hipotez Sonuçları ve Değerlendirilmesi	107
4.5.2.2 Toplu Şirketlerin Hipotez Sonuçları ve Değerlendirilmesi	113

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	119
KAYNAKÇA.....	124
EKLER	148

KISALTMALAR

BİST	:	Borsa İstanbul
BOBI FRS	:	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
EY	:	Ernst & Young
FFMS	:	Faizsiz Finans Muhasebe Standardı
KAP	:	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KAYİK	:	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş
KGK	:	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
KPMG	:	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
KÜMİ FRS	:	Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
MKK	:	Merkezi Kayıt Kuruluşu
MSUGT	:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ
TAS	:	Turkish Accounting Standards
TDK	:	Türk Dil Kurumu
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları

PAT	:	Positive Accounting Theory
PEA	:	Political Economy Theory
PWC	:	PricewaterhouseCoopers
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu

TABLO LİSTESİ

Tablo 3. 1 Ajans Teorisi Açıklaması Tablosu.....	53
Tablo 4. 1 UFRS Uyumluluk Literatürü Tablosu.....	57
Tablo 4. 2 Uyumluluk Endeksi Regresyon Modeli Açıklamaları	76
Tablo 4. 3 Şirketlerin Sektörlere Göre Dağılımı.....	77
Tablo 4. 4 Şirket Göstergelerine Ait Skorların Betimsel Değerleri Tablosu..	78
Tablo 4. 5 Sağlık Sektörü Şirket Listesi.....	79
Tablo 4. 6 Enerji Sektörü Şirket Listesi	79
Tablo 4. 7 Turizm Sektörü Şirket Listesi	80
Tablo 4. 8 Bilişim Sektörü Şirket Listesi	81
Tablo 4. 9 Sağlık, Enerji, Turizm ve Bilişim Sektörü TMS 1 Uyumluluk Endeksi Özet Puan Tablosu	106
Tablo 4. 10 Enerji Sektöründe İncelenen Şirketlerinin Uyumluluk, Likidite- Cari, Kârlılık, Kaldıraç ve Büyüklük Skorları Arasındaki İlişkilere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları Tablosu	108
Tablo 4. 11 Turizm Sektöründeki İncelenen Şirketlerin Uyumluluk, Likidite- Cari, Kârlılık, Kaldıraç ve Büyüklük Skorları Arasındaki İlişkilere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları Tablosu	110
Tablo 4. 12 Bilişim Sektöründeki İncelenen Şirketlerin Uyumluluk, Likidite- Cari, Kârlılık, Kaldıraç ve Büyüklük Skorları Arasındaki İlişkilere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları Tablosu	112
Tablo 4. 13 İncelenen Şirketlerin Uyumluluk, Likidite- Cari, Kârlılık, Kaldıraç ve Büyüklük Skorları Arasındaki İlişkilere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları Tablosu	114
Tablo 4. 14 İncelenen Şirketlerin Likidite- Cari, Kârlılık, Kaldıraç ve Büyüklük Skorlarının Uyumluluk Skorları Üzerindeki Etkisini Belirlemek için Gerçekleştirilen Regresyon Analizi Sonuçları Tablosu	116
Tablo 4. 15 Hipotez Sonuçları Özet Tablosu.....	118

ABSTRACT

Companies from all sectors listed in Borsa Istanbul (BIST) are bound by the International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) and indeed by their translation into Turkish as Turkish Financial Reporting Standards (TFRS). The aim of the financial statements prepared in accordance with the IAS/IFRS's is to harmonize the language of accounting in the long term and enhance transparency and comparability in the financial reports. Yet, financial reports may include various subjective judgements and lack direct guidance. In that respect, one of the most controversial issues in literature is financial statement disclosures. Prior research on disclosures has revealed substantial variations in IAS/IFRS compliance.

The aim of this study is to gauge the compliance of select companies operating in health, energy, tourism and information technology by examining their respective annual reports and test their compliance to TAS 1 within the agency and signal theories.

In this study, year 2019 annual reports of 41 listed companies on BIST have been examined both on an industry level and on an overall basis. Annual reports have been graded based on indices derived from TAS 1. Profitability, leverage, liquidity ratios and company size have been taken as indicators of disclosure and their correlations with such TAS 1 indices have been analysed. Overall evaluations have been performed by both correlation and regression analyses.

Per compliance with TAS 1, average compliance has been computed as 98% in the health, energy and tourism sectors; and 97% in the information technology sector. In the energy sector, a positive correlation has been observed between TAS 1 and leverage and company size; whereas, in the information technology sector, a positive correlation with the profitability indicator has been observed. Evaluations on an overall basis revealed that there is a negative correlation between liquidity

and TAS 1 compliance and a positive correlation between profitability and TAS 1 compliance. In line with these results, regression analysis affirmed the positive correlation between TAS 1 compliance and profitability.

Keywords: TAS 1 Presentation of Financial Statements, IFRS Compliance, Disclosure, Positive Accounting Theory, Company Indicators

ÖZET

Türkiye’de Borsa İstanbul’da (BİST) işlem gören tüm sektörlerdeki şirketler Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) ve çoğunlukla Türkçe çevirisi olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) kapsamında finansal raporlama sunmakla yükümlüdürler. UMS/UFRS’ler kapsamında hazırlanan finansal raporların amacı, tüm dünyada uzun vadede muhasebe dilinin uyumlu hale getirmek, finansal raporlarda şeffaflık ve karşılaştırılabilirliği artırmaktır. Ancak hazırlanan finansal raporlar çok sayıda öznel yargı ve doğrudan rehberlik eksikliği içerebilmektedir. Bu kapsamda literatürde sıklıkla tartışılan alanlardan biri de finansal tablo açıklamalarıdır. Araştırmalar, farklı ülkelerde UMS/UFRS’lere uyumda ciddi farklılıklar olduğunu göstermektedir.

Bu çalışmanın amacı, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı kapsamında sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerinde incelenen şirketlerin, düzenledikleri finansal tabloların TMS 1 standardına uyumunu ölçmektir. Aynı zamanda ölçülen uyum sonucuyla, pozitif muhasebe teorileri yaklaşımındaki, ajans (vekâlet) ve sinyal teorilerinden geliştirilen, hipotez ilişkilerini test etmektir.

İşbu çalışma kapsamında, BİST’te işlem gören 41 şirketin 2019 yılı yıllık finansal raporları hem sektörel hem de toplu olarak incelenmiştir. Finansal raporlar TMS 1’den türetilen endeks kullanılarak puanlandırılmıştır. Endeks verileriyle, açıklama belirleyicileri şirket göstergeleri olarak kârlılık, kaldıraç, likidite oranları ve şirket büyüklük ilişkileri korelasyon analizi ile incelenmiş, toplu değerlendirmeler ise hem korelasyon hem de regresyon analizi ile gerçekleştirilmiştir.

TMS 1 uyumunda; sağlık, enerji ve turizm sektörlerinde incelenen şirketlerin, her bir sektör için TMS 1’e ortalama uyum oranının %98, bilişim sektöründe incelenen şirketlerin ise ortalama uyum oranının %97 olduğu tespit edilmiştir. Enerji sektöründe, kaldıraç ve büyüklükle TMS 1 uyum arasında pozitif ilişki tespit

edilmiştir. Bilişim sektöründe, kârlılıkla TMS 1 uyum arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir. Tüm şirketlerin toplu incelemelerinde likidite ve TMS 1 uyum arasında negatif ilişki, kârlılık ile ise pozitif ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca regresyon analizi sonucunda, kârlılıkla TMS 1 uyum arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir.

Anahtar sözcükler: TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, UFRS Uyumluluk, Açıklama, Pozitif Muhasebe Teorileri, Şirket Göstergeleri

GİRİŞ

Bugün dünya genelinde, 166 ülkede şirketler finansal tablolarını UMS/UFRS'lere uyumlu sunmaktadır. Bunların arasından 12 ülke isteğe bağlı UMS/UFRS'lere uyum göstermektedir. Bu veriler dünyadaki ülkelerin %85'inin (Birleşmiş Milletler tarafından kabul edilen ülke sayısı dikkate alındığında 195' dir.) UMS/UFRS'ler kapsamında finansal tablo sunduğunu göstermektedir. UMS/UFRS'lere uyumlu finansal rapor sunan ülkelerin toplam GSMH'si 35 trilyon dolardır. (Dünya toplam GSMH'si 76 trilyon dolardır.) Bu oran dünya GSMH'nin %46'sıdır. 88 önemli borsada 27.000 şirket UMS/UFRS'lere uyumlu finansal raporlama düzenlemektedir (<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf>)).

Türkiye'de ise 2016 yılında bağımsız denetim sözleşmesini kapsamında toplam 6.250 şirket bulunmaktadır. Bunlar arasından 1.550 adet şirket Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) kapsamında UMS/UFRS'lere uyumlu finansal tablo düzenlemektedir. 4.700 şirket Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına (BOBİ FRS) uyumlu finansal rapor düzenlemektedir ([https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10264/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-\(BOBİ-FRS\)-2017-Sürümü,,](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10264/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-(BOBİ-FRS)-2017-Sürümü,,) 2017 para 10).

Yukarıdaki verilerden de anlaşılacağı üzere UMS/UFRS'lere uyumlu hazırlanan finansal raporların tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de önemli sayıda olduğu görülmektedir. UMS/UFRS'lere uyumlu hazırlanan genel amaçlı finansal raporlar üçüncü kişilere gerçeğe uygun ve ihtiyaca uygun finansal rapor sunmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda UMS/UFRS'lere uyumlu finansal rapor düzenlemenin etkisi, aynı zamanda UMS/UFRS'lerin var olma amaçlarına ulaşmadaki önemli bir unsur olarak görülebilir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, UMS/UFRS'lerin tüm maddelerine ait hükümlerin, finansal tablolara nasıl yansıtılması konusunda açıklamaları içeren, ayna niteliğinde, temel bir standarttır. Bu kapsamda diğer standartlardan bu yönüyle ayrılmaktadır. TMS 1 finansal raporların şekilsel bir formatını zorunlu kılmamakla birlikte, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının tüm hükümleri değerlendirildiğinde bir finansal rapor formatı oluşturabilecek, yeterli açıklamaları içermektedir. Bu zorunlu açıklamaları içeren hükümler, yetkili finansal tablo hazırlayıcıları için rehberlik niteliği taşımaktadır. Zorunlu olarak finansal tablolarda yer alması gereken hükümlerle ilgili bilgilerin, detaylı açıklamaları finansal tablolarda ve dip notlarında, finansal tablo okuyucularına sunulmaktadır. TMS 1.16 paragrafta yer aldığı üzere *“Finansal tabloları TFRS'lere uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve koşulsuz bir şekilde dipnotlarda beyan eder. İşletme, TFRS'lerin tüm hükümleriyle uyumlu olmadığı sürece, finansal tablolarının TFRS'lere uyumlu olduğunu belirtmez.”* (TMS 1, md.16), paragrafta tek bir zorunlu hükme uymama, TMS 1.20 paragrafı belirtilen *“İşletme yönetiminin bir TFRS'de yer alan hükmün uygulanmasının, Kavramsal Çerçeve'de yer alan finansal tabloların amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanlış yönlendirmeye yol açacağı sonucuna ulaştığı çok nadir durumlarda mevzuat bu sapmaya izin vermeyebilir. Bu durumda işletme, aşağıdaki açıklamaları yaparak, söz konusu hükme uyulması nedeniyle oluşması beklenen yanlış yönlendirmeyi mümkün olduğu ölçüde azaltır: (a) İlgili hükmün yer aldığı TFRS'nin adı, hükmün niteliği, söz konusu hükmü uygulamanın mevcut koşullarda Kavramsal Çerçeve'de yer alan finansal tabloların amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanlış yönlendirmeye yol açmasının nedeni ve (b) Sunulan her bir dönemde, yönetimine gerçeğe uygun sunum sağlanması amacıyla finansal tablolardaki her bir kalemlle ilgili yapılmasını gerekli gördüğü düzeltmeler.”* (TMS 1, md. 20), hükmü istisna, finansal raporların UMS/UFRS'lerin tamamına uyumlu olmadığı sonucunu işaret etmektedir.

Bir başka ifadeyle, “UMS/UFRS'lere uyumlu hazırlanmıştır” beyanı sunularak hazırlanan finansal raporların, tek bir hükmünün bile zorunlu açıklamalara uymaması ya da açıklanmaması durumunda UMS/UFRS'lere uyumlu hazırlanmış

finansal rapor sunulmamış kabul edilmektedir. Bu durum UMS/UFRS'lerin asıl amacı olan gerçeğe uygun, ilgili ve şeffaf finansal raporlama düzenleme hedeflerine uymamakla birlikte finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek nitelik taşımaktadır.

Yüksek kalitedeki UFRS'ler yayınlanmaya hızla devam etse de ülkelerin UFRS'lerin finansal tablolarda doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığına dair endişeler gündeme gelmiştir (Ball, 2016, s. 551-552). Ülkelerin uygulamaları arasında farklılıklar olduğu kabul edilmekle birlikte (Nobes, 2011, s. 281), ülke, sektör, şirket bazlı UFRS'lere uyumluluk araştırmaları da yapılmaktadır (Nobes, 2013, s. 97).

UMS/UFRS'lere uyumun bu kadar yüksek olmasına karşın, önceki tarihli araştırmalarda ülkelerin UMS/UFRS'lere uyum düzeylerine incelendiğinde çarpıcı sonuçlar ortaya çıkmıştır. Eski bir IFAC başkanı olan David Cairns tarafından yapılan bir araştırmada, muhasebe politikaları ve açıklamaları aksini gösterdiği halde denetim firmalarınca UMS/UFRS'lere uyumlu olduğu görüşünü sunulduğu (Cairns, 1997, s. 39), yapılan deneysel çalışmalarda UMS/UFRS'lere tam olarak uyulmadığı (Street ve Bryant, 2000, s. 326) ve ciddi sapmalar olduğu tespit edilmiştir (Glaum ve Street, 2003, s. 64). Bu sonuçlar ayrıca UMS/UFRS'lere uyumluluk araştırmalarının eski tarihlere dayanan incelemeler de dahil varlığını göstermektedir.

UMS/UFRS'ler ve uyum düzeyi arasındaki ülkemizde yapılan son tarihli çalışmalarda ise yıllara göre uyum düzeyinin arttığı (Çetinoğlu, 2019, s. 158) göstermiş, uyum düzeyinin 0,79 oranı tespit edilmekle birlikte (Demir ve Bahadır, 2014, s. 20), tüm UMS/UFRS'lere uyulmadığını tespit eden çalışmalar da mevcuttur (Uyar, Kılıç ve Gökçen, 2016, s. 158).

Aynı zamanda tüm dünyada (Alnaas ve Rashid, 2019, s. 400) ve Türkiye’de yapılan çalışmalarda (Uyar, Kılıç ve Bayyurt, 2013, s. 1080) UMS/UFRS'lere uyum düzeyleri ile şirketlere ait göstergeler arasındaki ilişkiler incelenmektedir.

Temelde, pozitif muhasebe teorilerinin varsayımlarına dayandırılarak, şirketlere ait finansal raporların açıklamalarıyla, şirketlere ait göstergelerin arasındaki ilişkiler test edilmektedir. Yayımlanan finansal raporlarda yapılan açıklamaların arkasında yatan nedenler incelenmektedir.

Ülkemizde de değişen ve genişleyen pozitif muhasebe teorisi alanında araştırmalar yapmak ve bu araştırmaların akademisyenler ve araştırmacılar tarafından ilerletilmesi (Ertuna, 2017, s. 8) tavsiye edilmektedir.

Bu çalışmada, pozitif muhasebe teorileri arasında yer alan sinyal teorisi ve ajans teorisi (vekâlet teorisi) kapsamında, şirket göstergeleri olarak kârlılık, kaldıraç, likidite ve büyüklüğünün, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına uyum düzeyi arasındaki ilişki incelenmektedir.

Çalışmada yer alan pozitif muhasebe teorilerinde açıklandığı üzere, sinyal teorisine göre, şirketlerin, yatırımcıları çekmek amacıyla şirketlere ait iyi haberleri finansal tablolar aracılığıyla sunmak isteyecekleri ve bu durumun finansal tablolarda yapılan açıklamaları etkileyebileceği varsayılmaktadır (Campbell, Shrives ve Saager, 2001, s. 71). Ajans teorisine göre ise, şirket hissedarları ve yöneticilerin arasında bir çıkar çatışmasının varlığı söz konusu olmakla birlikte bu iki grubun öncelikle kendi çıkarları doğrultusunda karar verecekleri (Jensen ve Meckling, 1976, s. 308) ve bu durumun finansal tablolarda yapılan açıklamaları etkileyebileceği varsayılmaktadır.

Bu varsayımlar doğrultusunda hipotezler oluşturulmuş ve yukarıda bahsedilen şirket göstergeleriyle TMS 1 finansal tabloların sunuluşu standardına uyum seviyeleri test edilmiştir.

Bu çalışmanın temelde iki amacı bulunmaktadır. Birinci amacı; TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı kapsamında sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki incelenen şirketlerin, düzenledikleri finansal tabloların, TMS 1 standardına uyumunu ölçmektir. İkinci amacı pozitif muhasebe teorileri kapsamında incelenen ajans teorisi ve sinyal teorilerinden geliştirilen hipotezler çerçevesinde, şirket göstergelerinden kârlılık, kaldıraç, likidite ve şirket büyüklüğü ile, yıllık faaliyet raporlarının TMS 1'e uyumu arasındaki ilişkileri test etmektir.

Özetle, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına, söz konusu sektördeki incelenen şirketlerin ne ölçüde uyduğu ve TMS 1 uyum dereceleri ile şirket göstergeleri olarak kârlılık, kaldıraç, likidite ve şirket büyüklüğünün arasındaki ilişkilerin test edilmesi amaçlanmıştır.

BİST'te işlem gören ve sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerin 2019 yılına ait finansal raporlarına KAP üzerinden ulaşılmaktadır. 2019 yılı için sağlık sektöründen (insan sağlığı ve sosyal hizmetler) 2 şirket, enerji sektöründen (elektrik, gaz, su-buhar) 9 şirket, turizm sektöründen (lokanta ve oteller) 11 şirket ve bilişim sektöründen 19 şirket olmak üzere toplamda 41 şirket incelenmiştir.

Söz konusu sektörlerin Türkiye'de ve dünyada çok yönlü muhasebe araştırmaları için önemli olduğu düşünülmektedir.

Bu çalışmanın amaçları doğrultusunda TMS 1'den türetilen 100 hükümden oluşan zorunlu açıklama endeksi tasarlanmıştır. Endeks, genel zorunlu açıklamalar, finansal durum tablosu zorunlu açıklamaları, dipnotlar zorunlu açıklamaları, kâr veya zarar tablosu zorunlu açıklamaları, diğer kapsamlı gelir tablosu zorunlu açıklamaları ve özkaynak değişim tablosu zorunlu açıklamaları olarak bölümlenmiştir.

Ayrıca, şirketlerin TMS 1 uyum dereceleriyle yine şirketlere özgü belirli göstergelerin (kârlılık, kaldıraç, likidite, büyüklük) ilişkisi incelenmiştir. Pozitif

muhasebe teorileri çerçevesinde sinyal teorisi ve ajans teorisi kapsamında hipotezler geliştirilerek test edilmiştir.

Çalışmanın bazı sınırlamaları vardır. Bu sınırlamalar şöyledir: UMS/UFRS'lere uyum, sadece TMS 1 üzerinden incelenmiş, diğer UMS/UFRS'lere uyum incelemesi, çalışmanın konusunun dışında kalması gerekçesiyle yapılmamıştır. KAP'ta söz konusu sektörler listesinde yer alan toplam 41 şirket incelenmiştir. Finansal raporlama dönemi 2019 yılına ait yıllık finansal raporları içermektedir. Ayrıca tam set finansal tablo sunumlarında yer alan nakit akış tablolarına ait uyum açıklamaları, nakit akışlarına ait ayrı bir standardın olması sebebiyle, incelemeye dahil edilmemiştir.

Bu çalışmanın literatüre katkısı, dört ana maddede özetlenebilir: Birinci madde; finansal tablo açıklamalarının UMS/UFRS'lere uyumunun incelendiği araştırma literatüründeki sonuçlara ve ayrıca ajans teorisi ve sinyal teorisi kapsamında hipotez testleri yapılarak bu kapsamda gelişen pozitif muhasebe literatürüne katkı sağlamaktadır.

İkinci olarak; Türkiye'deki kısıtlı sayıda yapılan pozitif muhasebe araştırmalarına (Özdoğan, 2020, s. 229) katkı sağladığı düşünülmektedir. Pozitif muhasebe teorileri çalışmalarının sayılarının artması (Sakin ve Esen, 2009, s. 122) yönünde bir katkı sağlaması muhtemeldir. Zira, elde edilen veriler UMS/UFRS'lere uyum incelemeleri üzerine yapılan önceki çalışmaları tamamlamaktadır ve güncellemektedir.

Üçüncü olarak; bu çalışma, literatürdeki önceki çalışmalardan farklı olarak BİST'te yer alan sadece belirli şirketler üzerinden bir analizi içermektedir. Bu kapsamda, seçili sektörlerdeki finansal tablo açıklamaları, araştırma literatürüne önemli bir katkı sağlamaktadır.

Son olarak; söz konusu araştırmalar finansal tablo kullanıcıları için, UMS/UFRS'lerin uyum puanlamalarını değerlendirerek, finansal tablo kullanıcılarının verecekleri kararlara katkı sağlamaktadır. Standart belirleyici kuruluşlar için raporlamanın amacına ulaşmadaki durumu ve raporlamanın etkinliğine ilişkin görüş sunmaktadır.

Bu çalışma, giriş bölümü de dahil olmak üzere toplam dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, Türkiye'de geçerli finansal tablolara yer verilmiştir. İkinci bölümde, TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve Kavramsal Çerçeve açıklanmaktadır. Üçüncü bölümde, pozitif muhasebe teorilerine genel anlamda bir giriş yapılmakta ve ardından ajans teorisi ve sinyal teorisi açıklanmaktadır. Dördüncü bölümde, BİST'te işlem gören sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki seçili şirketlerin TMS 1'e uyumu incelenmektedir ve çeşitli hipotez testleri yapılmaktadır. Çalışmanın son bölümünde, sonuç ve öneriler yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE GEÇERLİ FİNANSAL TABLOLAR

1.1.TÜRKİYE'DE UYGULANAN MEVZUAT KAPSAMINDA HAZIRLANACAK FİNANSAL TABLOLAR

Türkiye'de resmî mevzuata uygun olarak hazırlanan finansal tablolar işletmelerin tabi olduğu mevzuata göre düzenlenmektedir.

1.1.1 TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı Kapsamında Hazırlanacak Finansal Tablolar

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyumlu olan hazırlanan finansal tablolar, genel amaçlı hazırlanır ve 5 temel finansal tabloyu içerir. Bunlar:

- Finansal Durum Tablosu,
- Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu,
- Nakit Akış Tablosu,
- Özkaynak Değişim Tablosu,
- Dipnot ve Açıklamalar
olarak sınıflandırmıştır.

1.1.2 BOBİ FRS Kapsamında Hazırlanacak Finansal Tablolar

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. BOBİ FRS, 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir ([https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10264/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-\(BOBİ-FRS\)-2017-Sürümü](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10264/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-(BOBİ-FRS)-2017-Sürümü), 2020, para 1).

BOBİ FRS'ye göre hazırlanacak finansal tablolar:

- Finansal Durum Tablosu
- Kâr veya Zarar Tablosu
- Nakit Akış Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu ve
- Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar.

1.1.3 KÜMİ FRS Taslağı Kapsamında Hazırlanacak Finansal Tablolar

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) ile Bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını teminen Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının oluşturulmasına karar verilmiştir. 01/01/2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması planlanmaktadır (www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3596/Küçük-ve-Mikro-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-Taslağı-kamuoyu-görüşüne-açılmıştır-, 2020, para.3-11).

KÜMİ FRS'ye göre hazırlanacak finansal tablolar aşağıdaki gibidir:

- Finansal Durum Tablosu
- Kâr veya Zarar Tablosu
- Dipnotlar

1.1.4 MSUGT 1 Kapsamında Hazırlanacak Finansal Tablolar

26/12/1992 tarih ve 21447 No.lu Resmî Gazetede yayımlanan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' (MSUGT) 1 No.lu tebliğe göre düzenlenmesi gereken finansal tablolar temel finansal tablolar ve ek finansal tablolarıdır.

Temel Finansal Tablolar

- Bilanço
- Gelir Tablosu

Ek Finansal Tablolar

- Fon Akım Tablosu

- Nakit Akış Tablosu
- Net İşletme Sermayesindeki Değişim Tablosu
- Kâr Dağıtım Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu
- Satışların Maliyeti Tablosu

Küçük ve mikro işletmeler, MSUGT ve genel kabul muhasebe ilkeleri esaslı raporlama sunmaktadırlar. Bugün MSGUT'ye göre düzenlenen finansal raporların, karşılaştırılabilirliği ve gerçeğe uygun sunumu değerlendirildiğinde, tartışmalı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. KGK tarafından 2021 tarihinde yürürlüğe konacak olan KÜMİ FRS Taslak Metni, MSUGT yerine uygulanacaktır ve bu kapsamdaki tartışmaları ve problemleri gidermeyi amaçlamaktadır.

1.1.5 FFMS Kapsamında Hazırlanan Finansal Tablolar

Faizsiz Finans Muhasebe Standardı (FFMS) 21 Mayıs 2019 tarihli ve 30780 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu standartlar 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ihtiyari olarak uygulanabilecektir (www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3602/Faizsiz-Finans-Muhasebe-Standardlarına-İlişkin-Kurul-Kararları-6-Eylül-2019-Tarihli-ve-30880-Sayıli-Resmî-Gazetede-Yayımlanmıştır-, 2020, para.2-5).

FFMS'na göre hazırlanacak finansal tablolar:

- Finansal Durum tablosu
- Gelir Tablosu
- Nakit Akış Tablosu
- Ortaklara ait Özkaynak Değişim Tablosu veya Dağıtılmamış Kârlar Tablosu
- Kısıtlanmış Yatırımlar Değişim Tablosu,
- Zekât ve Sadaka Fonunun Kaynakları ve Kullanımları Tablosu (katılım bankası zekâtı toplama ve dağıtma sorumluluğunu yüklediğinde)
- Karz Fonunun Kaynakları ve Kullanımları Tablosu
- Finansal Tablo Dipnotlar

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU ve KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1 FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin son güncellemesi, 01/01/2020 tarihinde ya da takiben başlayan hesap dönemlerinde uygulamayı gerçekleştirilmek için 27/10/2018 tarih ile 30578 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Finansal raporlamanın amacı, Kavramsal Çerçeve'nin ana konusunu oluşturmaktadır. Kavramsal Çerçeve'de açıklanan diğer hususlar, faydalı bilginin niteliksel özellikleri ve maliyet kısıtı, rapor eden işletme kavramı, finansal tablo unsurları, finansal tablolara alma ve tablo dışı bırakma, ölçüm esasları, sunumlar ve açıklamalar bu amacı anlamlı bir biçimde izlemektedir (K.Ç, md.1.1).

2.1.1 Finansal Tabloların Kapsamı ve Kullanım Amacı

TMS ve TFRS göre hazırlanmış tam set finansal tablolar aşağıdaki tablolardan oluşur. Tam set biçiminde düzenlenen finansal tablolar TFRS'lere göre genel amaçlı hazırlanmış kabul edilir. Bu tablolar,

- Finansal Durum Tablosu
- Kâr veya Zarar Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu
- Nakit Akış Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu
- Dipnotlar

Finansal tabloların amacı, işletmelerin varlıklarının, yükümlülüklerinin, özkaynağının, gelirlerinin, giderlerinin, beklenen nakit girişlerinin

değerlendirmede ve işletmenin ekonomik kaynaklara ilişkin yönetiminin sorumluluğunu değerlendirmede, finansal tablo kullanıcılarına faydalı finansal bilgiyi sağlamaktır (K.Ç, md.3.2).

Yatırımcılar, hem mevcut yatırımcılar hem de potansiyel yatırımcılar olabilir, borç veren taraflar ve diğer alacaklı tarafların beklentilerine ilişkin getirileri, işletmenin ileri bir tarihte gerçekleşmesi beklenen nakit kaynaklı girişleriyle ilgili tutarları, bu nakit girişlerin hangi tarihte gerçekleşeceği ve açık olmama durumu ile, bunların işletmeye ait olan ekonomik kaynakların, işletme yönetiminin yürütme görevini, değerlendirmesine bağlıdır. Yatırımcılar hem mevcut yatırımcılar hem de potansiyel yatırımcılar, borç veren taraflar ve diğer alacaklı taraflar, yukarıdaki açıklanan hususların özünü, önceliğini, niteliğini belirlemede rehberlik edecek bilgilere ihtiyaç duymaktadır (K.Ç, md.1.3).

Genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcıları, yatırımcılar ve yatırım kararını verecek olanlar, kredi verenler ve borç veren taraflardır. İşletmelerden, ihtiyaçları olan bilgiyi talep etme imkânları bulunmamaktadır. Bu nedenle genel amaçlı finansal raporlarda yer alan bilgilere güvenmek durumundadırlar (K.Ç, md. 1.5).

2.1.2 Tahakkuk Esası ve Süreklilik Esası

Finansal tablolar hazırlanırken tüm finansal olaylar ve sonuçları öngörülen iki önemli varsayıma dayanılarak hazırlanır ve sunulur. Bunlar aşağıdaki gibidir:

Süreklilik Esası: Tüm finansal tablolar işletmelerin faaliyetlerini öngörülebilir gelecekte sürdürdüğü esasına dayanılarak düzenlenir (K.Ç, md.3.9).

Tahakkuk Esası: Tüm finansal olaylar nakit hareket yaratıp yaratmadığına bakılmaksızın gerçekleştikleri dönemde kaydedilir sınıflandırılır ve finansal tablolarda raporlanır (K.Ç, md.1.17).

2.1.3 Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

Finansal bilginin faydalı olması, ihtiyaca uygun olması ve sunmayı amaçladığı konuyu gerçeğe uygun sunması gerekmektedir. Faydasının; söz konusu açıklanan hususun karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması neticesinde arttırılmış olduğu kabul edilmektedir (K.Ç, md.2.4).

Kavramsal çerçeve faydalı finansal bilgilerin niteliksel özellikleri temel niteliksel özellikler ve destekleyici niteliksel özellikler olarak tanımlamıştır.

2.1.3.1 Temel Niteliksel Özellikler

Finansal tablo kullanıcılarının, finansal tablolarla ilgili temel beklentisi, ihtiyaca uygun bilginin finansal tablolarda yer alması ve bu bilginin doğru, eksiksiz ve tarafsız bir diğer ifadeyle gerçeğe uygun şekilde sunuluyor olmasıdır.

Temel niteliksel özellikler 2 hususta açıklanmaktadır, birinci husus ihtiyaca uygunluk, ikinci husus ise gerçeğe uygun sunumdur (K.Ç, md.2.5).

İhtiyaca Uygunluk: İhtiyaca uygun olan finansal bilgiler, asli finansal tablo kullanıcılarının vereceği kararlara etki etme gücüne sahip olabilirler (K.Ç, md.2.6).

Finansal bilgilerin asli kullanıcılarının, kararlarına olumlu ya da olumsuz etki edebilen bilgiler, ihtiyaca uygun bilgi olarak kabul edilmektedir (Şavlı, 2014, s. 21).

İhtiyaca uygun bilginin tanımlanmasında önemlilik kavramın da göz önünde bulundurulması her koşulda gerekmektedir.

Önemli bilgi ise; finansal tablo asli kullanıcılarının kararlarına etki etmesi makul olarak beklenen bilgilerdir ve bu bilginin önemli olduğu kabul edilir (K.Ç, md.2.11).

Gerçeğe Uygun Biçimde Sunum: Finansal bilgilerin sunumlarında, ekonomik olaylar açıklanırken gerçeğe uygun şekilde açıklanarak sunulması gerekmektedir.

Finansal raporlarda, ekonomik bir olay açıklanırken, sözcükler ve rakamlar kullanılarak bildirimler yapılır. Finansal bilgilerin asli kullanıcılara faydalı olabilmesi konusu ise salt söz konusu olayları sunmasına bağlı değil, bununla birlikte açıklamayı istediği ekonomik olayların özlerini de gerçeğe uygun biçimde sunuluyor olması gerekmektedir (K.Ç, md.2.12).

Üç temel unsur göz önüne alınarak gerçeğe uygun biçimde sunum, sağlanmaktadır. Söz konusu hususlar, tam bir açıklama, hatasız bir sunum ve tarafsız bir sunum kavramları olarak tanımlanmaktadır.

Tam bir açıklama, asli kullanıcılarının finansal raporlarda sunulan olayları algılamasını sağlayacak bilgileri içeriyor olmasıdır (K.Ç, md.2.14).

Tarafsız bir sunum, finansal bilgilerin her durumda açıklanmasının tarafsız bir şekilde hazırlandığı sunumdur. Tarafsız biçimde sunumda finansal bilgiler; asli kullanıcısı tarafından pozitif veya negatif yönleriyle istişare edilmesi ihtimalini yükseltmek düşüncesiyle her durumda manipüle edilmemiştir (K.Ç, md.2.15).

Hatasız bir sunum, ekonomik olayların açıklanmasında hataların ya da hata ihtimallerinin olmaması ve açıklanan bilgilerin hazırlanmasındaki aşamalarının hatasız şekilde ayırt edilmiş ve uygulanmış olmasını göstermektedir. Dolayısıyla hatasız bir sunum, tüm yönleriyle eksiksiz bir doğruluk ifadesi taşımamaktadır (K.Ç, md.2.18).

2.1.3.2 Destekleyici Niteliksel Özellikler

Açıklanması istenen bilgiler, gerçeğe uygun şekilde ve ihtiyaca uygun şekilde sunulurken bu bilgilerin faydasını artırmak gerekçesiyle destekleyici niteliksel

özellikler tanımlanmaktadır. Bu özellikler; anlaşılabilir bilgi, doğrulanabilir bilgi, zamanında sunulan bilgi ve bilginin karşılaştırılabilirliğidir (K.Ç, md.2.23).

Anlaşılabilirlik, öz şekilde dizilen ve açık şekilde sunulan bilgi anlaşılabilir bilgi olarak kabul edilmektedir (K.Ç, md.2.34).

Doğrulanabilirlik, bağımsız ve bilgi sahibi, farklı bir gözlemci olarak kabul edilenlerin, belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun bir biçimde sunulduğu konusunda, kısmen de olsa aynı görüşte oldukları anlamına gelir (K.Ç, md.2.30).

Zamanında sunum, bilginin sunumunun, finansal tablo asli kullanıcılarının kararlarına etki edecek zamanda açıklanarak sunulmasıdır (K.Ç, md. 2.33).

Karşılaştırılabilirlik, finansal tablo asli kullanıcılarının en az iki hesap arasındaki ilişkilerin tespit etmesini ve görülmesini sağlar (K.Ç, md.2.25).

Tüm niteliksel özelliklerin uygulanmasında fayda maliyet analizi göz önünde bulundurulmaktadır.

2.1.4 Finansal Tabloların Unsurları

Finansal durumun ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde esas alınan unsurlar; varlık unsuru, yükümlülük unsuru, özkaynak unsurudur. Performansların ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan unsurlar ise gelir unsuru ve gider unsurudur (K.Ç, md.4.1).

Varlık Unsuru: Kontrolü işletmelerde olan, önceki tarihlerde gerçekleşen olayların neticesinde sahip olunan, mevcuttaki, ekonomik niteliği olan bir ekonomik kaynaktır (K.Ç, md.4.3). Ekonomik kaynak: Bir hakkın ekonomik fayda üretebilme potansiyelidir (Çelik ve Turan, 2019, s. 101).

Varlıkların nitelikleri 3 yönden değerlendirilmektedir. Bunlar varlıkların kontrolü, varlıkların hakları ve varlıkların ekonomik faydaları üretme potansiyelleridir.

Varlıkların Hakları: Bir ekonomik yarar sağlama kapasitesine sahip haklar birçok şekilde olabilir: Örneğin, mükellefiyet oluşturan haklar (mal ya da hizmet, nakit alma), karşı tarafa lehte olan şartlarda takas edilen haklar (satın alma opsiyonu, forward sözleşmeler), diğer bir taraflar için herhangi bir mükellefiyet sunmayan haklar (stoklar, fikri mülkiyet hakları, maddi duran varlıklar) (K.Ç, md. 4.6).

Varlıkların ekonomik fayda üretme potansiyeli: Ekonomik bir kaynak, aynı zamanda bir ekonomik faydayı da üretebilme kapasitesine sahip bir haktır. Hakkın mevcut olmasıyla birlikte hakkın diğer tarafların sahip olduğu ekonomik faydaların haricinde ekonomik faydayı da üretiyor olması gerekmektedir (K.Ç, md. 4.14).

Varlıkların Kontrolü: Ekonomik bir kaynağın işletmelere bağlılığı o kaynağın kontrollü ile gerçekleşir. Kontrolün mevcudiyetinin ele alınması, muhasebeleşen ekonomik kaynağın tespit edilmesine olanak sağlar (K.Ç, md. 4.19). İşletmeler, ekonomik bir kaynağı yönetmeyle birlikte ekonomik kaynakların faydalarına sahip olma hususunda var olan bir kabiliyete sahipse, söz konusu ekonomik kaynağı kontrol ediyor demektir (K.Ç, md.4.20). İşletmenin kontrolünde olan kaynağın, faydasının da doğrudan veya dolaylı bir şekilde işletmeye ait olması gerekir (K.Ç, md. 4.23).

Yükümlülük Unsuru: İşletmenin önceki tarihlerde gerçekleşen olayların neticesinde bir ekonomik kaynağı devretme hususunda sahip olduğu mükellefiyettir (K.Ç, md. 4.26).

Yükümlülüklerin kıstasları üç başlıkta değerlendirilmektedir. Bunlar, mükellefiyetin önceki tarihlerde gerçekleşen olayların neticesinde elde edilen mevcut bir mükellefiyet olması, mükellefiyetin ekonomik bir kaynağı devretmek amacıyla olması, işletmenin bir mükellefiyetinin mevcut olmasıdır.

Önceki tarihlerde gerçekleşen olayların neticesinde elde edilen mevcut bir mükellefiyet oluşturmaktadır. İşletmenin ekonomik bir fayda sağlaması ve aksi durumda devretmek mecburiyetinde kalmayacağı ekonomik bir kaynağı devretmek mecburiyetinde kalacağı ya da kalabileceği durumda gerçekleşmiştir (K.Ç, md. 4.43).

Mükellefiyetin ekonomik bir kaynağı devretmek amacıyla olması: Mükellefiyetin, işletmenin ekonomik bir kaynağı diğer taraflara devretmesini mecbur tutma kapasitesine sahip olmasıdır (K.Ç, md. 4.37).

İşletmenin bir mükellefiyetinin mevcut olması: Bir işletmenin sorumluluğunu ve görevini gerçekleştirme hususunda, işletmeyi sakınması imkanının olmadığı durumdur (K.Ç, md. 4.29).

Özkaynak Unsuru: İşletmelerin bütün yükümlülüklerinin indirilmesinin ardından tüm varlıkların üzerinde kalan mevcut olan haklarıdır (K.Ç, md. 4.63).

Bir bilanço kavramı olan “Özsermaye ya da özkaynaklar”, işletmelerin varlıklarından, işletmeye ait borçların düşülmesiyle hesaplanır (Gözüm ve Yücel, 2019, s. 7).

Gelir: İşletmelerin özkaynaklarında artış meydana getiren varlıkların azalışları ya da işletmenin yükümlülüklerde meydana gelen azalmadır (K.Ç, md. 4.68).

İşletmelere varlık gruplarındaki kalemlerin girişleri, başka bir şekilde varlıkların fazlaşması akabindeki artışı ya da şirket hissedarların özkaynaklara yatırmış oldukları fonlar haricindeki kalemlerde artış oluşmasını sağlayan borçlardaki azalışları bildirir ve ifade eder (Örten, Kaval, ve Karapınar, 2017, s. 7).

Gider: İşletmelerin özkaynaklarında azalış meydana getiren varlıkların azalışları ya da işletmenin yükümlüklerinde meydana gelen artışlardır (K.Ç, md. 4.69).

2.1.5 Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma

Finansal tabloya alma bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Sultanoğlu, 2019, s. 211). Aşağıdaki unsurlara ait tanımını karşılayan tüm kalemler finansal tablolara alınır. Varlık tanımını ve yükümlülük tanımını ya da özkaynak tanımını karşılayan kalemler finansal durum tablosunda sunulur. Gelir tanımını ya da gider tanımını karşılayan kalemler finansal performans tablosunda sunulur (K.Ç, md. 5.6).

İşletmenin finansal durum tablosundan, finansal tablolara alınmış, finansal tablolarda yer alan varlık ya da yükümlülüğün tümünü ya da bir bölümünün finansal tablolardan çıkarılmasına finansal tablo dışı bırakma denir. Söz konusu durum, finansal kalemin varlık tanımı ya da yükümlülük olarak değerlendirilmediğinde meydana gelir. Varlıklar bakımından finansal tablo dışı bırakma ise; işletmelerin finansal tablolarına kaydedilmiş varlığın tümünün ya da bir bölümün kontrolünü yitirdiğinde meydana gelir. Yükümlülükler yönünden finansal tablo dışı bırakma; işletmelerin finansal tablolara kaydedilmiş yükümlülüğün tümünün ya da bir bölümüne ait bir mükellefiyeti yitirdiğinde meydana gelir (K.Ç, md. 5.26).

2.1.6 Sunum ve Açıklamalar

Kavramsal Çerçeve finansal tabloların sunum ve açıklamalarını, iletişim araçları olarak sunum ve açıklama, amaç ve ilkeleri, sınıflandırılma ve toplulaştırma konularında incelemektedir.

Finansal tablo sunum ve açıklamaları; bilginin etkili şekilde aktarılması bazı kriterlerin oluşturulmasına bağlıdır. Sunum ve açıklamada amaç ve ilkelerin, kalemlerin sınıflandırılmasının benzerlik bazında yapılması ve bilgilerin anlamlı bir biçimde toplulaştırılması yapılmalıdır (K.Ç, md.7.2).

Finansal tablo amaç ve ilkeleri; işletmelere ait finansal bilgilerin etkili bir biçimde finansal tablolarda aktarılmasını kolaylaştırmak için, aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulması gereklidir. Bunlar işletmeye ait varlıkları, işletmeye ait yükümlülükleri, işletmenin özkaynağının, işletmeye ait geliri ve işletmeye ait giderlerini gerçeğe uygun bir şekilde açıklayan ihtiyaca uygun olan bilgileri hazırlama esnekliğini sağlamasıyla gerçekleşir. Tek bir raporlayan işletmelerin dönemden diğer döneme karşılaştırılabilir bilgileri zorunlu kılması aynı şekilde tek döneme ait bilgilerin işletmelerin birbirleri arasında karşılaştırılabilir olmasını zorunlu kılması ile gerçekleşir (K.Ç, md.7.4).

Sınıflandırma, varlık ve yükümlülüklerin sınıflandırılması, netleştirme, öz kaynağın sınıflandırılması kâr veya zarar diğer kapsamlı gelir değerlendirilmelerinde açıklanmaktadır.

Varlıkların ve yükümlülüklerin sınıflandırılması; bir varlık veya yükümlülük için seçilen hesap birimine uygulanır. Fakat bazı durumlarda varlıkların veya yükümlülüklerin, başka niteliklere ait olan bileşenlere ayırmak ve bu bileşenleri ayrı olarak sınıflandırmak daha yararlı olabilir. Bu bileşenlerin ayrı ayrı sınıflandırılması, sonuçta ortaya çıkan finansal bilgilerin yararlılığını artıracığında uygun olacaktır (K.Ç, md.7.9).

Netleştirme, işletmeye ait varlıkların ve yükümlülüklerin, farklı hesap kalemleri şeklinde finansal tablolara kaydetmek ve ölçmekle beraber bunları finansal durum tablosunda, net tek bir tutar da gruplaması durumunda oluşur (K.Ç, md.7.10). Netleştirme, farklı olan varlıkları beraber sınıflandırır ve bu sebeple çoğunlukla uygun değildir (Sultanoğlu ve Özerhan, 2018, s. 334).

Özkaynağın sınıflandırılması, faydalı bilgi sunmak için, farklı nitelikte olmaları koşulunda özkaynaklardaki talep haklarını ayrı şekilde sınıflandırılmaktadır (K.Ç, md.7.12).

Gelirlerin ya da giderlerin sınıflandırılması, varlıkların veya yükümlülüklerin seçim yapılan hesap kaleminden kaynaklanan gelirlere ve giderlere veya unsurlarının farklı nitelikleri bulundurması ve ayrı tanımlanması koşulunda, söz konusu gelirlerin ve giderlerin bileşenlerini ayrı sınıflandırmak yerinde olacaktır (K.Ç, md.7.14).

Kâr veya zarar tablosunda ya da diğer kapsamlı gelirden, gelirler ve giderler sınıflandırılır ve dâhil edilir (K.Ç, md.7.15).

Gelir ve giderlerin, varlıkların ve yükümlüklerin, özkaynakların, ortak tipte ve bir sınıflandırmaya dahil edilmesine toplulaştırma denir (K.Ç, md.7.20).

2.2 TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI ve SEÇİLMİŞ PARAGRAFLAR

KGK tarafından yayınlanan tebliğde; *“Standart 01/01/20019 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 24/05/2018 tarihli ve 30430 sayılı Resmî Gazete ’de yayınlanmıştır. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının gözden geçirilerek revize edilen, kolay anlaşılabilir ve uygulanabilen standartlara sahip olunması ve Standartlar arasında terim ve ifade birlikteliğinin sağlanması amacıyla başlatılan Revizyon Projesi kapsamında yeniden kaleme alınan TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşunun yayınlanmasına karar verilmiştir.”* (KGK TMS 1), açıklaması yapılmıştır. Bu tebliğ kapsamında finansal tabloların sunuluşu ile ilgili bazı önemli hususlar revize edilen yeni standartlar üzerinden açıklanmaktadır.

2.2.1 Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, bir işletmenin TFRS’ler kapsamında düzenlenen finansal tablolarının, hem işletmenin önceki dönemlere ait finansal tablolarıyla hem de başka işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini temin etmek amacıyla, finansal raporların, yapısıyla ilgili hususları, sunumuyla ilgili genel

kuralları ve finansal tabloların içeriğine ilişkin asgari şartları düzenleyerek genel amaçlı finansal tabloların sunumuna yönelik esasları ve içeriğine dair asgari şartları belirler (TMS1, md. 1).

Kapsamı, TFRS'lere göre hazırlanan genel amaçlı finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında uygulanır (TMS1, md. 2). TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama gereğince düzenlenen ara dönem özet finansal tabloların içeriği ile yapısında geçerli değildir. Bununla birlikte, 15–35 paragraflarına göre ara dönemde düzenlenen özet finansal tablolarda geçerlidir ve uygulanır. TMS 1 standardı, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolara istinaden bu kapsamda finansal tablo sunanlar ve TMS 27 Bireysel Finansal Tablolara istinaden bu kapsamda tablo sunanlar dâhil olmak üzere, bütün işletmelerin uygulaması aynı sunulur (TMS1, md. 4). Kamu iktisadi teşebbüsleri de kâr amacı güden işletmeler gibi benzer terminoloji uygulamaktadır. TMS 1, kâr amacı olmayan işletmelerin uygulanması halinde, belirli finansal tablo kalemleri ile finansal tablolar hakkında yapılan tanımlamaların değiştirilmesi gerekebilir (TMS1, md. 5). Aynı biçimde, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum'da tanımlanan açıklamalarla sermaye payları özkaynak niteliği taşımayan işletmelerin (bazı kooperatif işletmeleri) ve özkaynağı olmayan işletmelerin (bazı yatırım fonları) ve katılım payı hak sahiplerinin haklarının veya üyelerinin finansal tablolara ait sunumlarda değişiklik yapması icap edebilir (TMS1, md. 6).

2.2.2 Finansal Tabloların Amacı

Finansal tablolar, bir işletmenin finansal durum ve finansal performansına ait finansal bilgilerin biçimlendirilmiş sunumudur. Amacı; büyük kullanıcı kitlelerinin, işletmenin finansal durum ve finansal performansı ile birlikte nakit akışlarına dair aldıkları ekonomik kararlarda faydalı bilgiyi sağlamaktır. Bununla birlikte, kaynakların (şirket yöneticilere emanet verilen) nasıl kullanıldığının neticesini sunar. İşletmelerin finansal tabloları, bu amaçlara varabilmek üzere aşağıdakiler hususunda bilgileri açıklar:

- Varlıklar,
- Yükümlülükler,
- Özkaynak,
- Kazanç ve kayıplar dâhil, gelir ve giderler,
- Ortakların, ortaklık sıfatıyla yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar
- Nakit akışları

Finansal tablo kullanıcılarının, dipnotlardaki bilgilerle birlikte, işletmenin ileri bir tarihteki nakit akışını ve zamanlamasını, ayrıca kesinliğini öngörmelerinde yardımcı olur (TMS1, md.9).

2.2.3 Tam Bir Finansal Tablolar Seti

Tam bir finansal tablolar seti önceki döneme ilişkin karşılaştırmacı bilgiler dahilinde aşağıdakilerden oluşur:

- Dönem sonuna ait finansal durum tablosu,
- Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar, (TMS1, md. 10).

Tam bir finansal tablolar setini meydana getiren finansal tabloların her birini işletme, aynı derecede önem göstererek sunar (TMS1, md. 11).

2.2.4 Genel Özellikler

TMS 1 standardında, finansal tabloların sunumuyla ilgili genel özellikler, aşağıdaki başlıklar halinde tanımlamıştır.

- Gerçeğe uygun sunum ve TFRS'lere uyum

- İşletmenin sürekliliği
- Muhasebeleştirmede tahakkuk esası
- Önemlilik ve Birleştirme
- Netleştirme
- Raporlamanın sıklığı
- Karşılaştırmalı bilgi
- Sunumda tutarlılık

Standart, genel özelliklerin tanımlamalarını aşağıdaki maddelerdeki açıklamalarla yapmaktadır.

TFRS'lere uyum ve Gerçeğe uygun sunum: İşletmeye ait finansal durumu, işletmeye ait finansal performansı ile nakit akışlarını finansal tablolar gerçeğe uygun olacak şekilde sunmaktadır. Gerçeğe uygun şekilde sunum ise; Kavramsal Çerçeve'de yer alan açıklamalara ve finansal tablolara alma kriterlerine uyan şekilde, koşulların, olayların ve işlemlerin etkilerinin; varlık ve yükümlülükler, gelirler ve giderlere uyarak gerçeğe uygun biçimde sunulması gerektirmektedir. Varsayımsal olarak, TFRS'lerin uygulanmasıyla ve gerek görülürse ek açıklamalar sunularak, gerçeğe uygun biçimde sunulan finansal tabloların düzenleneceği ve oluşacağıdır (TMS1, md. 15).

İşletme, finansal tablolarının TFRS'lere uyumlu şekilde düzenlendiğini açık şekilde ve koşulsuz olarak dipnotlarda açıklar. Finansal tabloların, TFRS'lerin tüm hükümleriyle uyumlu olması gerekir aksi durumda işletme finansal tablolarını TFRS'lere uyumludur şeklinde tanımlayamaz (TMS1, md. 16).

İşletme, TFRS'lere uyum göstererek gerçeğe uygun şekilde sunum sağlar. Gerçeğe uygun sunum aynı zamanda aşağıda yazılan hususların yapılmasını şart koşar:

a) TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar gereğince işletmenin muhasebe politikalarının uygulanması ve seçimi. Söz konusu

standart gereğince, özel olarak bir kaleme uygulanan TFRS'nin olmaması halinde yönetimin yararlanacağı kaynakların hiyerarşini oluşturur,

b) Finansal tablolardaki tüm bilgilerin, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ihtiyaca uygun ve güvenilir olarak sunulması,

c) Finansal tablo kullanıcılarının, belirli koşul, işlem ve olayların işletmenin finansal durumu ve işletmenin finansal performansı ile ilgili sonuçları anlamasını sağlanmasında, TFRS'lerde yer alan belirli hükümlerin yetersiz kaldığı gerekçesiyle, ek açıklamaların yapılması (TMS1, md.17).

İşletme, muhasebe politikalarında, diğer açıklama ve dipnotlarında uygun olmayan muhasebe politikalarını açıklayarak, uygun şekilde sunulmuş hale getiremez (TMS1, md.18).

İşletmenin yönetimi tarafından, TFRS'lerde açıklanan bir hükme uyum göstermemenin, Kavramsal Çerçeve'de açıklanan finansal tabloların amaçlarıyla çelişki oluşturacak biçimde yanıltıcı olması neticesine varacağı az rastlanan hususlarda mevzuat, söz konusu hükümden dönmeye onaylamayabilir. Bu gibi hususlarda işletme, aşağıdaki açıklamaları sunarak, ilgili hükme uyum sağlamanın tahmin edilen yanıltıcı hususlarını olası boyutta azaltır: a) Söz konusu hükümde geçen TFRS'nin adı, söz konusu hükmün niteliğiyle birlikte işletme yönetiminin, hükme uymasının var olan koşullarda Kavramsal Çerçeve'de açıklanan finansal tabloların amaçlarıyla çelişki meydana getirecek biçimde yanıltıcı olacağı neticesine varmasının nedeni ve b) Yönetimin, sunulan her dönemin, gerçeğe uygun bir şekilde sunum sağlaması amacıyla finansal tablolardaki her bir kaleme ilişkin gerekli gördüğü düzeltmeler (TMS1, md. 23).

İşletmenin Sürekliliği Esası: İşletme yönetimi finansal tabloları düzenlerken, işletmenin sürekliliği konusunun gücünü ve etkisini değerlendirir. Yönetim tarafından işletmenin tasfiye edilmesi ya da ticari faaliyetini sonlandırması amacının olmadığı ya da bunların dışında gerçekçi bir seçeneği olduğu müddetçe, işletmenin sürekliliği esasına uygun şekilde finansal tablolarını düzenler. Yönetim

tarafından, faaliyetlerini sürekli şekilde yürütebilmesinin ciddi biçimde şüpheli duruma getirebilecek koşullarla ya da olaylarla ilgili önemli olarak değerlendirilen belirsizliklerin anlaşılması durumunda, söz konusu belirsizlikler işletme yönetimi tarafından açıklanır. Süreklilik esasına göre hazırlanmayan finansal tablolarda ise, söz konusu durumun açıklamasıyla birlikte, hangi esasa göre finansal tablolarının düzenlendiği açıklanır. İşletme aynı zamanda, işletmenin sürekliliği esasının finansal tabloların hazırlanmasında geçerli olamama nedeni açıklar (TMS1, md. 25).

Muhasebeleştirmede Tahakkuk Esası: İşletme, finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına uygun hazırlar. Finansal tablolarını düzenlerken, nakit akış bilgilerini hariç tutarak düzenler (TMS1, md. 27).

Önemlilik ve Birleşme: İşletme, benzer kalemlerden meydana gelen her önemli sınıfı ayrı olarak sunar. İşletme, fonksiyonları ile nitelikleri farklı olan kalemleri, önemsiz kabul etmediği sürece ayrı olarak değerlendirerek sunar (TMS1, md. 29).

Finansal tablolar, sınıflar altında niteliklerine veya fonksiyonlarına bağlı birleştirilen, fazla sayıdaki işlemlerin ya da olayların işleme tabi tutulması neticesinde oluşturulur. Birleştirme süreci ile sınıflandırma sürecinin nihai işlem aşaması, finansal tablo kalemlerini meydana getiren verilerin özetlenerek ve sınıflandırılarak sunulmasıdır. Bir finansal tablo kalemi önemsiz ise, söz konusu kalem finansal tablolardaki ya da dipnotlardaki uygun görülen diğer kalemlerle birleştirilir. Aynı zamanda söz konusu kalemlerin, dipnotlarda ayrı bir şekilde sunulması gerekebilir (TMS1, md. 30).

Netleştirme (Mahsup Etme): İşletme, varlıklar ve yükümlülükleri veya gelirler ile giderleri, TFRS'ler izin verilmedikçe ya da zorunlu kılınmadıkça netleştiremez (TMS1, md. 32).

Raporlama Sıklığı: İşletme, tam set finansal tablolarını karşılaştırmalı bilgileri de kapsayacak biçimde yılda en az bir kez sunar. Raporlama dönemi değiştirmesi ve

finansal tablolarını bir yıldan daha uzun bir dönemde ya da daha kısa bir dönem için sunması halinde, söz konusu finansal tabloların kapsadığı dönemlerle birlikte aşağıdaki hususları açıklar: a) Bir yıldan daha uzun ya da kısa bir dönemi esas almasının gerekçesi ile b) Finansal tablolarda açıklanan tutarların tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmadığı (TMS1, md. 36).

Finansal tablolarında sunulan bütün tutarların ilişkili bir önceki dönemine ait olan karşılaştırmalı bilgilerini cari dönemin de sunar. Bu durumdan TFRS'lerin aksine yetki verdiği ya da aksini mecburi kıldığı hususlar istisnadır. İşletme cari döneme ait finansal tablolarının anlaşılması yönünden ihtiyaca uygun olması hususunda, tanımlayıcı ve açıklayıcı bilgilerle ilişkili karşılaştırmalı bilgileri de sunar (TMS1, md. 38).

İşletme asgari olarak; bir cari dönem ile bir önceki dönem olmak üzere, finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, kâr veya zarar tablosu (sunulması durumunda), nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu ile bunlara ilişkin dipnotları sunar (TMS1, md. 38A).

İşletme, finansal tablolara ait kalemlerini yeniden sınıflandırmanın mümkün olması koşuluyla, finansal tablolarının sınıflandırılmasını ve sunumunun değiştirmesi halinde, karşılaştırmalı biçimde sunulan tutarları da yeniden sınıflandırarak sunar. Söz konusu tutarlar yeniden sınıflandırdığında (işletmenin bir önceki dönem başlangıcına bağlı bilgilerini de bulundurarak) aşağıdakileri sunar:

- a) Yeniden sınıflandırma kapsamının niteliği açıklanır.
- b) Yeniden sınıflandırma kapsamının her bir ayrı kalemin tutarı ya da kalem sınıfına ait tutarı,
- c) Yeniden sınıflandırma kapsamının gerekçesi (TMS1, md. 41).

Finansal tablolarda, karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılarak sunulmasının mümkün olmadığı durumda aşağıdaki hususları açıklar: a) İlgili tutarların yeniden

sınıflandırılmamasının nedeni ile b) İlgili tutarlar yeniden sınıflandırılabilseydi, uygulanacak düzeltmelerin özellikleri (TMS1, md. 42).

Sunumda Tutarlılık: Finansal tablo kalemlerinin sınıflandırmasında ve sunumunda, işletme dönemler itibarıyla değişiklik yapamaz. Değişiklik yapabileceği durumlar ise aşağıda açıklanır:

a) Finansal tabloların değerlendirilmesi neticesinde ya da işletme faaliyetlerinin niteliği kapsamında önemli görülen bir değişim veya TMS 8’de açıklanan muhasebe politikalarının uygulanması ve seçimiyle ilgili kıstaslar yönünden farklı sınıflandırma ya da sunumun uygunluğunun belli olması ya da b) TFRS’lerin, sunumla ilgili değişiklik yapmasını zaruri tutması (TMS1, md. 45).

2.2.5 Finansal Tabloların Tanımlanması

İşletme, açık bir biçimde finansal tablolarını tanımlar. Beraber yayımlanan belgelerde sunulan diğer bilgilerden finansal tablolarını ayırır (TMS1, md. 49).

İşletme, açık bir şekilde her bir finansal tablosunu ve dipnotlarını tanımlar. Bununla birlikte, aşağıdaki açıklamaları sunar ayrıca gerekli görüldüğü durumlarda sunulan bilgilerin anlaşılabilir olması yönünden bu bilgileri tekrarlar:

- a) Raporlayan işletmeye ait ticaret unvanı ya da işletmenin tanımlanmasını sağlayan diğer bilgilerle, işletmenin bir önceki raporlama döneminin sonundan itibaren gerçekleşen söz konusu bilgilerdeki değişiklikler,
- b) Finansal tabloların, işletmeler grubuna mı ya da tek bir işletmeye mi ilişkin düzenlendiği,
- c) Raporlamaya ait döneminin sona erdiği tarih ya da tam set finansal tabloların veya dipnotların kapsadığı dönem,
- d) Sunum para birimi, TMS 21’de açıklanan biçimde,
- e) Finansal tablolarda sunulan tutarlara uygulanan yuvarlama derecesi (TMS1, md. 51).

2.2.6 Finansal Durum Tablosunda Yer Alacak Bilgiler

Finansal durum tablosunda sunulacak bilgiler, standartta maddeler halinde detaylandırılmaktadır.

Finansal durum tablosunda aşağıdakilere ilişkin tutarları gösteren kalemlere yer verilir:

- a) Maddi duran varlıklar,
- b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- c) Maddi olmayan duran varlıklar,
- d) Finansal varlıklar ((e), (h) ve (i) kapsamında gösterilen tutarlar hariç),
da) “-”
- e) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlar,
- f) TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamındaki canlı varlıklar,
- g) Stoklar,
- h) Ticari ve diğer alacaklar,
- i) Nakit ve nakit benzerleri,
- j) TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık gruplarına dâhil edilen varlıkların toplamı,
- k) Ticari ve diğer borçlar,
- l) Karşılıklar,
- m) Finansal yükümlülükler ((k) ve (l) kapsamında gösterilen tutarlar hariç),
ma) “-”
- n) TMS 12 Gelir Vergileri’nde tanımlanan dönem vergisine ilişkin yükümlülük ve varlıklar,
- o) TMS 12’de tanımlanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları,
- p) TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık gruplarında yer alan yükümlülükler,
- q) Özkaynak içinde sunulan kontrol gücü olmayan paylar ve

r) Ana ortaklığın sahiplerine isabet eden sermaye ve yedekler (TMS1, md. 54).

İhtiyaca uygun olması hususunda ve finansal durumunun anlaşılması açısından işletme, finansal durum tablosunda ek kalemleri (54'üncü paragraf ait açıklamalar da dâhil), başlıklar ve ara toplamlar biçiminde sunar (TMS1, md. 55).

2.2.6.1 Cari ve Cari Olmayan Ayrımı

Standart cari ve cari olmayan vade ayrımını aşağıdaki maddelerde açıklamaktadır.

İşletme, finansal durum tablosunda dönen ile duran varlıkları ve cari ile cari olmayan vadeli yükümlülüklerini 66-76 paragraflar hükmünce ayrı sınıflar biçiminde sunar. Söz konusu hükmün, likidite esasına uygun düzenlenen sunumun ise ihtiyaca daha uygun bilgi ve güvenilir bilgi sağladığı haller istisnasıdır. Bu durumda işletme, finansal raporlarını likidite esasına göre düzenlediğinde, tüm varlıklarını ve yükümlülüklerini likiditelerine uygun sıralayarak sunar (TMS1, md. 60).

İşletme tüm sunum yöntemlerinde;

- a) Raporlama dönemine ilişkin takip eden on iki ay içinde ve
- b) Raporlama dönemine ilişkin takip eden on iki aydan daha uzun zamanda ödenmesi ya da geri kazanılması muhtemel tutarları kapsayan her bir varlık kalemi ile her bir yükümlülük kalemini, on iki aydan daha uzun zamanda ödenmesi ya da geri kazanılması muhtemel tutarları sunar (TMS1, md. 61).

2.2.6.2 Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar

Standart dönen varlıklar ve duran varlıkları aşağıdaki maddelerde açıklamaktadır.

Aşağıdaki kriterlerden birini karşılayan varlık, dönen varlık kapsamında sınıflandırılır:

- a) İşletmenin varlığı tüketmeyi veya satmayı amaçlaması veya normal faaliyet döngüsü dahilinde realize etmeyi planlaması
- b) İşletmenin söz konusu varlığı esasen ticari bir nedenle bulundurması,
- c) İşletmenin söz konusu varlığı raporlamaya ait dönemden itibaren bir sonraki on iki ay süresinde realize etmeyi planlaması ya da
- d) Raporlama dönemine ilişkin takip eden en az on iki ay süresinde herhangi bir yükümlülüğü gerçekleştirmek gerekçesiyle kullanılmasının veya takas yapılmasının kısıtlı olmaması şartıyla, söz konusu varlığın nakit ya da nakit benzeri olması (TMS 7’de açıklanan biçimde), işletme diğer bütün varlıklarını ise cari olmayan varlık kapsamında sınıflandırır (TMS1, md. 66).

Dönen varlıklarla ilgili nitelikleri olmayan diğer varlıklar, duran varlık kapsamında sınıflandırılır. Uzun vadeli yatırımlar, (konsolide edilmeyen iştirakler-menkul kıymetler tahvil, hisse senetleri, bono– işletme faaliyetlerinde faydalanılmayan duran varlıklar, değer artış kazançlarıyla ilgili elde bulundurulmuş arsa vb.) Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Diğer Duran varlıklar dan oluşmaktadır.

2.2.6.3 Cari Yükümlülükler

Standart cari yükümlülükleri aşağıdaki maddelerde açıklamaktadır.

Aşağıdaki kriterlerden birini karşılayan yükümlülük, cari yükümlülük kapsamına sınıflandırılır:

- a) İşletmenin yükümlülüğüne ait ödemeyi, normal faaliyet döngüsü dahilinde planlaması,
- b) İşletmeye ait yükümlülüğü esasen ticari nedenle bulundurması,
- c) İşletmenin yükümlülüğüne ait vadesinin, raporlamaya ait dönemden sonraki on iki ay içinde sona ermesi ya da
- d) İşletmeye ait yükümlülüğün ödemesinin, raporlamaya ait döneme ilişkin takip eden en az on iki ay sonraki bir tarihe ertelemesini olanak veren koşulu olmayan

hakkının varlığının olmaması. Yükümlülüğün sınıflandırılmasını, diğer tarafın tercihine bağlı kalınarak özkaynak aracı olarak ihraç edilerek ödenebilmesine olanak veren durumlar hususu değiştirmez. İşletme diğer bütün yükümlülüklerini cari olmayan yükümlülük kapsamında sınıflandırır (TMS1, md. 69).

2.2.7 Finansal Durum Tablosu veya Dipnotlarda Sunulacak Bilgiler

Standart finansal durum tablosu ve dipnotlarda sunulacak bilgileri aşağıdaki maddelerde açıklamaktadır.

İşletme faaliyetlerine uygun olarak, finansal tablolarda sunulan kalemlere ait alt sınıflamalarını, finansal durum tablosunda veya dipnotlarında sunacaktır (TMS1, md. 77).

İşletme, aşağıdaki hususları finansal durum tablosunda, özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda sunar:

- a) İşletme sunacağı açıklamalarda sermayeyi temsil eden her bir pay sınıfına ait aşağıdaki hususlara yer verir;
 - (i) Kayıtlı sermayeyi meydana getiren pay adedi,
 - (ii) İhraç edilmiş ve tamamı ödenmiş pay sayısı ile ihraç edilmiş fakat tamamı ödenmemiş pay sayısı,
 - (iii) Pay başına nominal değer veya payların nominal değeri yoksa bu husus,
 - (iv) Dönem başındaki ve sonundaki pay sayısı ile ilgili mutabakat,
 - (v) Temettü dağıtımını ile sermayenin geri ödenmesindeki kısıtlamalar dâhil, pay sınıfıyla ilgili kısıtlamalar, haklar ve imtiyazlar
 - (vi) İşletmenin kendisi, işletmenin iştirakleri veya işletmenin bağlı ortaklıkları tarafından elde bulundurulmuş paylar ve
 - (vii) İşletmenin pay satışı amacıyla sözleşmeler ve opsiyonlar dahilinde ihraç etmek üzere elde bulundurduğu paylar ve bunlara ait tutarlar ve şartlar ile
- b) Özkaynaklarda sunulan yedeklerin ayrı ayrı amacı ve niteliğiyle ilgili açıklama (TMS1, md. 79).

Sermayeyi temsil eden payları bulunmayan bir işletme (fon gibi sermayeyi temsil eden veya adi ortaklık gibi) dönem boyunca özkaynak payının her bir türünde oluşan değişiklikleri, söz konusu kısıtlamaları, imtiyazları ve hakları sunarak 79(a) paragrafında açıklanan öngörülen bilgilere benzer bilgileri sunar (TMS1, md. 80).

Aşağıda açıklanan finansal araçlar, finansal yükümlülükler ve özkaynaklar kapsamında yeniden sınıflandırması halinde işletme, yeniden sınıflandırma neticesinde finansal yükümlülüklere (veya özkaynaklara) dahil edilen ve karşılığında özkaynaklardan (veya finansal yükümlülüklerden) çıkarılan tutar ve yeniden sınıflandırmanın nedenini ile zamanını sunar:

- a) Özkaynak aracı dahilinde sınıflandırılan satılabilir olan finansal araç ya da
- b) İşletmeye, ancak tasfiye halinde karşı tarafa işletmeye ait net varlıklarından oransal bir pay verme hususunda mükellefiyeti getiren ve özkaynak aracı kapsamında sınıflandırılan araç (TMS1, md. 80A).

2.2.8 Kâr veya Zarar Bölümünde ya da Kâr veya Zarar Tablosunda Sunulacak Bilgiler

Standart kâr veya zarar bölümünde ya da kâr veya zarar tablosunda sunulacak bilgileri aşağıdaki maddelerde açıklamaktadır.

İşletme kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (kapsamlı gelir tablosunda), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek şekilde aşağıdakileri sunar: a) Kâr veya zarar, b) Toplam diğer kapsamlı gelir, c) Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin toplamı olan döneme ait kapsamlı geliri sunar (TMS1, md. 81A).

İşletme kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir bölümlerine ekli şekilde, döneme ait kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin dağılımını içeren, aşağıda yer alan hesap kalemleri sunar: a) Aşağıda açıklananların payına isabet eden döneme ait kâr veya zarar: i) Kontrol gücü olmayan paylar ile ii) Ana ortaklığın sahipleri. b) Aşağıda

açıklananların isabet eden döneme ait kapsamlı gelir: i) Kontrol gücü olmayan paylar ve ii) Ana ortaklığın sahiplerini sunması gerekliliği açıklanmaktadır (TMS1, md. 81B).

Kâr veya zarar bölümünde veya kâr veya zarar tablosunda, diğer TFRS'lerin zorunlu tuttuğu kalemlere ek şekilde, döneme ait tutarları gösteren kalemleri sunar:

a) Aşağıdakiler ayrı biçimde sunulacak şekilde hâsılat: Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz geliri ve (aa) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıplar,

b) Finansman maliyetleri, (ba) TFRS 9'un 5.5 Bölümünde açıklanan değer düşüklüğü zararları (değer düşüklüğü kazanç veya kaybının iptali dâhil),

c) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zararından paylar, (ca) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, finansal varlığın önceki itfa edilmiş maliyeti ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç veya kayıplar (TFRS 9'da tanımlanan şekilde), (cb) Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan ve kâr veya zararda yeniden sınıflandırılan toplam kazanç veya kayıplar,

d) Vergi gideri,

e) [Silinmiştir] (ea) Durdurulan faaliyetlerin toplamına ilişkin tek bir tutar (TMS1, md. 82)

- Diğer kapsamlı gelir bölümünde açıklanacak bilgiler:

Diğer kapsamlı gelir bölümünde, döneme ait aşağıda açıklanan hususlara ilişkin tutarları sunan kalemler açıklanır:

a) Niteliğine uygun sınıflara ayrılan ve aşağıdaki biçimde gruplara ayrılan diğer kapsamlı gelir kalemleri ((b)'de yer alan tutarlar hariç):

(i) Diğer TFRS'lere göre sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar ile

(ii) Diğer TFRS'lere göre belirli şartlar sağlandığında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar.

b) Aşağıdaki biçimde ayırt edilerek, özkaynak yöntemi uygulanarak muhasebeleştirilen iş ortaklıkları ile iştiraklerin diğer kapsamlı gelirlerindeki paylar:

(i) Diğer TFRS'lere göre sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar ile

(ii) Diğer TFRS'lere göre belirli şartlar sağlandığında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar (TMS1, md. 82A).

Kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelir tablolarında, ihtiyaca uygun olması ve finansal performansının anlaşılması açısından, işletme ilave ara toplamlar, ilave başlıklar, ilave kalemler sunar (TMS1, md. 85).

İşletme herhangi bir gelir veya gider kalemini kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablolarında veya dipnotlarda olağandışı kalem adında sunamaz (TMS1, md. 87).

- Döneme ait kâr veya zararı bölümünde sunulacak bilgiler;

Dönemde gerçekleşen tüm gelir ve giderler kâr veya zarara aktarılır. Bu durumdan TFRS'lerin aksini mecburi kıldığı veya aksine izin vermediği durumlar istisnadır (TMS1, md. 88).

Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablolarında veya dipnotlarda, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dâhil olmak üzere, her bir diğer kapsamlı gelir kalemiyle ilişkili gelir vergisi tutarını sunar (TMS1, md. 90).

Diğer kapsamlı gelir unsurlarıyla ilişkili yeniden sınıflandırma düzeltmelerini sunar (TMS1, md. 92).

2.2.9 Özkaynak Değişim Tablosu

Standart özkaynak değişim tablosunda sunulacak bilgileri aşağıdaki maddelerde açıklamaktadır.

Özkaynak değişim tablosu aşağıda açıklanan bilgileri içerir:

- a) Ana ortaklığın sahipleri ile kontrol gücü olmayan paylara isabet eden toplam tutarlar ayrı şekilde gösterilerek, dönemin toplam kapsamlı geliri,
- b) TMS 8'e uyarınca finansal tablolara alınan geriye dönük uygulama ya da düzenlemenin, her bir özkaynak unsuru üzerindeki etkisi ve
- c) [Silinmiştir]
- d) Her bir özkaynak unsurunun dönem başı ile dönem sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat. Bu mutabakatta asgari olarak aşağıda yer alan hususlardan kaynaklanan değişimler ayrı şekilde açıklanır:
 - (i) Kâr veya zarar,
 - (ii) Diğer kapsamlı gelir ve
 - (iii) İşletmenin ortaklarıyla yaptığı ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf olduğu işlemler. Söz konusu açıklamada, ortakların yapmış olduğu katkı ile ortaklara yapılan dağıtımların ve kontrolün kaybına sebep olmayacak biçimde bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarında oluşan değişiklikler ayrı biçimde açıklanır (TMS1, md. 106).

- Özkaynak değişim tablosu ve dipnotlarda açıklanacak bilgileri aşağıdaki maddede açıklamaktadır.

Özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda, her özkaynak unsurunun diğer kapsamlı gelire ilgili incelemesini kalemler bazında açıklar (TMS1, md. 106A).

Özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda işletme, dönem içinde ortaklara dağıtılmak için finansal tablolara aktarılan temettü tutarı ve pay başına temettü tutarını açıklar (TMS1, md. 107).

2.2.10 Nakit Akış Tablosu

Standart nakit akış tablosunda sunulacak bilgileri aşağıdaki maddelerde açıklamaktadır.

Finansal tablo kullanıcıları için, işletmenin nakit akışlarıyla ilgili bilgiler; nakit ve nakit benzerlerini yaratma kabiliyeti ile nakit akışlarını kullanma ihtiyaçlarını değerlendirmesi hususunda esas oluşturur. TMS 7 standardı, nakit akış bilgisinin açıklaması ile sunumu hakkında tüm hükümleri tanımlar (TMS1, md. 111).

2.2.11 Dipnotlar

Finansal tabloların düzenlenme esasları ile TMS 1 117–124’üncü paragraflara istinaden uygulanan ilgili muhasebe politikalarıyla ilgili bilgileri açıklar, b) TFRS’lerin zaruri kıldığı tuttuğu ve finansal tabloların herhangi bir bölümünde açıklanmayan bilgileri sunar ile c) Finansal tabloların herhangi bir bölümünde açıklanmayan fakat finansal tabloların açıkça anlaşılması yönünden ihtiyaca uygun olan bilgileri sunar (TMS1, md. 112).

2.2.12 Muhasebe Politikalarının Açıklanması

Standart, muhasebe politikalarının açıklanması hakkında bilgileri aşağıdaki maddelerde açıklamaktadır.

İşletme, aşağıdaki bilgileri kapsayan önemli muhasebe politikalarını açıklar:

- a) Finansal tabloların hazırlanmasında faydalanılan ölçüm esası veya esasları ile
- b) Finansal tabloların anlaşılması yönünden ihtiyaca uygun kabul edilen ve kullanılan diğer muhasebe politikaları (TMS1, md. 117).

İşletme, önemli muhasebe politikalarıyla veya diğer dipnotlarla beraber, muhasebe politikalarının kullanılması aşamasında şirket yönetimin dahil olduğu ve finansal tablolara aktarılan tutarların içinde en fazla etkiye sahip ve tahmin içerenler haricindeki kararları sunar (TMS1, md. 122).

2.2.13 Tahminlerde Belirsizliğin Kaynakları

Standart, tahminlerde belirsizliğin kaynaklarını aşağıdaki maddelerde açıklamaktadır.

İşletme, varlık ve yükümlülükler için net defter değerinde takip eden hesap dönemine ait önemli gördüğü hususta yeniden düzenlemeyi gerekli kılacak önemli görülen risk bulunduran geleceğe dönük olarak ortaya koyduğu varsayımlar ile raporlama döneminin sonunda mevcut bulunan tahminlerdeki belirgin olmama hususunu diğer asıl kaynaklarla ilişkili bilgileri sunar. Söz konusu dipnotlar ilgili varlık ile yükümlülükler bakımından aşağıdaki açıklamaları kapsar:

- a) Varlık ile yükümlülükler için nitelikleri ile
- b) Raporlama dönemi sonunda varlık ile yükümlülükler için defter değerleri (TMS1, md. 125).

2.2.14 Sermaye

Standart, sermayeyi aşağıdaki maddelerde açıklamaktadır.

İşletme, finansal tablo kullanıcıları için işletmenin sermaye yönetimi açısından süreç, politika ile amaçlarının incelemesine imkân veren bilgileri sunar (TMS1, md. 134).

İşletme, sermayesini farklı olarak yönetebilir ayrıca sermayeyle ilgili farklı yükümlülükler ile bağlantılı olabilir. Bu durumda tabii olduğu her bir sermaye yükümlülüğü hakkında ayrı bilgiler sunar (TMS1, md. 136).

2.2.15 Özkaynak Olarak Sınıflandırılan Satılabilir Finansal Araçlar

Standart, özkaynak olarak sınıflandırılan satılabilir finansal araçları aşağıdaki maddelerde açıklamaktadır.

İşletme, başka yerde sunmadığı ölçüde özkaynak aracı kapsamında sınıflandırılan satılabilir finansal araçlarla ilgili bilgileri aşağıdaki şekilde sunar:

- a) Özkaynaklardaki sınıflandırılan tutara ilgili özetlenmiş sayısal veriler,
- b) Bir finansal aracın hamilinin geri satın alım veya itfası istendiğinde, önceki dönemden bugüne oluşan değişiklikler dâhil, ilgili finansal araçları geri alma veya itfa etme yükümlülüğünün yönetimiyle ilgili süreçleri, politikaları ve amaçları,
- c) İlgili finansal araç sınıfının itfasında veya geri satın alım sürecinde meydana gelmesi muhtemel nakit çıkışları ile
- d) İtfa veya geri satın alımda meydana gelmesi muhtemel nakit çıkışlarının ne şekilde belirlendiğiyle ilgili bilgi (TMS1, md. 136A).

2.2.16 Diğer Açıklamalar

Standart, diğer açıklamaları aşağıdaki maddelerde açıklamaktadır.

İşletme, dipnotlarda aşağıda belirtilen hususları sunar: a) Finansal tabloların yayımlanması gerekçesiyle onaylanmasından daha önce tavsiye edilen ya da açıklanan fakat dönemde ortaklara dağıtımı şeklinde finansal tablolara aktarılmayan toplam temettülerin tutarı ile pay başına tutarı, b) Finansal tablolara aktarılmayan birikmiş imtiyazlı temettü tutarları (TMS1, md. 137).

Finansal tabloların başka bölümünde sunulmaması durumunda işletme aşağıdaki hususları sunar:

- a) İşletmenin yasal yapısı ile yasal adresi, işletmenin kuruluşunun gerçekleştiği ülke ile işletmenin genel merkezine ait adresi (farklı olması durumunda ise asıl faaliyetini devam ettirdiği adresi),

- b) İşletmenin esas faaliyetleri hususunda bilgiler ile işletmenin faaliyet konusu,
- c) Ana ortaklığın ile ana ortaklığın dâhil edildiği gruba ait nihai ana ortaklığının unvanı ile
- d) İşletme belirli bir süre dahilinde kurulmuş ise, ilgili sürenin müddeti hakkında bilgiler (TMS1, md. 138).

2.3 FİNANSAL TABLOLARLA İLGİLİ DİĞER ÖNEMLİ HUSUSLAR

Finansal tablolar ile ilgili diğer hususlar bu bölümde incelenmektedir.

2.3.1 Finansal Raporlamaya İlişkin Başlıca Sınırlamalar

Finansal tablolar ilgili başlıca sınırlamalar aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

- Finansal tablolar özel zamanlı bir dönemi kapsarlar. Bu normal olarak 12 aylık dönemdir. Bu dönem incelendiğinde işletmenin üzerindeki ekonomik, politik, sektörel bir diğer ifadeyle iç ve dış çevresinin etkisi normal düzeyden farklı olabilir. Bilgileri bu dönemde tek başına değerlendirmek yanıltıcı sonuçlar doğurabilir. Daha uzun periyotlarda başka bir değişle trendler halinde incelemek tabloların yansımalarının netleşmesini sağlayacaktır.
- Finansal tablolar karşılaştırmayı kolaylaştırmazlar. Şirket performansını kontrol etmek için aynı sektörde diğer şirketlerle verilerinin analiz edilerek karşılaştırılması yaygın olarak yapılmaktadır. Fakat bu şirketler farklı muhasebe politikaları uygulamaktadırlar. Bu nedenle tam bir karşılaştırma sağlayamazlar. Muhasebe politikalarıyla ilgili tüm detaylar dipnotlarda ve açıklamalarda belirtilmektedir. Açıklamaları mali tablolarla okumak karşılaştırmayı kolaylaştırmak için gereklidir.

Fakat, genel amaçlı finansal tabloların, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duydukları tüm finansal bilgileri sunmasının mümkün olmadığı gerçeğine dayanarak, finansal tablo kullanıcılarının, diğer kaynaklardan elde

edecekleri finansal bilgilere de ihtiyaç duyabilmektedirler (Şen, Üçoğlu ve Terzi, 2015, s. 18).

- Finansal tablolar yoruma ve hataya açıktır. Şirketler bazı durumlarda ekonomik performansını arttırmak için verilerin kasıtlı olarak manipüle edebilirler. Muhasebe ait standartların ve denetime ilişkin düzenlemelerin ayrıca kurumsal yönetimle ilgili ilkelerinin etkinliğini değerlendirme ihtiyacı önemle üzerinde durulması ve geliştirilmesi takip edilmesi gereken konulardır.
- Finansal tablolar tarihi maliyet esasına göre hazırlanırlar. Oluştukları dönemin verilerini içerirler. Dolayısıyla, tarihsel maliyetlere olan büyük güven, finansal tabloyu daha az bilgilendirici ve bazen yanıltıcı kılabilir. Bu finansal tabloların gerçek sunumunun bir kısıtlamasıdır.
- Enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisi göz ardı edilir. Finansal tablolar, enflasyonun bilançoda gösterilen varlık ve yükümlülükler üzerindeki etkilerini dikkate almamaktadır. Enflasyon oranının çok yüksek olduğu bir dönemde, bilanço büyük ölçüde düşük değerler göstererek tam bir bilgi veremeyebilir.

2.3.2 Finansal Tablo Açıklamaları

Muhasebe literatüründe açıklama, “kamuoyunu firmanın mali tablolarına göre bilgilendirmek” olarak tanımlanmaktadır (Ağca ve Önder, 2007, s. 241).

UFRS’ler tam finansal tablo setinin finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olan dipnot ve açıklamalardan oluşması gerektiğini bildirmektedir. Bu kapsamda finansal tablolarda yapılan kurumsal açıklamalar finansal raporlamanın önemli bir parçasını oluşturmaktadır.

Kurumsal açıklamalar iki geniş kategoriye ayrılır. Birinci açıklama türü, zorunlu açıklamalar; ikinci açıklama türü ise isteğe bağlı açıklamalardır. Zorunlu açıklama, yasaların ve düzenlemelerin gerekliliklerine uymak için açıklanan bilgilerden

oluşmaktadır (Gunawan ve Lina, 2015, s. 312). İsteğe bağlı açıklamalar; yıllık finansal raporların, kullanıcılarının karar ihtiyaçları ile ilgili olduğu düşünülen diğer bilgileri sağlamaya yönelik şirket yönetimlerine ilişkin açıklanan ve serbest seçilen bilgiyi temsil etmektedir (Meek, Robert ve Gray, 1995, s. 555).

Gerekli bilginin öğelerinin kapsamına ilişkin raporlama kılavuzları yoktur. Örneğin, şu üç olasılık düşünülebilir: Birincisi, bir firma, gerekli minimum açıklamayı, gerekli bir bilgi kalemini tek satırlık bir kalem olarak açıklayabilir. İkinci olarak, bir firma zorunlu olmayan bölüm detaylarını ortaya çıkarmak için gerekli kalem hakkında ayrıştırılmış bilgi sağlayabilir. Üçüncüsü, ayrıştırılmış bilgilere ek olarak, bir firma, hesaplarında kaleme ilişkin açıklamanın anlaşılabilirliğini artırmak için açıklama sağlayabilir. Bu temelde, zorunlu bilgi kalemlerinin açıklanmasının kapsamlılığını ölçmek, dolaylı olarak isteğe bağlı açıklamayı ölçmektir (Wallace, Naser ve Mora, 1994, s. 43-44).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

POZİTİF MUHASEBE TEORİLERİ

3.1. MUHASEBE TEORİLERİNE GENEL BAKIŞ

Muhasebe teorisi, mevcut muhasebe uygulamalarını açıklamak için kullanılır ve en önemlisi, muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için genel referans çerçevesini oluşturan tutarlı bir mantıksal ilkeler çerçevesini sağlamaktadır (Hendriksen, 1965, s. 1). Muhasebe uygulamalarının yalnızca muhasebe çalışması yoluyla değil, muhasebede geliştirilen teoriler yoluyla geliştirildiği kabul edilmelidir (Ofori vd., 2019, s. 36631).

Muhasebe teorilerinin araştırma literatürünün zaman çizelgelerinde, 1950 ve 1960'lı yıllarda, normatif muhasebe teorileri muhasebe araştırmalarında yer almaktadır. Normatif muhasebe teorileri, muhasebede belirli bir uygulamanın nasıl olması gerektiğini açıklayan araştırmaları incelemektedir. Temelde teorik bir prensibe dayanarak, muhasebe politikalarının nasıl olması gerektiğini açıklar.

1970'li yıllarda başlayan ve günümüzde ise pozitif yaklaşım dönemi, pozitif muhasebe teorileri yer almaktadır. Pozitif muhasebe teorileri, belirli muhasebe olaylarını test etmeye ve açıklamaya çalışmaktadır.

Bir diğer ifadeyle, normatif muhasebe teorileri araştırmaları ve pozitif muhasebe teorileri araştırmalarının farkı şu şekilde ifade edilebilir; normatif muhasebe teorisi, muhasebe bilgisinin ve uygulamalarının nasıl olması gerektiği hakkında ilke ve kuralları belirler ve yorumlarken pozitif muhasebe teorileri, muhasebe bilgi ve uygulamaları gerçekleştikten sonra, bu bilgi ve uygulamaların arkasındaki nedenleri araştırmaktadır ve açıklamaktadır.

Pozitif muhasebe teorisi araştırmaları, finansal tablo açıklama gereklilikleri hakkında, daha fazla bilgi verilmesi kararının arkasındaki nedenleri açıklamak için

teoriler geliştirmiştir. Bu teorilerde, farklı bilgi niteliklerini ölçen açıklama endeksleri kullanılmıştır. Ele alınan bilginin özellikleri ise miktar, kapsam, kalite olarak belirlenmiştir.

Pozitif muhasebe teorisi araştırmaları da diğer bilimlerde olduğu gibi, bilimsel bir yaklaşımı kullanarak teori geliştirirken, doğruluk ölçütlerini kullanarak bir teorinin test edilmesi gerektiğini savunmaktadır. Teori testleri, ilmî değerlendirme, kendini kanıtlayan değerlendirme ve dogmatik değerlendirme yaklaşımlarıyla bir bakış açısı sunmaya çalışır.

Bu çalışmada kullanılan teoriler açıklanmadan önce, literatürde incelenen finansal tablo açıklamaları hakkında şirketlere ait göstergeler, kullanılan endeksler ve endekslere ait hesaplama yöntemleri açıklanmaktadır.

Pozitif muhasebe teorisi araştırmalarında belirleyici olarak, şirket göstergeleri kullanılmaktadır. Söz konusu araştırmalarda kullanılan başlıca şirket göstergeleri; kârlılık, likidite, şirket büyüklüğu, kaldıraç, şirket yaşı, ortaklık yapısı, yönetimin ortaklık yapısı, yönetim kurulu bağımsızlığı, sektör tipi, denetçi büyüklüğüdür.

Şirketlere ait göstergelerin, pozitif muhasebe teorileriyle ilişkisi aşağıda açıklanan nedenler kapsamında değerlendirilmektedir.

“Pozitif muhasebe teorisi araştırmaları; Watts ve Zimmerman, 1986; Al-Mutawaa ve Hewiady, 2010; Al-Shammari ve diğerleri, 2008; Alsaeed, 2006; ve Karim ve Ahmed, 2005; şirket göstergeleriyle uyum seviyesi arasındaki ilişkinin kanıtını sunmaktadır” (Tawiah ve Boolaky, 2019, s. 1).

Şirketlere ait göstergeler literatürde üç grupta sınıflandırılmaktadır (Alsaeed, 2006, s. 477). Bu değerşkenlerin birincisine yapı ile ilgili değerşkenler, ikincisine performans ile ilgili değerşkenler üçüncüsüne ise pazar ile ilgili değerşkenler olarak ifade edilmektedir. Yapı ile ilgili değerşkenler; şirket büyüklüğu, kaldıraç oranı,

firmanın yaşı, ortaklık yapısı, yönetim kurulu üyelerinin bağımsızlığı, şirket performansı ile ilgili değişkenler; likidite oranı ve kârlılık oranları, pazar ile ilgili değişkenler sektör tipi ve denetim firması büyüklüğü olarak açıklanmaktadır (Wallace, Naser, ve Mora, 1994, s. 44-46).

Şirket performans değişkeni olarak kârlılık oranı ve likidite oranı, pozitif muhasebe teorileri araştırmalarında, yer almaktadır. Söz konusu değişkenler bu çalışmada kullanılmaktadır ve konu hipotezler bölümünde ayrıntılı şekilde açıklanmaktadır.

Bir diğer belirleyici grup olan yapısal değişkenler arasında yer alan kaldıraç oranı ve şirket büyüklüğü pozitif muhasebe teorileri araştırmalarında incelenmektedir. Söz konusu değişkenler yine bu çalışmada kullanılmaktadır ve konu hipotezler bölümünde ayrıntılı şekilde açıklanmaktadır.

Yapısal değişkenler arasında şirket yaşı da araştırmalara konu edilmektedir. Bir şirketin zorunlu açıklamasının kapsamı, şirketin yaşından (gelişme ve büyüme aşaması) etkilenebilir. Daha eski, köklü şirketler, yıllık raporlarında yeni şirketlerden çok daha fazla bilgi açıklamaktadırlar. Bu yaklaşıma katkıda bulunabilecek üç faktör vardır. Birincisi, yeni şirketler araştırma harcamaları, sermaye harcamaları ve ürün geliştirme gibi belirli öğeleri açıkladıklarında rekabet açısından dezavantajlı duruma düşebilmektedirler. Yeni kurulan şirketler tarafından açıklanan bilgiler diğer rakipler aleyhine kullanıldığında rekabet açısından dezavantaj ortaya çıkartmaktadır. Öte yandan, sunumları rekabetçi konumlarına zarar vermeyebileceğinden, eski şirketler doğal olarak bu tür bilgileri açıklama konusunda daha motive olabilmektedirler. İkincisi, gerekli bilgiyi toplama, işleme ve yaymanın maliyeti eski şirketler açısından daha kolay olabilmektedir. Son olarak, daha yeni şirketler, kamuya açık bir şekilde açıklamada bulunmak için güvenilecek bir "geçmiş performans" sahip olmayabilir. Bu durum, bazı şirketlerin mevcut şirketlerin satın alınması veya birleşmesi yoluyla, bazılarının ise sıfırdan oluşması ile açıklanmaktadır. Sıfırdan oluşturulan şirketlerin kendilerine ait faaliyet geçmişleri olmayacaktır. Bu tür yeni şirketler, daha fazla

bilgi açıklama konusunda, daha az teşvik edebilmektedirler (Owusu-Ansah, 1998, s. 614-615).

Pozitif muhasebe araştırmalarına sıklıkla konu edilen yapısal değişkenler arasında ortaklık yapısı da yer almaktadır. Şirketlerin ortaklık yapısıyla ilgili bir teori geliştirmek için, ajans teorisi, mülkiyet hakları teorisi ve finans teorisi unsurlarını birleştirilen önemli çalışmalar bulunmaktadır (Jensen ve Meckling, 1976, s. 305).

Ajans teorisi bakış açısında, yıllık finansal raporların, yöneticilerin servet transferlerini tespit etmek için büyük harcamalar yapamayan küçük hissedarlar için ana bilgi kaynağı olmaktadır. Bu kapsamda, ortaklık yapısı çeşitli olan şirketlerin yöneticileri, hissedarların davranışlarını izlemelerine yardımcı olmak için daha fazla bilgi açıklamaktadırlar (Raffournier, 1995, s. 264).

Araştırmalar arasında yapısal değişkenler olarak, genellikle ortaklık yapısıyla birlikte yönetimin ortaklığı da pozitif muhasebe teorileri arasında incelenmektedir. Yönetimin ortaklığı, CEO ve icra direktörleri tarafından sahip olunan adi hisselerin yüzdesidir ve onların varsayılan menfaatlerini içerir. Yönetim ortaklık oranı düşük olduğunda, daha büyük bir ajans sorunu vardır. Bir diğer ifadeyle, yöneticilerin maaşlarından ayrı gelirlerini kullanmak için daha fazla teşvikleri olmakla birlikte iş performansını en üst düzeye çıkarmak için indirilmiş teşvikleri olmaktadır (Eng ve Mak, 2003, s. 330).

Bir diğer ifade ile ajans maliyetlerinin, yönetimin ortaklık oranı düşük olduğunda ortaya çıkması daha muhtemeldir. Bu nedenle düşük yönetim ortaklık oranının, daha yüksek açıklama seviyelerine yol açması beklenmektedir.

Yapısal değişkenler arasında, yönetim kurulu bağımsızlığı yine şirket yönetimiyle ilgili yapılan araştırmaların belirleyicisi olarak pozitif muhasebe araştırmalarında yer almaktadır. Ajans teorisyenleri, yönetim kurulunun birincil işlevinin, “müdürlerin” (sahiplerinin) çıkarlarını korumak için “temsilcilerin” (yöneticilerin)

eylemlerini izlemek olduğunu iddia etmektedirler (Hillman ve Dalziel, 2003, s. 383).

Son belirleyici grup, pazar ile ilgili değişkenlerdir. Bu grupta yer alan sektör tipi belirleyicisi, pozitif muhasebe araştırmalarında konu edilmektedir. Aynı sektördeki şirketlerin aynı açıklama seviyesini benimseme eğiliminde olduğunu, aksinin sinyal teorisine yaklaşımında kötü haberleri saklandığın görüşü desteklenmektedir (Craven ve Marston, 1999, s. 326).

Pazar ilgili değişkenlerin bir diğer belirleyicisi ve birçok pozitif muhasebe araştırmaların da kullanılan şirket göstergesi ise denetim firması belirleyicisidir. Uluslararası bir büyük denetim firması tarafından denetlenen şirketlerin daha fazla bilgiyi açıklayacağı varsayılmaktadır. Sinyal verme teorisine göre, denetim firması, müşterilerinin yıllık raporlarında yer alan daha yüksek seviyedeki açıklamadan kendi kalitesinin ve itibarının bir işareti olarak yararlanabileceği ileri sürülmektedir (Abdel-Fattah, 2008, s. 198).

Pozitif muhasebe teorileri araştırmalarında aynı zamanda endeks listeleri kullanılmaktadır. Finansal tablolarda yapılan açıklamalar üzerinden oluşturulan listelere, endeks listeleri denilmektedir. Bu endeks listeleri finansal tablolarda açıklanan bilginin özelliklerine göre sınıflandırılmaktadır. Söz konusu sınıflandırma, bilginin miktarı, bilginin kapsamı ve bilginin kalitesi olarak kategorize edilmektedir.

Farklı bilgi niteliklerini inceleyen açıklama endeksleri; miktar endeksi, kapsam endeksi, kalite endeksi literatürde bir arada bulunmaktadır (Urquiza, Navarro ve Trombetta, 2010, s. 401).

Daha az spesifik açıklama endeksleri kullanıldığında miktar endeksi, kapsam endeksi gibi doğru sonuç olarak doğrulanması beklenirken, daha spesifik bilgilerin,

bilgi zenginliği ve derinliği açısından, bilginin tam doğrulanma Őüphesi olabilmektedir (Urquiza, Navarro ve Trombetta, 2010, s. 395).

Bir diğer ifade ile finansal tablo açıklamalarındaki bilginin niceliksel olarak ölçen endeksler, miktar endeksi ve kapsam endeksi gibi araştırma sonuçların kesinliği net bir değerleme sonucu verirken, finansal tablo açıklamalarındaki bilginin niteliksel olarak ölçen endekslerin, kalite endeksi gibi, araştırma sonuçlarının kesinliği, tartışmalı bir değerlendirme sonucu vermektedir.

Bu bağlamda araştırmacılar, açıklama endekslerini belirli bir kategoride oluşturmaktadır. Bir diğer ifadeyle açıklama kalitesini, açıklama miktarından başarıyla ayırmaktadırlar (Urquiza, Navarro ve Trombetta, 2010, s. 419).

Söz konusu endekslerden miktar endeksi, pozitif muhasebe teorisi araştırmalarında araştırmacılar tarafından oluşturulan endeks kategorileri arasında yer almaktadır. Söz konusu endeks bu çalışmada kullanılmaktadır ve metodoloji bölümünde ayrıntılı Şekilde açıklanmaktadır.

Bir diğer endeks olan kapsam endeksi, özellikle bir konuyu ölçmek için tasarlanan endekslerdir. Araştırmacılar tarafından oluşturulan maddeleri içermektedir. Şirkete ilişkin endeksin değeri, Şirket tarafından açıklanan bilgi kalemlerinin sayısını, açıklanan toplam bilgi açıklama kalemleri sayısına bölünerek elde edilir (Urquiza, Navarro ve Trombetta, 2010, s. 402).

Literatürde kapsam açıklamaları, Şirket politikaları (kâr dağıtım, yatırım, evre vb.), Şirket bilgileri (kurumsal yapı, organizasyon, pazar bilgisi vb.) gibi konular ve araştırılan içeriğe göre değişen ilgili konuları içermektedir.

Pozitif muhasebe literatüründe “kalite endeksleri” araştırmacılar tarafından tasarlanan endekslerdir. Endeks Beeretta ve Bozzolan 2005’in tasarladığı, Şirketler

tarafından açıklanan ileriye dönük bilgi kalitesini açıkladığı iddia edilen endekslerdir (Urquiza, Navarro ve Trombetta, 2010, s. 402).

Ülkemizde de yapılan son tarihli çalışmalar, finansal tablolarda yapılan açıklamaların kalitesine dikkat çekmektedir. Bazı çalışmalar finansal tablo açıklamalarının kalitesinin zaman içindeki değişikliğini takibi ve dipnot açıklamalarını etkileyen faktör bazlı bir araştırma (Tezel ve Üçoğlu, 2021, s. 111) yapılmasını önerirken, bazı çalışmaların ise, işletmelerin finansal tablolarında yapılan açıklamalarının kalitesinin farklılık gösterdiğini açıklamaktadır (Döğüş ve Üçoğlu, 2021, s. 536).

Son olarak pozitif muhasebe literatüründe endeks hesaplamaları, çeşitli yöntemlerle puanlandırılarak değerlendirilmektedir. Söz konusu endeks puanlamaları; ağırlıklı yöntem, ortalama ağırlık yöntemi ve ağırlıklandırılmamış yöntemler olarak uygulanmaktadır.

Araştırmacıların bir puanlama planı geliştirmek için çeşitli yaklaşımları vardır. Aşağıda çeşitli yaklaşımlar özetlenmektedir.

Örneğin, önceki çalışmalardan ağırlıkların çoğaltıldığı ağırlıklı bir açıklama endeksi kullanılmış (Barrett, 1976, s. 14-15), açıklama maddelerinin önemine ilişkin algı anketlerinden elde edilen ortalama ağırlıkları kullanılmıştır (Buzby, 1975, s. 32), bir madde açıklandığında bir, açıklanmamış ise sıfır puan aldığını ağırlıklandırılmamış hesaplamalar (Wallace, 1988, s. 355) ve (Ahmed ve Nicholls, 1994, s. 68) yapılmıştır. Aynı zamanda birden fazla yöntemi aynı anda test eden araştırmalarda nihai olarak ağırlıklandırılmamış bir indeks kullanmayı tavsiye ederken (Löw ve Riegel, 2020, s. 47), ağırlıklandırılmamış açıklama endekslerinin daha objektif olduğu düşünülür ve bu nedenle yıllık raporlarla ilgili analizlerde daha sık kullanılır (Ahmed ve Curtis, 1999, s.36).

Bu açıklamalar kapsamında, pozitif muhasebe teorisine ait araştırmaların genel unsurları üzerinden, işbu çalışmaya ait ereve aşağıdaki gibi oluşturulmuştur. Başlıca pozitif muhasebe teorileri; Pozitif Muhasebe Teorisi, Ajans Teorisi, Sinyal Teorisi, Politik Ekonomi Teorisi, Meşruiyet Teorisi, Paydaş Teorisi, Kurumsal Teoridir. İşbu alışmada, Ajans Teorisi, Sinyal Teorisi kapsamında hipotezler araştırılmaktadır. Başlıca endeksler; miktar endeksi, kapsam endeksi ve kalite endeksidir. İşbu çalışmada, miktar endeksi kullanılmıştır. Başlıca hesaplama yöntemleri; ağırlıklandırılmış yöntem, ağırlıklandırılmamış yöntem ve ortalama ağırlıkların alındığı yöntemdir. İşbu çalışmada, ağırlıklandırılmamış yöntem kullanılmaktadır.

3.1.1 Ajans Teorisi

Ajans teorisi modeli, insan ve ekonomi literatüründeki en eski teorilerden biri olarak kabul edilmektedir (Daily, Dalton ve Raja, 2003, s. 151).

Ajans teorisi bilim adamları tarafından muhasebe, ekonomi, işletme, pazarlama siyasal bilimler, örgütsel davranış ve sosyoloji gibi bilim dallarında kullanılmaktadır (Eisenhardt, 1989, s. 57).

Teori, bir veya daha fazla kişinin, başka bir kişiyle kendi adına bazı hizmetleri yürütmek için ilişki kurduğu ve karşı tarafa bazı karar verme yetkilerini devretmeyi içeren sözleşme olarak tanımlanmaktadır (Jensen ve Meckling, 1976, s. 308).

Ajans teorisini açıklamak için teoriye nüfuz eden bazı kavramlar aşağıda tanımlanmaktadır.

Ajans Teorisi: Őirkter sahipleri ve yöneticiler arasındaki ilişkiyi açıklayan bir teori olarak adlandırılmaktadır. Bu ilişkide, Şirket sahiplerinin çıkarına en uygun işi yapmak için bir yönetici-temsilci yetkilendirir veya istihdam ettirilmektedir. Karar verme yetkisinin atanması, verimlilik kaybına yol açabilmektedir. Bu durum

genellikle “ajans maliyetleri” olarak adlandırılan, artan maliyetlere yol açabilmektedir (Deegan, 2014, s. 338).

Yönetici-Temsilci: Başka bir taraf (asıl) adına hareket etmek üzere atanan kişi (veya kuruluş) olarak varsayılmaktadır. (Deegan, 2014, s. 338).

Yöneticilik-Temsilcilik Sorunu: Bir tarafı (yöneticiyi) başka bir tarafın (şirket ortaklarının) en yüksek yararına çalışmak için motive etmedeki zorluklar veya problemlerle ilgili olduğu varsayılmaktadır. Ajans sorunları, verimsizlikler ve eksik bilgilerden kaynaklanmaktadır. Yönetici-temsillik ilişkisi şirket sahiplerine karar verme yetkisinin yöneticiye-temsilciye devredilmesini içermektedir (Deegan, 2014, s. 338).

Ajans Maliyeti: Asimetrik bilgiler veya şirket sahiplerinin ile yöneticiler-temsilliler arasındaki çıkar çatışmaları nedeniyle sahiplerin yaptığı maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Ortak olarak belirtilen üç acente maliyeti vardır: izleme maliyetleri, birleştirme maliyetleri ve artık maliyetler olarak ifade edilmektedir (Deegan, 2014, s. 338).

Ajans problemi: Ajans sorunları, sözleşmelerin maliyetsiz bir şekilde yazılmaması ve uygulanmaması nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Fama ve Jensen, 1983, s. 304).

Yukarıdaki açıklamalar kapsamında şu şekilde bir tanımlama yapılabilir. İlişkileri sözleşme süreci ile başlayan iki taraf mevcuttur. Bunlar şirket ortakları-hissedarlar ve yöneticiler-temsillilerdir. Ajans teorisi, şirket hissedarlarının ve yöneticilerinin farklı çıkarlara sahip olduğunu ve bu çıkar çatışmalarının neticesinde ajans maliyetlerinin ortaya çıktığını varsaymaktadır.

İki taraf arasında sözleşmeden kaynaklanan, maliyetler oluşmaktadır. Hissedarların yöneticilerini kontrol etmek istemesi veya hissedarların yöneticilerini kontrol etme ihtiyaçları ise harcamaların doğmasına neden olacaktır.

Hissedarlar ve yöneticiler arasında yapılan anlaşma ile tarafların, menfaatlerinin zarar görmemesi, oluşan zararın karar ve eylemlerinden kaynaklanmaması ve bir güvence altına alınması sağlanmaktadır. Anlaşma ile oluşan bu maliyetler hissedarlar tarafından karşılanmaktadır. Buna göre, ajans maliyeti, (I) hissedarlar tarafından yapılan izleme harcamaları, (II) yöneticiler tarafından yapılan birleştirme harcamaları, (III) artık kayıp toplamından oluşmaktadır (Jensen ve Meckling, 1976, s. 308).

İzleme harcamaları bir diğer ifade ile maliyetlerin izlenmesi, bir yöneticinin davranışını ölçmek, izlemek, kontrol etmek için hissedar tarafından ödenen harcamalar olarak açıklanmaktadır. Hissedarlar, yöneticiler için uygun teşvikler oluşturarak ve yöneticilerin normal dışı faaliyetlerini sınırlamak için tasarlanmış izleme maliyetlerini üstlenerek çıkarlarından sapmalarını sınırlayabilirler (Jensen ve Meckling, 1976, s. 308). İzleme harcamaları, denetim masrafları, tazminat sözleşmeleri, yönetim kurulu maliyeti vb. maliyetleri içermektedir.

Bir diğer ajans maliyeti ise birleştirme maliyetidir. Hissedarların izleme maliyetini üstlendikleri göz önüne alındığında, yöneticilerin, hissedarların çıkarlarına en uygun şekilde davranacaklarını ya da yapmazlarsa buna göre, hissedarların tazmin edecekleri yapıları kuracakları düşünülmektedir.

Yöneticilere, hissedarlara zarar verecek belirli eylemleri gerçekleştirmeyeceğinden emin olmak için kaynak harcaması (birleştirme maliyeti) ödeyecek veya bu tür eylemleri gerçekleştirirse yöneticilerden tazmin edileceğinden emin olacaktır (Jensen ve Meckling, 1976, s. 308). Bu sistemlerin kurulmasına ve sürdürülmesine birleştirme maliyeti denilmektedir.

Son olarak artık kayıp maliyeti, yukarıdaki açıklanan maliyetlerle birlikte değerlendirildiğinde; hissedarların veya yöneticilerin sıfır maliyetle, yöneticilerin, hissedarların bakış açısından en uygun kararları almasını sağlamanın mümkün olmadığı düşünülmektedir. Çoğu ajans ilişkisinde, hissedarlar ve yöneticiler olumlu

izleme ve bağlanma maliyetlerine (maddi ve manevi) maruz kalmakta ve buna ek olarak, yöneticinin kararları ile hissedarların refahını en üst düzeye çıkaracak kararlar arasında da bazı farklılıklar oluşmaktadır. Bu tutarsızlık nedeniyle anaparanın yaşadığı refahtaki azalmanın değeri ajans ilişkisinin bir maliyeti olarak düşünülmektedir. Bu son maliyet “artık kayıp” olarak adlandırılmaktadır (Jensen ve Meckling, 1976, s. 308).

Ajans teorisi ve muhasebe uygulamalarının ilişkisi, muhasebe araştırma literatüründe önemli ölçüde yer almaktadır. Başlıca görüşlerle ilgili bilgilerden aşağıda söz edilmektedir.

Ajans teorisi şirketlerin doğal yapısı ve faaliyet süreci içinde bir sözleşmenin varlığı ile doğmaktadır. Bu sözleşme düzenlemelerinin ise muhasebe rakamlarına bağlı olduğu açıklanmaktadır (örneğin, yöneticiye kâr yüzdesine dayalı bir ikramiye ödemesi gibi). Bu nedenle, serbest piyasa perspektifinin bazı savunucularının argümanı, sözleşmenin yokluğunda muhasebe bilgisi üretmek için, özel teşviklerin olacağı yönündedir (Deegan, 2014, s. 66).

Muhasebeciler için bu araştırma alanının önemli bir yönü, raporlamanın bir ajans ilişkisi içinde doğrudan ve önemli olduğu düşüncesinden kaynaklanmaktadır (Demski, 2007, s. 15).

Şirketlerin ortaklığı ve şirket yöneticileri ayrılığının büyük şirketlerin ayırt edici özelliği olduğunu ve bu meseleleri nitelendirmelerinin hızla bilgelik haline geldiğini açıklanmaktadır (Berle ve Means, 1932 çalışması, (Cheffins ve Bank, 2009 para.1 alıntı)).

Teorinin savunucuları güçlü bir örgütlenme teorisinin temelini atıldığını iddia etmektedir (Jensen, 1983, s. 324) ancak teoriyi kötülerenler önemsiz, hatta tehlikeli bulmaktadırlar (Perrow, 1986, s. 11).

Yukarıdaki açıklamalar kapsamında araştırmacıların teorisinin ana hatlarını tanımlayan varsayımları özet olarak sunulmaktadır.

Tablo 3. 1 Ajans Teorisi Açıklaması Tablosu

Ana düşünce	Hissedar ve yönetici ilişkileridir.
Problem	Ajans sorunları, sözleşmelerin maliyetsiz bir şekilde yazılmaması ve uygulanmamasıdır.
Varsayım	-Hissedarlar ve yöneticiler öncelikle kendi çıkarları doğrultusunda karar verme eğilimdedirler. -Hissedarlar ve yöneticiler riskten kaçınma davranışı gösterirler. -Hissedarlar ve yöneticiler arasında amaç farklılıklarından kaynaklanan çatışmalar söz konusudur. - Hissedarlar ve yöneticiler arasında bilgi asimetrisi vardır.
Varsayım maliyetleri	Ajans maliyeti; (I) hissedarlar tarafından yapılan izleme harcamaları (II) yöneticiler tarafından yapılan birleştirme harcamaları, (III) artık kayıp toplamından oluşmaktadır.

3.1.2 Sinyal Teorisi

Sinyalin dar anlamdaki tanımı, karşı tarafa işaret vermektir. Sinyal teorisi ise, taraflar arasındaki (kişi ya da kurum) bilinmesi istenen bir bilgiyi, iletmek için geliştirilen, hareket ya da yapıdır. Teorinin düşünce temelleri bilgi asimetrisine dayanmaktadır, bilginin aynı anda tüm taraflar için eşit olarak var olmadığını varsaymaktadır. Amaç açıklanmak istenen bilgiyi karşı tarafa iletmektir. Sinyal alıcısı olan karşı taraf verilen sinyali diğer ifadeyle bilgiyi nasıl yorumlayacağını seçebilmektedir.

Sinyal teorisi, başlangıçta iş gücü piyasasındaki bilgi asimetrisini açıklığa kavuşturmak için geliştirilmiş (Spence, 1973, s. 355), daha sonraki araştırmalarda finansal raporlamada isteğe bağlı açıklamaların sinyallerden elde edilen çıkarımlarının doğrulanmasında kullanılmıştır (Ross, 1977, s. 23).

Farklı alanlardaki araştırmacıların seçim fenomenlerini kendi disiplinlerinde açıklamak için sinyal teorisini kullanmaya devam etmeleri güven verici olarak açıklanan (Connelly vd., 2011, s. 63) ve sosyal ve doğa bilimleri, ekonomi, biyoloji,

sosyoloji, antropoloji, psikoloji, siyaset bilimi, hukuk, felsefe, hatta kimya ve diğer disiplinlerdeki uygulamalarla birleştiren, disiplinler arası önemli bir araştırma programıdır (Cypryański ve Grzesiuk, 2015, s. 55).

Araştırmacılar, bir yöneticinin bilgilerin açıklanmasındaki takdir yetkisi için bir mantık sunarak yöneticinin bilgileri açıklama veya açıklamama kararını, riskli bir varlığın fiyatı üzerindeki etkisine bağladıklarını savunmaktadırlar (Verrecchia, 1983, s. 192).

Teori, kurumsal raporlamaya uygulandığında (piyasadaki bilgi eksikliği nedeniyle) diğer şirketlerden “daha iyi” olduklarına inanan şirketlerin yatırımcı çekmek ve daha uygun bir itibar için bunu yatırımcılara işaret ettiğini öne sürmektedirler. şirketler bunu, yasalar ve diğer düzenlemeler tarafından gerekli kılınandan daha fazla muhasebe bilgilerini isteğe bağlı olarak açıklayarak yapabilmektedir (Campbell, Shrivess ve Saager, 2001, s. 71).

şirketlerin, küresel finansal piyasalarda, kendilerini ayırt etmelerini sağlayan bir sinyal mekanizmasını kurduklarını, böylece saygın borsalarda (örneğin: New York Menkul Kıymetler Borsası) listelendiğini ve şirketlerin yüksek düzeyde açıklama düzeyi sağlayarak, diğer borsalarda da listelenme fırsatını artırdığını göstermektedir (Cheung ve Lee, 1995, s. 360).

Bununla birlikte, düşük performans gösteren şirketlerin düşük performansı azaltmak için daha fazla açıklama sunmasının da mümkün olduğu kabul edilmektedir. Bu, sinyalleşme teorisinin yaklaşımına ters düşen bir görüştür. Bu bağlamda, “iyi şirket”, sermaye piyasalarına kalitesi hakkında güvenilir bir sinyal göndererek kendisini “kötü şirketlerden” ayırabilir. Sinyal ancak “kötü şirket” aynı sinyali göndererek “iyi şirketi” taklit etmemeyi seçerse inandırıcı olabilmektedir (Bhattacharya ve Amy, 2001, s. 1).

Aynı zamanda, bir bilgiyi açıklamamakta başlı başına bir sinyal olabilir. Ancak şirketler her zaman ortalamalarından daha iyi olduklarını işaret etmek isteyeceklerdir (Campbell, Shrives ve Saager, 2001, s. 71).

3.1.3 Ajans Teorisi ve Sinyal Teorisi Arasındaki Benzerlik

Ajans teorisinin ve sinyal teorisinin, şirketler ve yatırımcılar arasındaki bilgi asimetrisiyle ilgili olması bu iki teorinin kısmen birbiriyle örtüştüğünü göstermektedir.

Sinyalleşme teorisinde bilgi asimetrisi, pozitif izleme maliyetleri ile ifade edilirken, ajans teorisinde bilgi asimetrisi, hissedarlar ve yöneticilerin ilişkileri ile ifade edilmektedir (Morris, 1987, s. 51). Bu nedenle, ajans teorisi ve sinyal teorisi tutarlıdır ve aslında aralarında önemli miktarda örtüşme vardır (Morris, 1987, s. 53).

Bu iki teori arasında ortak bir ilişki olduğundan çalışmada, iki teoride kullanılmaktadır. Ajans teorisi kavramının finansal tablo açıklamaları (hissedarlar ve yöneticilerin çıkarlarını maksimize etmek için finansal tablo açıklamalarına etki etmesi) ve sinyal teorisi kapsamında finansal tablo açıklamaları (şirketlerin piyasada menfaatlerini artırmak için iyi haber ve kötü haber kararlarını yönlendirdiği) arasındaki bağlantıyı tamamladığı göz önüne alındığında, ajans teorisi ve sinyal teorisi bu çalışmanın teorik temellerini tamamlayarak oluşturmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TMS 1'İN, BİST'TE İŞLEM GÖREN SAĞLIK, BİLİŞİM, ENERJİ, TURİZM SEKTÖRLERİNDEKİ BELİRLİ ŞİRKETLERE UYUMLULUĞUNUN İNCELENMESİ ve HİPOTEZ TESTLERİ

4.1. GİRİŞ

Araştırma, BİST'te işlem gören sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerinde incelenen şirketlerin finansal raporlarının, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına uyumluluğunun incelenmesi ve pozitif muhasebe teorileri yaklaşımındaki ajans ve sinyal teorileri kapsamında, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının uyumluluğunun, şirketlere ait kârlılık, kaldıraç, likidite oranları ve şirket büyüklüğü ile ilişkilerinin test edilmesini incelemektedir.

4.1.1 Araştırmanın Konusu ve Amacı

Bu araştırmanın iki amacı vardır. Birinci amacı, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı kapsamında, BİST'te işlem gören sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki incelenen şirketlerin finansal raporlarının, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına uyumluluğunun incelenmesidir. İkinci amacı ise, pozitif muhasebe teorileri yaklaşımındaki ajans ve sinyal teorileri kapsamında, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının uyumluluğunun, şirketlere ait kârlılık, kaldıraç, likidite oranları ve şirket büyüklüğü ile ilişkilerinin test edilmesidir.

4.2 LİTERATÜR İNCELEMESİ

Önceki çalışmalarda (Çoban Çelikdemir, 2019, s. 325) TMS 1'e uyumluluğunun sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki incelenen şirketlerin finansal raporları üzerinden araştırıldığı ve söz konusu sektörlerde sinyal ve ajans

teorilerinin test edildiği çalışmalar yapılmamıştır (Yeşil ve Akyüz, 2018, s. 442). Bu bağlamda bu çalışmanın literatür incelemesi iki aşamalı olarak oluşturulmaktadır.

Birinci aşama UFRS/TFRS'lere uyumluluk araştırmalarının incelenmesinden oluşmaktadır. İkinci aşama da sinyal ve ajans teorisi kapsamında şirketlere ait göstergelerin (kârlılık, kaldıraç, likidite ve büyüklük) incelendiği araştırmalara yer verilmiştir. Söz konusu araştırmalar ise Türkiye ve diğer ülkeler ayırımında özetlenmektedir.

4.2.1 Türkiye ve Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi

Birinci aşama UFRS/TFRS'lere uyumluluk araştırmalarıdır. Araştırmalar UFRS uyumluluk literatürüne ampirik kanıtlar sunmaktadır.

Tablo 4. 1 UFRS Uyumluluk Literatürü Tablosu

Araştırma	Ülke	Uyumluluk Oranı (%)
(Demir ve Bahadır, 2014, s. 4)	Türkiye	79
(Hancock, Taplin ve Tower, 1999, s. 302)	Avusturya	94
	Tayland	93
	Singapur	90
	Malezya	90
	Hong Kong	89
	Filipinler	88
(Al-Shammari, Brown ve Tarca, 2008, s. 439)	Bahreyn	73
	Umman	74
	Kuveyt	75
	Suudi Arabistan	78
	Katar	70
	BAE	80
(Glaum ve Street, 2003, s. 64)	Almanya	83
(Juhmani, 2012)	Bahreyn	81
(Tawiah ve Boolaky, 2019, s. 573)	13 Afrika Ülkesi	73

Araştırma	Ülke	Uyumluluk Oranı (%)
(Naser, 1998, s. 102)	Ürdün	63
(Akhtaruddin, 2005, s. 399)	Bangladeş	44
(Alsaeed, 2006, s. 491)	S. Arabistan (2)	33

Aynı zamanda UFRS'lere uyumluluk araştırmalarının yapılandırılmış sunumlarında yüksek düzeyde uyumsuzluk olduğu açıklanmaktadır (Tsalavoutas, Tsoligkas ve Evans, 2020, s. 41).

İkinci aşama, sinyal teorisi ve ajans teorisi kapsamında oluşturulan hipotezlerle, şirketlere ait göstergelerin (kârlılık, kaldıraç, likidite ve şirket büyüklüğü) ilişkisinin incelendiği araştırmalardır.

Pozitif muhasebe teorileri kapsamında incelenen, ajans teorisi ve sinyal teorisi kapsamında şirketlere ait özelliklerinin araştırıldığı çalışmalar diğer ülkelerde yaygın iken Türkiye'de sınırlı bir literatüre sahiptir. Bu bağlamda ikinci aşamanın literatür çalışması konuyla ilişkili olarak aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur.

İncelenen literatür çalışmasında, Türkiye'de ve diğer ülkeler ayırımında araştırmalar yapılmıştır. Türkiye'de yapılan araştırmalar listelenmiş, hipotez ilişkilerinin sonuçları kaynak bazlı tablolarda açıklanmış ve araştırmalarda söz konusu hipotezlerin ilişkisi sayılarak; toplam hipotez ilişkisi bazlı araştırma sonucu sayısı ve oranı karşılaştırılmal olarak açıklanmıştır. Diğer ülkelerde yapılan araştırmalar listelenmiş, hipotez ilişkilerinin sonuçları kaynak bazlı tablolarda açıklanmış ve araştırmalarda söz konusu hipotezlerin ilişkisi sayılarak; toplam hipotez ilişkisi bazlı araştırma sonucu sayısı ve oranı karşılaştırılmal olarak açıklanmıştır. Yukarıdaki açıklamalar ayrıca kıta bazında değerlendirilerek açıklanmıştır. Son olarak pozitif muhasebe teorilerin tartışmal sonuçlarına ait yaklaşımlar sunularak, literatür çalışmasının sonuçlarıyla değerlendirilmektedir.

Pozitif muhasebe teorisi araştırmalarının değerlendirilmesi ve listeleri açıklanmadan nce söz konusu araştırmaların mahiyeti hakkında kısa bilgi aşağıda sunulmaktadır.

Genel olarak pozitif muhasebe teorisi araştırmaları, şirketlerin finansal raporlarında sundukları açıklamaların arkasındaki nedenleri açıklamaya çalışmaktadır. Finansal tablo açıklamaları zorunlu ve isteğe bağlı açıklamalardan oluşmaktadır. Açıklanan bilginin, miktarı, kapsamı ve kalitesi değerlendirilmektedir. Değerlendirme, araştırmacıların çalışmasının içeriğine göre oluşturdukları açıklama endekslerinin (miktar endeksi, kapsam endeksi, kalite endeksi) sonuçlarını, şirket göstergeleriyle olan ilişkilerinin pozitif muhasebe teorileri kapsamında oluşturulan hipotezlerle, inceleme sonuçlarından kanıtlar sunmaktadır.

Bu bağlamda araştırmaların sonuçları değerlendirilirken her araştırmanın kendi çalışmasından kanıtlar sunduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin farklı endeksler kullanılarak (kapsam endeksi, kalite endeksi, miktar endeksi) incelenen aynı örneklem farklı sonuçları ortaya koyabilmektedir. Araştırma sonuçları ölçülen bilgi özelliğinden bağımsız olarak, açıklama ölçüm tasarımı sonuçları etkilemektedir (Urquiza vd., s. 412).

Türkiye’de yapılan araştırmaların sonuçlarının değerlendirilmesi: Türkiye’de kısıtlı olan pozitif muhasebe teorileri kapsamında incelenen şirketlere ait göstergelerin, (kârlılık, kaldıraç, likidite, büyüklük) araştırma sonuçlarına ait literatür çalışmaları, son 10 yıllık bir zaman diliminde incelenmiştir. 26 araştırma makalesi ve 1 doktora tezinden oluşan araştırmalar konunun Türkiye’de sınırlı bir literatüre sahip olduğunu göstermektedir.

Araştırmaların değerlendirilmesi yapılırken, bu çalışmayla aynı hipotez testi yapılan (şirket göstergeleri; kârlılık, kaldıraç, likidite, büyüklük) araştırmalar değerlendirilme tablosuna alınmaktadır. 27 araştırmanın içerisinden değerlendirme tablolarına 20 araştırma alınmıştır.

Literatür araştırmalarının içinde Şirket açıklama belirleyicisi olarak kârlılık belirleyicisi, 20 araştırma içerisinde 18 araştırmada incelenmekte, uyumlu ve pozitif ilişki 4 adet incelemede, ilişkinin bulunamaması ve negatif ilişki ise 14 adet incelemede değerlendirilmektedir.

Literatür araştırmalarının içerisinde Şirket açıklama belirleyicisi olarak kaldıraç belirleyicisi 20 araştırma içerisinde 16 araştırmada incelenmekte ve uyumlu ve pozitif ilişki 3 adet incelemede, ilişkinin bulunamaması ve negatif ilişki 13 adet incelemede değerlendirilmektedir.

Literatür araştırmalarının içinde likidite belirleyicisi incelenmemektedir. İncelenmeme nedeni likidite belirleyicisinin ajans teorisi ve sinyal teorilerinin tartışmalı bakış açılarından (Ajans teorisine göre, Şirket yöneticileri dŐuk likidite oranlarının arkasındaki nedenleri, haklı çıkarmak için finansal tablo açıklamalarının arttıracadıını böylece yöneticiler ve hissedarlar aralarındaki çatıŐmanın azalacağı dŐunlmektedir. Sinyal teorisine göre ise yüksek likidite oranına sahip olan Şirketlerin, daha dŐuk likidite oranına sahip olan firmalardan ayırt edilmesi için daha fazla bilgiyi finansal tablolarda açıklayacağı savunulmaktadır) kaynaklandığı dŐunlmektedir.

Literatür araştırmalarının içinde Şirket açıklama belirleyicisi olarak büyüklük belirleyicisi 20 araştırmanın 20'sinde incelenmiş, olumlu ve pozitif ilişki 16 adet, ilişki bulunamaması ve negatif ilişki 4 adet olarak araştırmacılar tarafından değerlendirilmektedir.

Değerlendirilen sonuçların incelenen araştırma adedi ve pozitif ilişki oranı ise Şu Őekildedir: Kârlılık belirleyicisi %22 oranında pozitif ilişkili kaldıraç belirleyicisi %19 oranında pozitif ilişkili, büyüklük belirleyicisi %80 oranlarında pozitif ilişkili değerlendirilmektedir. Bu değerlendirmeler araştırmalara ait bir görüş sağlamaktadır. Şirket büyüklük belirleyicisinin %80 oranında araştırma sonuçlarında pozitif ilişkili olduğu gözlemlenmiştir.

Diğer ülkelere ait literatür çalışması konu, kapsam ve sınır dahilinde incelenmiştir. Konusu, pozitif muhasebe teorileri kapsamında incelenen firma göstergeleridir (kârlılık, kaldıraç, likidite, büyüklük). Kapsamı ise, pozitif muhasebe teorilerinin başlangıç tarihi olan 1970'li yıllar ve 2021 yılları arasındadır. 50 yıllık literatüre sahip olan araştırmaların son 10 yılı literatür işbu çalışmanın %80'ini ve önceki araştırmaların %20'sini oluşturmaktadır. Böylece literatür araştırmaların geçerliliği (50 yıl araştırmalara konu olması) ve güncel olması (araştırmaların %80'nini son 10 yıldaki örneklerden alınmış olması) sağlanmaktadır.

UFRS kapsamında raporlama yapan ülkelerin (166 ülke) kıtalardaki ülke sayıları dağılımı (Asya kıtası 34 ülke, Amerika kıtası 37 ülke, Afrika kıtası 51 ülke, Avrupa kıtası 44 ülke) gözetilerek UFRS raporlaması yapılan ülkelerin en az 1/3 oranında (Asya kıtası 12 ülke, Amerika kıtası 33 ülke, Afrika kıtası 18 ülke, Avrupa kıtası 15 ülke) incelemelere yer verilmiştir. Böylece bu araştırmanın dünyada yaygınlığının ölçülmesi sağlanmıştır.

Literatür çalışmalarında açıklama belirleyicilerinin bir diğer ifadeyle firma göstergelerinin (kârlılık, kaldıraç, likidite ve büyüklük) sonuçları sayılarak değerlendirilmektedir.

Literatür araştırmalarının içinde şirket açıklama belirleyicisi olarak kârlılık belirleyicisi; 49 araştırma içerisinde 43 araştırmada incelenmekte, uyumlu ve pozitif ilişki 19 adet, ilişkinin bulunamaması veya negatif ilişki 24 adet incelemede değerlendirilmektedir. Kıta bazlı sonuçlar ayrıca literatür tablosunda açıklanmıştır.

Literatür araştırmalarının içinde şirket açıklama belirleyicisi olarak kaldıraç belirleyicisi, 49 araştırma içerisinden 37 araştırmada incelenmekte ve bunların içinden uyumlu ve pozitif ilişki 21 adet, ilişkinin bulunamaması veya negatif ilişki 16 adet incelemede değerlendirilmektedir. Kıta bazlı sonuçlar ayrıca literatür tablosunda açıklanmıştır.

Literatür araştırmalarının içinde Şirket açıklama belirleyicisi olarak likidite belirleyicisi 49 araştırma içerisinden 12 araştırmada incelenmekte ve bunların içerisinden olumlu ve pozitif ilişkili 4 adet, ilişki bulunamaması veya negatif ilişki 8 adet incelemede değerlendirilmektedir. Kıta bazlı sonuçlar ayrıca literatür tablosunda açıklanmıştır.

Literatür araştırmalarının içinde Şirket açıklama belirleyicisi olarak büyüklük belirleyicisi, 49 araştırma içerisinden 48 araştırmada incelenmekte ve bunların içerisinden olumlu ve pozitif ilişki 32 adet, ilişki bulunamama veya negatif ilişki 16 adet olarak araştırmacılar tarafından sonuçları deęerlendirilmiŐtir. Kıta bazlı sonuçlar ayrıca literatür tablosunda açıklanmıştır.

Değerlendirilen sonuçların, incelenen araştırma adedi ve pozitif ilişkili oranı ise Şu Őekildedir:

Kârlılık belirleyicisi %44 oranında pozitif ilişkili, kaldıraç belirleyicisi %57 oranında pozitif ilişkili, likidite belirleyicisi %33 oranında pozitif ilişkili, son olarak büyüklük belirleyicisi %67 oranın da pozitif ilişkili değerlendirilmekte olduğu gözlemlenmektedir. Kıta bazlı sonuçlar ayrıca literatür tablosunda açıklanmıştır.

Diğer ülke sonuçlarında da Şirket büyüklüğü %67 oranında araştırma sonuçlarında ilişkili olduğu gözlemlenmiştir. Bu bağlamda pozitif muhasebe teorileri çerçevesinde, literatür araştırmaların sonuçlarının, oransal olarak ortaya konmaktadır ve bir görüş sağlanmaktadır.

YapılandırılmıŐ sonuçların değerlendirilmesi, farklı teknik uygulamaları gerektirdiğinden, çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıŐtır. Ancak aşağıdaki görüŐlerin pozitif muhasebe teorileri incelemelerin sonuçlarını değerlendirmek için bir kanı sağlayabileceği düşünölmektedir. Ayrıca, işbu çalışmanın literatür araştırmaların genelleŐtirilmıŐ sonuçları, pozitif muhasebe teorisinin yapılandırılmıŐ araştırmalarının doğasına uygun olan tartıŐmalara uyumludur.

Pozitif muhasebe literatürünün tartışmalı teorik sonuçları aşağıdaki şekilde değerlendirilmektedir.

Normal dışı kanıtların otomatik olarak bir teorinin reddine yol açmayacağı ve bir teorinin daha fazla açıklayıcı gücü olan rakip bir teori ortaya çıktığında terk edilebileceği (Kabir, 2010, s. 145), bir teorinin kanıtlandığını söylemenin, sonraki gözlemlerin teoriye uygun olmayacağı gerçeğini görmezden geleceği (Deegan, 2014, s. 17), bir çalışma bir ortamda geçerli olabilirken, ancak başka bir yerde geçerli olamayabileceği ve bu durumda araştırma sonuçlarının genelleştirilemeyeceği (Deegan, 2014, s. 605), bir teorinin kesin olduğu hiçbir zaman söylenemese de, mevcut olanın en iyisi olduğu söylenmesi gerektiği (Deegan, 2014, s. 18), gibi teori testlerinin net bir görüş sağlayacak kabiliyette olmadıkları yönünde olduğu gibi pozitif muhasebe teorilerin, mantıksal tutarsızlıktan muzdarip olması (Williams, 1989, s. 459), boş ve sıradan olması (Sterling, 1990, s. 131) gibi görüş bildiren tartışmaları da içermektedir.

Genel kabul edilen teoriler literatüründeki görüşler ve teori araştırmalarıyla ilgili yaklaşımlar ise, aşağıdaki gibi özetlenmektedir. Araştırma programlarının sert çekirdeğinin koruyucu bir hipotez olduğu (Lakatos ve Musgrave, 1970, s. 133), spekülatif bir hipotezin kesinlikle doğru olarak kanıtlanamayacağı ancak yanlış olduğunu, teoriyi çürüten ampirik bir hipotezle kabul edilebileceği (Popper, 1959, s. 67), bilginin gelişimiyle ilgili devrimci bir yaklaşım olarak bir teoriden vazgeçmeyi uyumsuz bir başka teoriyle yer değiştirmeyi gerektirdiği (Kuhn, 1962, s. 95-110) ve son olarak fikir almanın tek bir bilimsel yolunun olmadığı (Feyerabend, 1975, s. 91) görüşleri araştırma sonuçlarıyla hakkında bir değerlendirme yaparken, bundan sonra yapılacak araştırmalara yön vermektedir.

Sonuç olarak araştırmacılar, çalışma konularında, kullanılacak yöntemleri ve yapılacak varsayımları seçmektedirler. Bu tercihleri ve beklenen getirileri (yayımlar ve alıntılar) konu, yöntem ve varsayımların seçimini etkilemektedir. Bu anlamda,

pozitif araştırma dahil tüm araştırmaların değer yüklü olduğu (Deegan, 2014, s. 15) savunulmaktadır.

Bu çalışmanın literatür incelemesinde hazırlanan tablolar, Türkiye ve diğer ülke araştırmaları ayırımı dahilinde oluşturulmaktadır. Tablolar;

a) Araştırmalardaki hipotezlerin (krllik, kaldıraç, likidite, büyüklük) sonuç ilişkilerinin kaynak gösterimli olarak listelendiği tablolar,

b) Araştırmalarda söz konusu hipotezlerin sayıldığı; sonuç ilişkilerinin sayılarak aıklanıdığı ve araştırmaların toplamına oranlandığı tablolar

c) 4N1K araştırma yöntemi (araştırmanın kimin tarafından, ne zaman, neden, nasıl yapıldığı) kullanılarak, oluşturulan tablo listelerinde sunulmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar, ekler bölümündeki aşağıdaki tablolarda sunulmaktadır.

Tablo A. 1 Diğer lkeler Literatür İncelemesi Sonuçlarının zet Referans Tablosu

Tablo A. 2 Literatür İncelemesi Diğer lke Sonuçlarının zet Değerlendirme Tablosu

Tablo A. 3 Afrika Literatür İncelemesi Tablosu

Tablo A. 4 Avrupa Kıtası Literatür İncelemesi Tablosu

Tablo A. 5 Amerika Kıtası Literatür İncelemesi Tablosu

Tablo A. 6 Asya Kıtası Literatür İncelemesi Tablosu

Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Sonuçlarının zet Referans Tablosu

Tablo A. 8 Literatür İncelemesi Türkiye Sonuçlarının zet Değerlendirme Tablosu

Tablo A. 9 Türkiye Literatür İncelemesi Tablosu

4. 3 ARAşTIRMA SORUNSALI

İngilizcesi “compliance” terimi olarak literatürde yer alan kavram, “uyumluluk” veya “uygunluk” olarak tercüme edilmektedir (Doğan, 2013, s. 180).

UFRS/TFRS’lerin uyumluluk araştırma literatürü, zaman ve içerik bakından geniş bir araştırma alanına sahiptir. Ancak uyumluluk sonuçlarının değerlendirildiği yapılandırılmış araştırmalar sınırlı olmakla birlikte, söz konusu araştırmalarının

sonuçları ülkelerin çoğunda yüksek düzeyde uyumsuzluk olduğunu göstermektedir (Tsalavoutas, Tsoligkas ve Evans, 2020, s. 41). Çalışmanın literatür bölümünde UFRS uyumluluk araştırmalarıyla ilgili bazı ülkelerin uyum dereceleri hakkında bilgi verilmiştir.

UFRS'lere uyumluluk araştırmalarının bulguları, muhasebe standartlarına uyum düzeyinin standartların kendisi kadar önemli olduğu görüşünü desteklemektedir (Hodgdona, vd, 2008, s. 1).

İşletmelerin, finansal tablolarının gerçeğe uygun sunumunu sağlamak, güvenilirliğini arttırmak için ne ölçüde UFRS'lerin hükümlerine uyumlu hareket ettikleri, KGK tarafından izlenmeli ve uyumun artırılması için çalışmalar yapılması (Tolga, 2014, s. 188) tavsiye edilmektedir.

INTACCT, 2007-2010 döneminde Avrupa Komisyonu tarafından desteklenen Avrupa Üniversiteleri arasında bir araştırma ağıdır. Amacı, Avrupa Birliği'nde IAS / IFRS'nin benimsenmesi ve gerçek ekonomik sonuçlarının yanı sıra IAS / IFRS uyumu ve uygulaması hakkında araştırma yapmaktır (Palea, 2013, s. 248). Gelişmekte olan ülkelerde sınırlı yapılan uyum araştırmaları UFRS'lere uyumun sağlanmasına ilişkin yetkili denetim komitelerinin önemine dair ampirik kanıtlar sunmaktadır (Samaha ve Khlif, 2016, s. 33).

Pozitif muhasebe teorilerinin varsayımlarına dayandırılarak, şirketlere ait finansal raporların açıklamalarıyla, şirketlere ait göstergelerin arasındaki ilişkiler literatürde geniş bir araştırma alanında test edilmektedir. Ülkemizde de değişen ve genişleyen pozitif muhasebe teorisi alanının da araştırmalar yapmak, akademisyenler ve araştırmacılar tarafından ilerletilmelidir (Ertuna, 2017, s. 8).

4.3.1. Araştırma Soruları

Araştırmanın sorunsalı bölümünde açıklandığı üzere araştırmanın soruları aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur:

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına, söz konusu sektördeki incelenen şirketler ne ölçüde uyuyor?

TMS 1 uyum dereceleri ve şirket göstergeleri olarak kârlılık, kaldıraç, likidite ve şirket büyüklüğünün arasındaki ilişkiler test edilebilir mi?

4.4 ARAşTIRMANIN UYGULAMASI HAKKINDA AÇIKLAMALAR

Bu bölümde, hipotez açıklamaları ve metodoloji açıklamaları açıklanmaktadır. Metodoloji açıklamaları kapsamında; veri toplama, kapsam ve örnek seçimi açıklamaları, uyumluluk endeksi açıklamaları ve model geliştirme açıklamaları hakkında bilgiler açıklanmaktadır.

4.4.1 Hipotez Açıklamaları

Sinyal teorisi ve ajans teorisi kapsamında bu çalışmada kullanılan açıklama belirleyicileri, kârlılık kaldıraç, likidite ve şirket büyüklüğüdür.

Kârlılık oranı ve finansal tablo açıklamaları aşağıda ifade edilen varsayımlara dayandırılarak ilişkilendirilmektedir.

Kârlılık oranı, finansal piyasalar için önemli bir değerlendirme kriteridir. Bir performans değerlendirme ölçütü olarak kârlılık oranı, firmanın rakipleri arasında öne çıkmasını sağlayarak şirketlere avantajlar ve fırsatlar sağlayabilmektedir.

Sinyal teorisine göre, ortakların hisselerinin değerinin altında kalmasını önlemek için piyasaya "iyi haberler" vermek isteyecekleri düşünölmektedir. Ajans teorisine göre, yöneticiler tazminat çıkarları nedeniyle, firma performansının yüksek olmasını isteyebilmektedir. Bu kapsamda daha fazla bilgi açıklamaları muhtemel olduğu görüşü ajans teorisi varsayımında düşünölmektedir (Inchausti, 1997, s. 54).

Önceki literatür, kârlılık ve finansal tablo açıklamaları arasındaki ilişkiler hakkında kesin olmayan bulgular sunmaktadır. Bazı çalışmalar pozitif ilişki bildirirken (Ansah, 1998, s. 626), bazı çalışmalar ilişkili bulgular sunmamaktadır (Samaha ve Stapleton, 2008, s. 62).

Dolayısıyla, kârlılık değişkeni, firmanın kârlılığı ne kadar yüksek olursa, sahip olacağı açıklama uyum düzeyi de o kadar yüksek olacaktır şeklinde ifade edilebilir.

Araştırmacılar, kârlılık oranı ve finansal tablo açıklama gerekliliklerinin pozitif ilişkisini incelemekte, ampirik kanıtlara dayanarak sonuçlarını raporlamaktadırlar.

Sinyal ve ajans teorileri kapsamında firma kârlılığı ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyum düzeyi arasında pozitif ilişki olduğu düşünölebilir.

Bu açıklamalar kapsamında aşağıdaki hipotez test edilecektir.

Hipotez 1 (H1): Kârlılık, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir.

Kaldıraç oranı (borç/toplam aktif) ve finansal tablo açıklamaları, aşağıda ifade edilen varsayımlara dayandırılarak ilişkilendirilmektedir.

Yöneticiler, hissedarlardan-ortaklardan alacak çıkarlarını karşılamak için daha fazla bilgiyi açıklamak isteyebilir. Daha yüksek borçlar ajans maliyetini arttırır ve dolayısıyla daha fazla açıklama öngörür (Jensen ve Meckling, 1976, s. 334).

Dolayısıyla borcu yüksek olan şirketlerin borcu düşük olan şirketlere göre daha fazla açıklama sunması beklenmektedir (Malone, Fries, ve Jones, 1993, s. 249).

Önceki literatür, kaldıraç oranı ve finansal tablo açıklamaları arasındaki ilişkiler hakkında kesin olmayan bulgular sunmaktadır. Bazı çalışmalar pozitif ilişki bildirirken örneğin (Ahmed ve Courtis, 1999, s. 51), bazı çalışmalar ilişkili bulgular sunmamaktadır örneğin (Dumontier ve Raffournier, 1998, s. 240).

Ajans teorileri kapsamında firma yüksek kaldıraç seviyesi ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyum düzeyi arasında pozitif ilişki olduğu düşünülebilir.

Bu açıklamalar kapsamında aşağıdaki hipotez test edilecektir.

Hipotez 2 (H2): Kaldıraç, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir.

Likidite oranı ve finansal tablo açıklamaları aşağıda ifade edilen iki farklı varsayıma dayandırılarak ilişkilendirilmektedir.

Firma performansı finansal piyasalar için önemli bir değerlendirme kriteridir. Likidite, şirketlerin kısa vadeli yükümlülüklerini yerine getirme kabiliyetlerini ölçmeyi sağlar (Gözüm ve Yücel, 2019, s. 69). Bir performans değerlendirme ölçütü olarak likidite firmanın rakipleri arasında öne çıkmasını sağlayarak şirkete avantajlar ve fırsatlar sağlayabilir.

Firmaların likiditesinin değerlendirilmesi diğer bir ifade ile firmanın ödeme gücünü değerlendirilmesi, finansal tablo kullanıcıları bir diğer ifadeyle düzenleyici kurumlar, yatırımcılar, borç verenler için de önem arz etmektedir. Şirketlerin mevcut yükümlülüklerini yerine getirememesi, borç verenler için faiz ve anapara ödemesinde gecikme anlamına gelebilmektedir (Wallace ve Naser, 1995, s. 320).

Şirketlerin, finansal tablo açıklamaları bir şirketinin yapısı ve performansı doğrultusunda arttığını, sabit olduğunu ve hatta azaldığını göstermektedir (Land ve Lundholm, 1993, s. 250).

Bu kapsamda yüksek likidite oranına sahip olan firmaların daha düşük likidite oranına sahip olan firmalardan ayırt edilmesi için daha fazla bilgiyi açıklamaları sinyal teorisi kapsamında düşünülebilir.

Öte yandan, likidite piyasada bir performans ölçütü olarak algılanırsa, düşük likidite oranına sahip bir firmanın, yüksek likidite oranına sahip bir firmaya göre 'zayıf' performansını açıklamak için daha fazla açıklama yapması gerekebilir (Mora, Naser ve Wallace, 1994, s. 46).

Yöneticiler, pay sahiplerine tazminat çıkarlarını haklı göstermek gerekçesiyle, şirket performansının yüksek olmasını isteyebilirler. Likidite oranının düşük olduğu durumlarda yöneticiler hissedar aralarındaki çatışmayı azaltmak için daha fazla bilgiyi açıklamak isteyecekleri ajans teorisi kapsamında düşünülmektedir.

Likidite yüzdesinin düşük olduğu durumlarda yöneticiler pay sahipleriyle aralarındaki çatışmayı azaltmak için daha fazla bilgiyi açıklamak isteyecekleri ajans teorisi kapsamında düşünülmektedir.

Dolayısıyla, finansal tablo açıklamaları ile likidite arasındaki ilişkiye dair ampirik kanıtlar karışıktır (Naser, Al-Khatib ve Karbhari, 2002, s. 132).

Özetle, bu kapsamda likiditesi yüksek olan firmaların daha fazla bilgiyi açıklaması görüşü, sinyal teorisi kapsamında düşünülmektedir.

Likiditesi düşük olan firmaların daha fazla bilgiyi açıklaması görüşü, ajans teorisi kapsamında düşünülmektedir.

Bu açıklamalar kapsamında aşağıdaki hipotez test edilecektir.

Hipotez 3a (H3a): Likidite, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir.

Hipotez 3b (H3b): Likidite, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyum düzeyi ile negatif ilişkilidir.

Şirket büyüklüğü (aktif büyüklük) ve finansal tablo açıklamaları aşağıda ifade edilen varsayımlara dayandırılarak ilişkilendirilmektedir.

Bilginin biriktirilmesi ve yayılması maliyetlidir, dolayısıyla daha küçük şirketler kapsamlı bir bilgi dizisi toplamak için gerekli kaynaklara sahip olmayabilir. Büyük şirketler genellikle birçok ürün yapar ve bunları geniş coğrafi alanlara dağıtmaktadır. Bu nedenle yönetimi operasyonlar hakkında biçimlendirmek için nispeten büyük hacimde dahili veriye ihtiyaç duymaktadırlar. Bu verilerin dahili kararları için varlığı, bu verileri halka sunmanın maliyetini düşürebilmektedir. Daha küçük şirketlerin, işlerinin daha kapsamlı bir şekilde açıklamasının, kendilerini endüstrilerindeki daha büyük firmalarla rekabet açısından dezavantajlı konuma getireceğini düşünmeleri olabilmektedir. Son olarak, daha büyük firmalar çeşitli devlet kurumları tarafından daha yakından izlenmektedir. Bu şirketler daha iyi raporlamanın hükümetin istenmeyen baskılarını azaltacağına inanması mümkündür (Buzby , 1975, s. 18) .

Ayrıca, büyük firmaların artan açıklama maliyetlerini daha küçük firmalara göre daha fazla karşılaması muhtemeldir. Ek olarak, küçük firmalar, onları rekabette dezavantajlı konuma getirebileceği için açıklamada isteksiz olabilir. Sonuç olarak, küçük firmalar büyük bir firmadan daha az açıklama yapabilir (Cooke, 1989, s. 179).

Önceki literatür, büyüklük ve finansal tablo açıklamaları arasındaki ilişkiler hakkında kesin olmayan bulgular sunmaktadır. Bazı çalışmalar pozitif ilişki

bildirirken örneğin (Ansah ve Yeoh, 2005, s. 103), bazı çalışmalar ilişkili bulgular sunmamaktadır (Glaum ve Street, 2003, s. 88).

Bu kapsamda büyük şirketlerin, daha fazla bilgi açıklamaları ajans teorisi kapsamında düşünülebilir.

Bu açıklamalar kapsamında aşağıdaki hipotez test edilecektir.

Hipotez 4 (H4): Büyüklük, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir.

4.4.2 Metodoloji Açıklamaları

Bu çalışmanın metodolojisi, veri toplama, kapsam ve örnek seçimi açıklamaları, uyumluluk endeksi açıklamaları, çalışmanın modeli açıklamaları, başlıklarında aşağıda açıklanmaktadır.

4.4.2.1 Veri Toplama, Kapsam ve Örnek Seçimi Açıklamaları

Çalışmanın kapsamında, BİST’te işlem gören sağlık, bilişim, enerji ve turizm sektöründeki incelenen şirketlerin finansal raporlarının TMS 1 Finansal Tablolar Sunuluşu Standardına uyumluluğunun incelenmesi amaçlanmıştır. BİST’te işlem gören şirketlerin finansal tablolarına, KAP aracılığıyla ulaşılmaktadır.

“KAP, sermaye piyasası ve borsa mevzuatı uyarınca kamuya açıklanması gerekli bildirimlerin elektronik imzalı olarak iletildiği ve kamuya duyurulduğu elektronik bir sistem olan KAP, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve BİST tarafından ortaklaşa gerçekleştirilmiş olup, sistemin işletimi Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKK) tarafından yürütülmektedir. KAP Türkiye’nin ilk resmi elektronik imza projesidir. Uygulama yaygınlığı açısından, Borsa İstanbul’da işlem gören tüm şirketler, borsa yatırım fonları, tüm aracı kurumlar ve SPK listesine kayıtlı tüm bağımsız denetim şirketleri

olmak üzere coğrafi olarak tüm Türkiye'ye yayılmış 600'ü aşkın şirketi, 480'i aşkın yatırım fonunu ve 2500'ü aşkın kullanıcıyı kapsamaktadır www.kap.org.tr web adresi üzerinden erişilmektedir.” (<https://www.borsaistanbul.com/tr/search?kap>, tarih yok).

BİST'te işlem gören şirketlerin finansal raporları KAP üzerinden elde edilmiştir. Sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki söz konusu şirketlerin, 2019 yılı finansal raporları incelenmiştir. 2019 yılı için sağlık sektöründe (insan sağlığı ve sosyal hizmetler) 2 şirket, bilişim sektöründe 19 şirket, enerji sektöründe (elektrik, gaz, su-buhar) 9 şirket, turizm sektöründe (lokanta ve oteller) 11 şirket, toplamda 41 şirket listelenmiştir. Toplam 41 finansal rapor incelenerek gözlem yapılmıştır.

Çalışmada seçilen sektörlerin Türkiye'de ve dünyada çok yönlü olarak araştırmalarda takip edilen önemli sektörler olduğu düşünülmektedir. Uluslararası denetim firmaları tarafından hazırlanan sektörel raporlarda değerlendirilmeler yapılmaktadır. Bu raporlarda sektörlerin önemi aşağıdaki şekilde vurgulanmaktadır.

Bilişim sektörü; Türkiye'de TÜBİSAD ve Deloitte hazırlamış olduğu 2018 yılı sektör değerlendirilmesine göre, *“2018 yılında Türkiye Bilgi ve İletişim Teknolojileri pazarı %15 oranında büyüyerek 131,7 milyarlık büyüklüğe ulaşmış ve 2014-2018 sektör gelişimi 69,2- 130,9 (milyar TL) yükselerek sektör yıllık ortalamalarda %17 oranında büyüme dilimleri göstererek, 5 yılda iki katı büyüklüğe yaklaşmıştır.”* (<https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/tubisad290419.pdf>, 2019, s. 7) olarak değerlendirilmekte ve açıklanmaktadır. Raporlara göre hızla büyüyen bir sektör olarak öne çıkmaktadır ve araştırmaya konu edilmektedir.

Enerji sektörü; KPMG tarafından hazırlanan *“Sektörel Bakış”* raporuna göre, *“Türkiye'de 2016 yılında, en yüksek kurumlar vergisi ödeyen ve bilgilerinin açıklanmasına izin veren 100 şirketin 11'ini enerji sektörü şirketlerinden oluşturuyor. 11 enerji şirketine tahakkuk eden toplam vergi miktarı 2,6 milyar TL*

olarak açıklandı. Vergi rekortmeni 11 şirketin ilk 3'ü kamu kurumları, kalan 8'i ise özel sektör şirketlerinden oluşuyor.” (<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2018/02/sektorel-bakis-2018-enerji.pdf>, 2018, s. 19) olarak açıklanmaktadır. Bu rakamlar bize enerji sektörü şirketlerinin ekonomide yarattığı değeri göstermektedir.

Ayrıca, “2017 yılı itibarıyla üretimden satışlara göre Türkiye'nin en büyük şirketi sıralamasında, bir petrol rafinerisi olan TÜPRAŞ bulunurken, ilk 100 içinde 9 enerji sektörü şirketi bulunmaktadır.” (<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2019/07/sektorel-bakis-2019.pdf>, s. 111) bilgisi açıklanmaktadır. Raporlara göre Türkiye'de önde gelen sektör olarak öne çıkmaktadır ve araştırmaya konu edilmektedir.

Turizm sektörü; EY (Ernst & Young) tarafından hazırlanan raporda, “Turizm sektörünün Türkiye'nin gayrisafi milli hasılasına doğrudan katkısının 2019'da 37,5 milyar dolara ulaşması beklenirken, turizm gelirlerinin bir önceki yıla göre %9,1 yükseliş göstereceği öngörülmektedir.” (https://www.ey.com/tr_tr/news/2020-turizmin-2019-da-bueyuemeye-katksnn-37-5-milyar-dolara-ulasmas-b, 2019 para.1) ayrıca turizm sektörünün, “Türkiye'nin gayrisafi milli hasılasına doğrudan katkısının 2020 yılında 15 milyar dolar civarında gerçekleşmesi beklenirken, 2021 yılında 20- 27 milyar dolar arasında gerçekleşebileceği beklenmektedir.” (https://www.ey.com/tr_tr/news/2020/ey-turkiye-turizm-sektor-degerlendirmesi-basin-bulteni, 2020 para.1) ifade edilmektedir. Raporlara göre hızla büyüyen bir sektör olarak öne çıkmaktadır ve araştırmaya konu edilmektedir.

Sağlık sektörü; Deloitte tarafından hazırlanan ve dünya genelinde yayınladığı “Global Health Care Outlook 2018” raporuna göre, “Küresel sağlık hizmeti harcamalarının, 2012-2016 yıllarındaki % 1,3 seviyesinden, 2017-2021 yıllarında yıllık % 4,1 oranında artacağı, dünyanın büyük bölgelerindeki kombine sağlık harcamalarının, 2015 yılında 7 trilyon dolardan 2020 yılına kadar 8.7 trilyon dolara ulaşması beklenmektedir.” (<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloit>

te/tr/Documents/life-sciences-health-care/gx-lshc-hc-outlook-2018.pdf, 2018, s. 5), akıllı teknolojilerle büyük bir değişim geçirmeye başlayan sektörün gelişmelerini ve önemini içeren raporu yayınlamıştır. Rapora büyüyen ve değişimleri takip edilen bir sektör olarak öne çıkmaktadır ve araştırmaya konu edilmektedir.

Çalışma dönemi olarak 2019 yılı, finansal raporlama tarihi seçilmiştir.

4.4.2.2 Uyumluluk Endeksi Açıklamaları

Bu çalışmanın amaçları doğrultusunda TMS 1'den türetilen 100 hükümden oluşan zorunlu açıklama endeksi tasarlanmıştır. Endeks, genel zorunlu açıklamalar, finansal durum tablosu zorunlu açıklamaları, dipnotlar zorunlu açıklamaları, kâr veya zarar tablosu zorunlu açıklamaları, diğer kapsamlı gelir tablosu zorunlu açıklamaları ve özkaynak değişim tablosu zorunlu açıklamaları olarak bölümlenmiştir.

Ayrıca tam set finansal tablo sunumlarında yer alan nakit akış tablolarına ait uyum açıklamaları, nakit akışlarına ait ayrı bir standardın olması sebebiyle, incelemeye dahil edilmemiştir

4.4.2.3 Model Geliştirme Açıklamaları

Miktar endeksi açıklanan hüküm sayısını dikkate alarak bilgi miktarını ölçmektedir. Amacı aşağıdaki formülle, örneğe göre uygulamak için standardize edilmiş olan açıklama miktarını tespit etmektir.

Açıklama endeksi iki aşamadan oluşmaktadır. İlk aşama endeks değerlendirme maddelerinin oluşturulmasıdır. İkinci aşama oluşturulan maddelere puan atanmasıdır (Cooke, 1989, s. 182-183). Endeks, oluşturulan değerlendirme sorularına atanan puanların toplamından oluşmaktadır. Yıllık finansal raporlar

endeks kullanılarak puanlanmaktadır. Yüksek puan yeterliliği düşük puan ise yeterliliğinin olmadığını ifade etmektedir.

Aşağıdaki şekilde de formül açıklanabilir.

$$ME = (AHS - MİN) / (MAX - MİN) \quad (1)$$

(ME: Miktar Endeksi / AHS: Açıklanan hüküm sayısı / Min: En az açıklanan madde sayısı / Max: En fazla açıklanan madde sayısı)

Miktar endeksleri '0' ile '1' arasındadır.

Aşağıda, teorik tartışmaların ampirik testlere açık olduğunu ileri sürülerek, test edilebilir önerme ortaya konmaktadır.

Ulaşılır bir veri kümesi oluşturmak (Gray, Kouhy ve Lavers, 1995, s. 88), oluşturulan veri kümesindeki (Gray, Kouhy ve Lavers, 1995, s. 56) öğelerin kodlanması, puanlama sistemleri tarafından yapılan, açıklama hacminin bir ölçüsüne dayanmaktadır (Gray, Kouhy ve Lavers, 1995, s. 80).

Endeks hesaplarırken bir madde açıklandığında bir, açıklanmaz ise sıfır puan aldığı ağırlıksız yöntemi: (Wallace, 1988, s. 355); (Cook, 1992, s. 233); (Ahmed ve Nicholls, 1994, s. 68), araştırmalarında kullanırken, ağırlıksız yöntem, açıklama sayısını ölçmek için literatürde yaygın olarak kullanılmaktadır (Bozzolan, Trombetta ve Berett, 2009, s. 447-448).

Literatürde de yer alan model aşağıdaki şekilde formüle edilerek açıklanmaktadır.

G.A.M. E=

$$\frac{\sum_{i=1}^n \text{Miktar}_i}{\text{MAX Miktar}}$$

MAX Miktar

G.A.M.E: Genel Açıklama Miktarı Endeksi

İ: Madde Açıklanırsa 1; madde açıklanmaz ise 0,

Max Miktar: Uygulanabilir maksimum açıklama miktarı puanı

n: Açıklanan öğe sayısı

TMS 1'e uyum derecesinin, finansal tablo açıklama miktarını etkileyip etkilemediğini öğrenmek için finansal tablolarda açıklanan hükümlerin miktarını ile TMS 1'e uyumluluk düzeyi incelenmektedir.

Şirketlere ait her bir kurumsal özelliğin, TMS 1'e uyumluluk düzeyine etkilerini değerlendirmek için aşağıdaki çoklu regresyon modeline yerleştirilmiştir.

Verileri elde etmek için şirketlerin finansal tabloları kullanılmaktadır. Çalışma, kontrol değişkenleri ve bağımsız değişkenlere ayrılmıştır. TMS 1'e uyumluluk endeksi, kârlılık, kaldıraç, likidite büyüklük gibi şirket göstergeleriyle çok faktörlü bağımsız değişkenlerden oluşmaktadır. Bu değişkenlerin ortalaması TMS 1'e uyumluluk seviyesini ölçmek için hesaplanmaktadır.

Benzer araştırmalarda da kullanılan regresyon modeli (Al-Sartawi, Alrawahi, ve Sanad, 2016, s. 115), bu çalışmada da kullanılmaktadır.

$$TMS1 - 1_i = \beta_0 + \beta_1 KR_i + \beta_2 KC_i + \beta_3 LKD_i + \beta_4 B_i + \varepsilon_i$$

Tablo 4. 2 Uyumluluk Endeksi Regresyon Modeli Açıklamaları

Kısaltma	Değişken Adı	Açıklama
Bağımlı Değişken TMS 1:		
TMS-1	Türkiye Muhasebe Standartları-1 Uyum Endeksi	İkili değişken burada 0, firmaların TMS- 1 hükmünün kullanmadığını, 1 kullandığını gösterir.
Bağımsız Değişkenler – Açıklanan Hüküm Sayıları		
AHS	Açıklanan Hüküm	Toplam açıklanan hüküm / Olası maksimum hüküm (Endeks listesi hüküm sayısı)
Kontrol Değişkenleri		
KR	Kârlılık	Bilanço Kârı /Toplam Varlıklar
KÇ	Kaldıraç	Toplam Yükümlülük / Toplam Varlıklar
LKD	Likidite	Dönen Varlıklar / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
BYK	Şirket Büyüklüğü	Toplam Aktifler

4.5 BULGU ve DEĞERLENDİRMELER

Bu bölümde ilk olarak BİST’te işlem gören, sağlık sektörü, enerji sektörü, turizm sektörü ve bilişim sektöründeki incelenen şirketlerin TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına, uyumlulukları incelenmektedir. İkinci aşamada ise, şirketlere ait göstergelerle TMS 1’e uyumluluk arasındaki ilişkiler incelenerek hipotez sonuçları değerlendirilmektedir. Ayrıca sektörlerdeki tüm şirketlerin dahil edildiği, söz konusu hipotezlerin uygulama sonuçlarının değerlendirilmesine yine bu bölümde yer verilmektedir.

İlk aşamada verilerin istatistiksel analizi yapılmaktadır. Araştırma kapsamında, şirketlerin sektörlere göre dağılımını belirlemek için yüzde-frekans analizi uygulanmıştır.

Tablo 4. 3 Şirketlerin Sektörlere Göre Dağılımı

	f	%	
Sektör	Sağlık	2	4,9
	Enerji	9	22,0
	Turizm	11	26,8
	Bilişim	19	46,3
Toplam	41	100,0	

Şirketlerin %4,9’unun sağlık, %22’sinin enerji, %26,8’inin turizm ve %46,3’ünün bilişim sektöründe faaliyet gösterdiği anlaşılmaktadır.

İkinci aşamada hipotez testleri için verilerin istatistiksel analizi yapılmaktadır. Araştırmaya dahil edilen firmaların uyumluluk, likidite-cari, kârlılık, kaldıraç ve büyüklük skorlarını incelemek için betimsel analiz teknikleri kullanılmıştır. Firmaların uyumluluk, likidite-cari, kârlılık, kaldıraç ve büyüklük skorları arasındaki ilişkileri incelemek için Pearson korelasyon katsayıları hesaplanmıştır. Likidite-Cari, Kârlılık, Kaldıraç ve Büyüklük Skorlarının Uyumluluk Skorları

Üzerindeki Etkisini Belirlemek için ise çoklu doğrusal regresyon analizi uygulanmıştır. Analizler için güven aralığı %95 olarak belirlenmiş, $p < 0,05$ değerleri istatistiksel olarak anlamlı kabul edilmiştir. SPSS 25.0 istatistik paket programı kullanılarak analizler gerçekleştirilmiştir.

Araştırmaya dahil edilen şirketlerin uyumluluk, Likidite- cari, Kârlılık, kaldıraç ve büyüklük skorlarına ait betimsel değerler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 4. 4 Şirket Göstergelerine Ait Skorların Betimsel Değerleri Tablosu

Değişkenler	N	Minimum	Maksimum	Ort	Ss
Uyumluluk	41	94	99	97,68	1,01
Likidite-Cari	41	0,11	15,55	2,53	3,28
Kârlılık	41	-0,24	0,30	0,05	0,10
Kaldıraç	41	0,04	0,95	0,50	0,28
Büüklük	41	12253985	25633043000	2637144236,37	5997363075,60

Tablo incelendiğinde, uyumluluk skorlarının 94 ile 99 arasında değerler aldığı ve skor ortalamasının 97,68 ($Ss=1,01$) olarak hesaplandığı anlaşılmaktadır. Likidite-cari skorlarının 0,11 ile 15,55 arasında değiştiği ve skor ortalamasının 2,53 ($Ss=3,28$) olduğu gözlenmektedir. Kârlılık skorlarının -0,24 ile 0,30 arasında değiştiği, skor ortalamasının 0,05 ($Ss=0,10$) olduğu belirlenmektedir. Kaldıraç skorlarının 0,04 ile 0,95 arasında değiştiği, skor ortalamasının 0,50 ($Ss=0,28$) olduğu gözlenmektedir. Büyüklük skorlarının 12253985 ile 25633043000 arasında değiştiği, skor ortalamasının 2637144236,37 ($Ss=5997363075,60$) olarak hesaplandığı belirlenmektedir.

Sektörel ve tüm şirketlere ait analizler, “Hipotez Sonuçları ve Değerlendirmesi” bölümünde yer almaktadır.

4.5.1 TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı Uyumluluk İncelemesi

Uyumluluk incelemesi için sağlık sektöründen 2 şirket, enerji sektöründen 9 şirket, turizm sektöründen 11 şirket, bilişim sektöründen 19 şirketin toplamda ise 41 şirketin TMS 1'e uyumluluk incelemeleri ve sonuçları değerlendirilmektedir.

BİST'te işlem gören sağlık sektöründeki incelenen şirketlerin listesi aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. İncelenen şirket sayısı 2'dir ve şirketlerin 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarını içermektedir. Şirket listeleri KAP'ta yayınlanan sektör bazlı şirket listesinden alınmaktadır (2019 yılındaki şirketler listelenmektedir).

Tablo 4. 5 Sağlık Sektörü Şirket Listesi

	Borsa Kodu	Şirket Adı
1	LKMNH	LOKMAN HEKİM ENGÜRÜSAĞ SAĞLIK TURİZM, EĞİTİM HİZMETLERİ VE İNŞAAT TAAHHÜT ANONİM ŞİRKETİ
2	MPARK	MLP SAĞLIK HİZMETLERİ A.Ş.

BİST'te işlem gören enerji sektöründeki incelenen şirketlerin listesi, aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. İncelenen şirket sayısı 9'dur ve şirketlerin 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarını içermektedir. Şirket listeleri KAP'ta yayınlanan sektör bazlı şirket listesinden alınmaktadır (2019 yılındaki şirketler listelenmektedir).

Tablo 4. 6 Enerji Sektörü Şirket Listesi

	Borsa Kodu	Şirket Adı
1	AKENR	AKENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.
2	AKSEN	AKSA ENERJİ ÜRETİM A.Ş.
3	AKSUE	AKSU ENERJİ VE TİCARET A.Ş.(SOLO)
4	AYEN	AYEN ENERJİ A.Ş.
5	BMELK	BOMONTİ ELEKTRİK MÜHENDİSLİK MÜŞAVİRLİK İNŞAAT TURİZM VE TİCARET A.Ş.

	Borsa Kodu	Şirket Adı
6	ENRJSA	ENERJİSA ENERJİ A.Ş.
7	NATEN	NATUREL YENİLENEBİLİR ENERJİ TİCARET A.Ş.
8	ODAS	ODAŞ ELEKTRİK ÜRETİM SANAYİ TİCARET A.Ş.
9	ZOREN	ZORLU ENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.

BİST’te işlem gören turizm sektöründeki incelenen şirketlerin listesi aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. İncelenen şirket sayısı 11’dir ve şirketlerin 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarını içermektedir. Şirket listeleri KAP’ta yayınlanan sektör bazlı şirket listesinden alınmaktadır (2019 yılındaki şirketler listelenmektedir).

Tablo 4. 7 Turizm Sektörü Şirket Listesi

	Borsa Kodu	Şirket Adı
1	AVTUR	ALTIN YUNUS ÇEŞME TURİSTİK TESİSLER A.Ş.
2	AYCES	AVRASYA PETROL VE TURİSTİK TESİSLER YATIRIMLAR A.Ş.
3	ETILR	ETİLER GIDA VE TİCARİ YATIRIMLAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
4	KSTUR	KUŞTUR KUŞADASI TURİZM ENDÜSTRİ A.Ş.
5	MAALT	MARMARİS ALTINYUNUS TURİSTİK TESİSLER A.Ş.
6	MARTI	MARTI OTEL İŞLETMELERİ A.Ş.
7	MERIT	MERİT TURİZM YATIRIM VE İŞLETME A.Ş.
8	PKENT	PETROKENT TURİZM A.Ş.
9	TEKTU	TEK-ART İNŞAAT TİCARET TURİZM SANAYİ VE YATIRIMLAR A.Ş.
10	ULAS	ULAŞLAR TURİZM YATIRIMLARI VE DAYANIKLI TÜKETİM MALLARI TİC. PAZ. A.Ş.
11	UTPY	UTOPYA TURİZM İNŞAAT İŞLETMECİLİK TİCARET A.Ş.

BİST’te işlem gören enerji sektöründeki incelenen şirketlerin listesi aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. İncelenen şirket sayısı 19’dur ve şirketlerin 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarını içermektedir. Şirket listeleri KAP’ta yayınlanan sektör bazlı şirket listesinden alınmaktadır (2019 yılındaki şirketler listelenmektedir).

Tablo 4. 8 Bilişim Sektörü Şirket Listesi

	Borsa Kodu	Şirket Adı
1	ALCT	ALCATEL LUCEN TELETAS TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.
2	ARDYZ	ARD GRUP BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ A.Ş.
3	ARENA	ARENA BİLGİSAYAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
4	ARMDA	ARMADA BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
5	ASELS	ASELSAN ELEKTRONİK SAN VE TİC A.Ş. VE BAĞLI ORT.
6	DGATE	DATAGATE BİLGİSAYAR MALZEMELERİ TİCARET A.Ş.
7	DESPC	DESPEC BİLGİSAYAR PAZARLAMA VE TİCARET A.Ş.
8	ESCOM	ESCORT TEKNOLOJİ YATIRIM A.Ş.
9	FONET	FONET BİLGİ TEKNOLOJİLERİ A.Ş.
10	INDES	İNDEKS BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ MÜHENDİSLİK SAN VE TİCARET A.Ş.
11	KFEIN	KAFEİN YAZILIM HİZMETLERİ TİCARET A.Ş.
12	KAREL	KAREL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
13	KRON	KRON TELEKOMÜNİKASYON HİZMETLERİ A.Ş.
14	LINK	LİNK BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ YAZILIMI VE DONANIMI SAN VE TİC A.Ş.
15	LOGO	LOGO YAZILIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
16	NETAS	NETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.
17	PAPIL	PAPİLON SAVUNMA GÜVENLİK SİST. BİLİŞİM MÜH HİZM İTH İHR.SAN TİC A.Ş.
18	PKART	PLASTİKKART AKILLI KART SİSTEMLERİ SAN TİC A.Ş.
19	SMART	SMARTİKS YAZILIM A.Ş.

Sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki söz konusu şirketlerin finansal tablo sunumlarının TMS 1'in seçilmiş paragraflarına göre incelenen uyumluluk açıklamalarını içeren özet karşılaştırma tablosu Ek B1 de gösterilmektedir.

Tablo B. 1 TMS 1 Seçilmiş Paragraflara Göre Sağlık, Enerji, Turizm, Bilişim Sektöründeki Şirketlerin Finansal Tablo Sunumlarının Özet Karşılaştırması Tablosu

4.5.1.1 Finansal Tablo Sunumlarının Genel Uyumluluğunun İncelenmesi

TMS 1'de yer alan seçili paragrafların, söz konusu şirketlerin finansal raporlarında sunulan, genel açıklamalarının uyumluluk incelemeleri aşağıda açıklanmaktadır.

TMS 1.27 paragrafında, işletme finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına uygun hazırlar. Finansal tablolarını düzenlerken, nakit akış bilgilerini hariç tutularak düzemesi gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin sunumlarında ayrı bir cümle olarak “finansal tablolarının nakit akış tabloları hariç muhasebenin tahakkuk esasına göre hazırlandığı” ifadesi yer almamaktadır fakat finansal tabloların TMS/TFRS’lerin ve ilgili diğer kanunlara uyumluluğu genel ifade, beyanı olarak sunulmaktadır.

TMS 1.10 paragrafında, işletmenin tam bir finansal tablolar seti önceki döneme ilişkin karşılaştırmacı bilgiler dahilinde aşağıdakilerden oluşur: a) Dönem sonuna ait finansal durum tablosu, b) Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu, d) Döneme ait nakit akış tablosu, e) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotları sunması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili sunum yapılmaktadır.

TMS 1.11 paragrafında, tam bir finansal tablolar setini meydana getiren finansal tabloların her birini işletme, aynı derecede önem göstererek sunması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili sunum yapılmaktadır.

TMS 1.16 paragrafında, işletme finansal tablolarının TFRS’lere uyumlu şekilde düzenlendiğini açık şekilde ve koşulsuz olarak dipnotlarda açıklar. Finansal tabloların, TFRS’lerin tüm hükümleriyle uyumlu olması gerekir aksi durumda işletme finansal tablolarını TFRS’lere uyumludur şeklinde tanımlayamaz hükmü açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, TMS/TFRS’lere uyumluluk beyanı sunulmaktadır.

TMS 1.18 paragrafında, işletme muhasebe politikalarında, diğer açıklama ve dipnotlarında uygun olmayan muhasebe politikalarını açıklayarak, uygun şekilde

sunulmuş hale getiremeyeceği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili bir açıklama yapılmamaktadır.

TMS 1.23 paragrafında, işletmenin yönetimi tarafından, TFRS'lerde açıklanan bir hükme uyum göstermemenin, Kavramsal Çerçeve'de açıklanan finansal tabloların amaçlarıyla çelişki oluşturacak biçimde yanıltıcı olması neticesine varacağı az rastlanan hususlarda mevzuat, söz konusu hükümlerden dönmeye onaylamayabilir. Bu gibi hususlarda işletme, aşağıdaki açıklamaları sunarak, ilgili hükme uyum sağlamanın tahmin edilen yanıltıcı hususlarını olası boyutta azaltır: a) Söz konusu hükümlerde geçen TFRS'nin adı, söz konusu hükümlerle birlikte işletme yönetiminin, hükme uymasının var olan koşullarda Kavramsal Çerçeve'de açıklanan finansal tabloların amaçlarıyla çelişki meydana getirecek biçimde yanıltıcı olacağı neticesine varmasının nedeni ve b) Yönetimin, sunulan her dönemin, gerçeğe uygun bir şekilde sunum sağlaması amacıyla finansal tablolardaki her bir kaleme ilişkin gerekli gördüğü düzeltmeler, hükümü açıklamaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama yapılmamaktadır.

TMS 1.25 paragrafında, işletmenin finansal tablolarını süreklilik ilkesi çerçevesine göre hazırlanması gerektiği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık sektörünün, LKMNH ve MPARK şirketlerinin finansal raporlarında, süreklilik ilkesi ayrı bir başlık olarak sunulmamış ve raporun tamamında yer almamıştır fakat finansal tabloların TMS/TFRS'lere ve ilgili diğer kanunlara uyumluluğu, genel ifade, beyanı olarak sunulmaktadır. İncelenen enerji sektörünün, AKENR, AKSEN, AYEN, BMELK, ENRJSA, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama yapılmaktadır. AKSUE, şirketinin finansal raporunda, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama yapılmamaktadır. İncelenen turizm sektörünün, AVTUR, AYCES, ETILR, TEKTU, MARTI, MERIT, PKENT, UTPY şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle

ilgili açıklama yapılmaktadır. MAALT, ULAS, şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama yapılmamaktadır. İncelenen bilişim sektörünün ARDYZ, ARENA, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LOGO, PAPIL, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama yapılmaktadır. ALCT, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, LINK, NETAS, PKART, şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama yapılmamaktadır.

TMS 1.36 paragrafında, işletme tam set finansal tablolarını karşılaştırmalı bilgileri de kapsayacak biçimde yılda en az bir kez sunar. Raporlama dönemi değiştirmesi ve finansal tablolarını bir yıldan daha uzun bir dönemde ya da daha kısa bir dönem için sunması halinde, söz konusu finansal tabloların kapsadığı dönemlerle birlikte aşağıdaki hususları açıklar: a) Bir yıldan daha uzun ya da kısa bir dönemi esas almasının gerekçesi ile b) Finansal tablolarda açıklanan tutarların tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmadığı, açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama yapılmamaktadır.

TMS 1.38 paragrafında, finansal tablolarında sunulan bütün tutarların ilişkili bir önceki dönemine ait olan karşılaştırmalı bilgilerini cari dönemin de sunar. Bu durumdan TFRS'lerin aksine yetki verdiği ya da aksini mecburi kıldığı hususlar istisnadır. İşletme cari döneme ait finansal tablolarının anlaşılması yönünden ihtiyaca uygun olması hususunda, tanımlayıcı ve açıklayıcı bilgilerle ilişkili karşılaştırmalı bilgileri de sunmaktadırlar. İncelenen sağlık, enerji ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, önceki dönemle karşılaştırmalı bilgiyi sunmaktadırlar. İncelenen turizm sektöründeki şirketlerin finansal raporlarında AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKTU, UTPY şirketlerinin finansal raporlarında, önceki dönem karşılaştırmalı bilgiyi sunmaktadırlar. ULAS, şirketi finansal raporlarında, önceki dönem karşılaştırmalı bilgiyi kâr ve zarar tablosu ve diğer kapsamlı gelir tablosunda sunmamaktadır.

TMS 1.41 paragrafında, İşletme, finansal tablolara ait kalemlerini yeniden sınıflandırmanın mümkün olması koşuluyla, finansal tablolarının sınıflandırılmasını ve sunumunun değiştirmesi halinde, karşılaştırmalı biçimde sunulan tutarları da yeniden sınıflandırarak sunar. Söz konusu tutarlar yeniden sınıflandırdığında (işletmenin bir önceki dönem başlangıcına bağlı bilgilerini de bulundurarak) aşağıdakileri sunar: a) Yeniden sınıflandırma kapsamının niteliği açıklanır. b) Yeniden sınıflandırma kapsamının her bir ayrı kalemin tutarı ya da kalem sınıfına ait tutarı, c) Yeniden sınıflandırma kapsamının gerekçesi, söz konusu hükümle ilgili uyumlu açıklama sunmaktadırlar. İncelenen sağlık, enerji ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, önceki dönemle karşılaştırmalı bilgiyi sunmaktadırlar. İncelenen turizm sektöründeki şirketlerin finansal raporlarında AVTUR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, ULAS, UTPY şirketlerinin finansal raporlarında önceki dönem finansal tablo kalemlerinin sunumunu veya sınıflandırmasını değiştirmedeği AYCES, ETILR, TEKUTU, şirketlerinin finansal raporlarında ise yeniden sınıflandırmanın niteliği, her bir kalemin veya kalem sınıfının tutarı veya gerekçesini, karşılaştırmalı bilgi açıklamalı sunmaktadırlar.

TMS 1.42 paragrafında, karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılarak sunulmasının mümkün olmadığı durumda aşağıdaki hususları açıklar: a) İlgili tutarların yeniden sınıflandırılmamasının nedeni ile b) İlgili tutarlar yeniden sınıflandırılabilseydi, uygulanacak düzeltmelerin özellikleri hususunda gerekliliği açıklamaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmamaktadır.

TMS 1.45 paragrafında, finansal tablo kalemlerinin sınıflandırmasında ve sunumunda, işletme dönemler itibarıyla değişiklik yapamaz. Değişiklik yapabileceği durumlar ise aşağıda açıklanır: a) Finansal tabloların değerlendirilmesi neticesinde ya da işletme faaliyetlerinin niteliği kapsamında

önemli görülen bir değişim veya TMS 8'de açıklanan muhasebe politikalarının uygulanması ve seçimiyle ilgili kıstaslar yönünden farklı sınıflandırma ya da sunumun uygunluğunun belli olması ya da b) TFRS'lerin, sunumla ilgili değişiklik yapmasını zaruri tutması durumunda sunulmasını, açıklamaktadır. İncelenen sağlık ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen enerji sektöründeki şirketlerin finansal raporlarında, AKENR, AKSEN, AYEN, ENRJSA, ZOREN şirketlerin de söz konusu durumunla ilgili etkinin açıklaması yapılmaktadır. AKSUE, BMELK, NATEN, ODAS, şirketlerin de söz konusu değişikliği gerektirecek sunum açıklamamaktadırlar. İncelenen turizm sektöründeki şirketlerin finansal raporlarında AVTUR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, ULAS şirketleri finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili gerekli açıklamaları sunmaktadırlar. İncelenen AYCES, ETILR, TEKTU, şirketlerinin finansal raporlarında söz konusunu hükümle ilgili uyumlu açıklama sunmaktadır.

TMS 1.49 paragrafında, açık bir biçimde finansal tablolarını tanımlar. Beraber yayımlanan belgelerde sunulan diğer bilgilerden, finansal tablolarını ayırt edilecek biçimde sunulması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, finansal tabloları açık bir şekilde tanımlanmakta ve yayımlanan diğer belgelerden ayırt edilebilir sunum yapılmaktadır. İncelenen turizm sektöründeki şirketlerin finansal raporlarında, AVTUR, AYCES, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKTU, ULAS, UTPY şirketlerinin, finansal tabloları açık bir şekilde tanımlanmakta ve yayımlanan diğer belgelerden ayırt edilebilir sunum yapılmaktadır. ETILR şirketi, nakit akış tablosunun başlığını açık bir şekilde sunmamaktadır.

TMS 1.51 paragrafında, işletme, açık bir şekilde her bir finansal tablosunu ve dipnotlarını tanımlar. Bununla birlikte, aşığıdaki açıklamaları sunar ayrıca gerekli görüldüğü durumlarda sunulan bilgilerin anlaşılabilir olması yönünden bu bilgileri tekrarlar: a) Raporlayan işletmeye ait ticaret unvanı ya da işletmenin tanımlanmasını sağlayan diğer bilgilerle, işletmenin bir önceki raporlama

döneminin sonundan itibaren gerçekleşen söz konusu bilgilerdeki değişiklikler, b) Finansal tabloların, işletmeler grubuna mı ya da tek bir işletmeye mi ilişkin düzenlendiği, c) Raporlamaya ait döneminin sona erdiği tarih ya da tam set finansal tabloların veya dipnotların kapsadığı dönem, d) Sunum para birimi, TMS 21’de açıklanan biçimde, e) Finansal tablolarda sunulan tutarlara uygulanan yuvarlama derecesi sunması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık sektöründeki, LKMNH ve MPARK şirketlerinin finansal raporlarında, “a”, “b”, “c”, “d” hükümleri sunulmaktadır “e” hükmünü MPARK şirketi finansal raporlarında sunmaktadır, LKMNH şirketi finansal raporlarında sunmamaktadır. İncelenen enerji sektöründeki, AKENR, AKSEN, AKSUE, AYEN, BMELK, ENRJSA, NATEN, ODAS, ZOREN şirketleri finansal raporlarında, “a”, “b”, “c”, “d” hükümleri sunulmakta “e” hükmünü ZOREN, ENRJSA şirketleri finansal raporlarında sunmakta, AKENR, AKSEN, AKSUE, AYEN, BMELK, NATEN, ODAS şirketleri finansal raporlarında sunmamaktadır. İncelenen turizm sektöründeki, AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKTU, ULAS, UTPY şirketlerinin finansal raporlarında, “a”, “b”, “c”, “d” hükümleri sunulmakta “e” hükmü sunulmamaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki, ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında “a”, “b”, “c”, “d” hükümlerini sunmakta “e” hükmünü ASELS şirketi finansal raporunda sunmakta, ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART finansal raporlarında sunmamaktadır.

TMS 1.112 paragrafında, finansal tabloların düzenlenme esasları ile TMS 1 117–124’üncü paragraflara istinaden uygulanan ilgili muhasebe politikalarıyla ilgili bilgileri açıklar, b) TFRS’lerin zaruri kıldığı tuttuğu ve finansal tabloların herhangi bir bölümünde açıklanmayan bilgileri sunar, c) Finansal tabloların herhangi bir bölümünde açıklanmayan fakat finansal tabloların açıkça anlaşılması yönünden ihtiyaca uygun olan bilgileri sağlaması gerekliliğini açıklamaktadır. İncelenen

sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, “a”, “b”, “c” hükümlerini sunmaktadırlar.

TMS 1.117 paragrafında, işletme muhasebe politikalarının açıklanması hakkında bilgileri aşağıdaki maddelerde açıklamaktadır. İşletme, aşağıdaki bilgileri kapsayan önemli muhasebe politikalarını açıklar: a) Finansal tabloların hazırlanmasında faydalanılan ölçüm esasları veya esasları ile b) Finansal tabloların anlaşılması yönünden ihtiyaca uygun kabul edilen ve kullanılan diğer muhasebe politikalarının gerekliliğini açıklamaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, “a”, “b” hükümlerini sunmaktadırlar.

TMS 1.122 paragrafında, önemli muhasebe politikalarıyla veya diğer dipnotlarla beraber, muhasebe politikalarının kullanılması aşamasında şirket yönetimin dahil olduğu ve finansal tablolara aktarılan tutarların içinde en fazla etkiye sahip ve tahmin içerenler haricindeki kararların sunulması gerekliliğini açıklamaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.125 paragrafında, işletme varlık ve yükümlülükler için net defter değerinde takip eden hesap dönemine ait önemli gördüğü hususta yeniden düzenlemeyi gerekli kılacak önemli görülen risk bulunduran geleceğe dönük olarak ortaya koyduğu varsayımlar ile raporlama döneminin sonunda mevcut bulunan tahminlerdeki belirgin olmama hususunu diğer asıl kaynaklarla ilişkili bilgileri sunar. Söz konusu dipnotlar ilgili varlık ile yükümlülükler bakımından aşağıdaki açıklamaları kapsar: a) Varlık ile yükümlülükler için nitelikleri ile b) Raporlama dönemi sonunda varlık ile yükümlülükler için defter değerleri sunulması gerekliliği açıklamaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmaktadırlar.

TMS 1.134 paragrafında, finansal tablo kullanıcıları için işletmenin sermaye yönetimi açısından süreç, politika ile amaçlarının incelemesine imkân veren bilgileri sunması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunmaktadırlar.

TMS 1.137 paragrafında, a) Finansal tabloların yayımlanması gerekçesiyle onaylanmasından daha önce tavsiye edilen ya da açıklanan fakat dönemde ortaklara dağıtımı şeklinde finansal tablolara aktarılmayan toplam temettülerin tutarı ile pay başına tutarı, b) Finansal tablolara aktarılmayan birikmiş imtiyazlı temettü tutarları sunmaları gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.138 paragrafında, finansal tabloların başka bölümünde sunulmaması durumunda işletme aşağıdaki hususları sunar: a) İşletmenin yasal yapısı ile yasal adresi, işletmenin kuruluşunun gerçekleştiği ülke ile işletmenin genel merkezine ait adresi (farklı olması durumunda ise asıl faaliyetini devam ettirdiği adresi), b) İşletmenin esas faaliyetleri hususunda bilgiler ile işletmenin faaliyet konusu, c) Ana ortaklığın ile ana ortaklığın dâhil edildiği gruba ait nihai ana ortaklığının unvanı ile d) İşletme belirli bir süre dahilinde kurulmuş ise, ilgili sürenin müddeti hakkında bilgiler açıklamaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında “a”, “b”, “c” hükümleriyle ilgili sunum yapılmakta, “d” hükmüyle ilgili bir açıklama sunumu yapılmamaktadır.

4.5.1.2 Finansal Durum Tablolarının Uyumluluğunun İncelenmesi

TMS 1’de yer alan seçili paragrafların, söz konusu şirketlerin finansal raporlarında sunulan, finansal durum tabloları uyumluluk incelemeleri aşağıda açıklanmaktadır.

TMS 1.29 paragrafında, işletme, benzer kalemlerden meydana gelen her önemli sınıfı ayrı olarak açıklar. İşletme, fonksiyonları ile nitelikleri farklı olan kalemleri, önemsiz kabul etmediği durumda ayrı biçimde değerlendirerek sunulması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.32 paragrafında, varlıklar ve yükümlülükleri veya gelirler ile giderleri, TFRS'ler izin verilmedikçe ya da zorunlu kılınmadıkça netleştirilemeyeceği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık sektöründeki LKMNH şirketi finansal raporunda, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmaktadır. MPARK şirketi finansal raporunda, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmamaktadır. İncelenen enerji sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmaktadırlar. İncelenen turizm sektöründeki AVTUR, AYCES, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKTU, ULAS, UTPY şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır. ETILR şirketinin finansal raporunda, söz konusu hükmü sunmamaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, PAPIL, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır. ALCT, FONET, NETAS, PKART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmamaktadır.

TMS 1.60 paragrafında, İşletme, finansal durum tablosunda dönen ile duran varlıkları ve cari ile cari olmayan vadeli yükümlülüklerini 66-76 paragraflar hükmünce ayrı sınıflar biçiminde sunar. Söz konusu hükmün, likidite esasına uygun düzenlenen sunumun ise ihtiyaca daha uygun bilgi ve güvenilir bilgi sağladığı haller istisnasıdır. Bu durumda işletme, finansal raporlarını likidite esasına göre düzenlediğinde, tüm varlıklarını ve yükümlülüklerini likiditelerine uygun sıralayarak sunulması gerekliliğini açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm

ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.61 paragrafında, İşletme tüm sunum yöntemlerinde; a) Raporlama dönemine ilişkin takip eden on iki ay içinde ve b) Raporlama dönemine ilişkin takip eden on iki aydan daha uzun zamanda ödenmesi ya da geri kazanılması muhtemel tutarları kapsayan her bir varlık kalemi ile her bir yükümlülük kalemini, on iki aydan daha uzun zamanda ödenmesi ya da geri kazanılması muhtemel tutarların sunulması gerekliliğini açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.66 paragrafında, aşağıdaki kriterlerden birini karşılayan varlık, dönen varlık kapsamında sınıflandırılır: a) İşletmenin varlığı tüketmeyi veya satmayı amaçlaması veya normal faaliyet döngüsü dahilinde realize etmeyi planlaması b) İşletmenin söz konusu varlığı esasen ticari bir nedenle bulundurması, c) İşletmenin söz konusu varlığı raporlamaya ait dönemden itibaren bir sonraki on iki ay süresinde realize etmeyi planlaması ya da d) Raporlama dönemine ilişkin takip eden en az on iki ay süresinde herhangi bir yükümlülüğü gerçekleştirmek gerekçesiyle kullanılmasının veya takas yapılmasının kısıtlı olmaması şartıyla, söz konusu varlığın nakit ya da nakit benzeri olması (TMS 7’de açıklanan biçimde), işletme diğer bütün varlıklarını ise cari olmayan varlık kapsamında sınıflandırarak sunması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.69 paragrafında, aşağıdaki kriterlerden birini karşılayan yükümlülük, cari yükümlülük kapsamına sınıflandırılır: a) İşletmenin yükümlülüğüne ait ödemeyi, normal faaliyet döngüsü dahilinde planlaması, b) İşletmeye ait yükümlülüğü esasen ticari nedenle bulundurması, c) İşletmenin yükümlülüğüne ait vadesinin, raporlamaya ait dönemden sonraki on iki ay içinde sona ermesi ya da d) İşletmeye

ait yükümlülüğün ödemesinin, raporlamaya ait döneme ilişkin takip eden en az on iki ay sonraki bir tarihe ertelemesini olanak veren koşulu olmayan hakkının varlığının olmaması. Yükümlülüğün sınıflandırılmasını, diğer tarafın tercihinine bağlı kalınarak özkaynak aracı olarak ihraç edilerek ödenebilmesine olanak veren durumlar hususu değiştirmez. İşletme diğer bütün yükümlülüklerini cari olmayan yükümlülük kapsamında sınıflandırılması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.54 paragrafında, işletme finansal durum tablosunda aşağıdakilere ilişkin tutarları gösteren kalemlere yer verilir: a) Maddi duran varlıklar, b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller, c) Maddi olmayan duran varlıklar, d) Finansal varlıklar ((e), (h) ve (i) kapsamında gösterilen tutarlar hariç), (da) “-” e) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlar, f) TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamındaki canlı varlıklar, g) Stoklar, h) Ticari ve diğer alacaklar, i) Nakit ve nakit benzerleri, j) TFRS 5 Satış, Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık gruplarına dâhil edilen varlıkların toplamı, k) Ticari ve diğer borçlar, l) Karşılıklar, m) Finansal yükümlülükler ((k) ve (l) kapsamında gösterilen tutarlar hariç), (ma) “-” n) TMS 12 Gelir Vergileri’nde tanımlanan dönem vergisine ilişkin yükümlülük ve varlıklar, o) TMS 12’de tanımlanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları, p) TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık gruplarında yer alan yükümlülükler, q) Özkaynak içinde sunulan kontrol gücü olmayan paylar ve r) Ana ortaklığın sahiplerine isabet eden sermaye ve yedekleri sunması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, “a” hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen turizm şirketlerinden AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, PKENT, TEKTU, ULAS, UTPY şirketlerinin finansal raporlarında, “a” hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. MERIT şirketinin finansal raporlarında, “a” hükmüyle ilgili açıklama sunulmamaktadır. İncelenen

sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, “c”, “e” hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen sağlık, turizm sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, “g” hükmüyle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen enerji sektöründeki AKENR, AKSEN, AKSUE, ENRJS, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerinin, finansal raporlarında, “g” hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. AYEN, BMELK, şirketlerinin, finansal raporlarında, “g” hükmüyle ilgili açıklama sunulmamaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin, finansal raporlarında, “g” hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. ESCOM, şirketinin, finansal raporlarında, “g” hükmüyle ilgili açıklama sunulmamaktadır. İncelenen sağlık, enerji ve turizm sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, “h” hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin, finansal raporlarında, “h” hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. ESCOM, şirketinin, finansal raporlarında, “h” hükmüyle ilgili açıklama sunulmamaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, “i”, “j”, “k”, “l”, “m”, “n”, “o”, “q”, “r” hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.55 paragrafında, işletme ihtiyaca uygun olması hususunda ve finansal durumunun anlaşılması açısından işletme, finansal durum tablosunda ek kalemleri (54’üncü paragraf ait açıklamalar da dâhil), başlıklar ve ara toplamlar biçiminde sunması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır.

4.5.1.3 Finansal Durum Tablosunda veya Dipnotlarda Sunulacak Bilgilerin Uyumluluğunun İncelenmesi

TMS 1’de yer alan seçili paragrafların, söz konusu şirketlerin finansal raporlarında sunulan, finansal durum tabloları veya dipnotlar uyumluluk incelemeleri aşağıda açıklanmaktadır.

TMS 1.77 paragrafında, faaliyetlerine uygun olarak, finansal tablolarda sunulan kalemlere ait alt sınıflamalarını, finansal durum tablosunda veya dipnotlarında sunması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.79 paragrafında, İşletme, aşağıdaki hususları finansal durum tablosunda, özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda sunar: a) İşletme sunacağı açıklamalarda sermayeyi temsil eden her bir pay sınıfına ait aşağıdaki hususlara yer verir; (i) Kayıtlı sermayeyi meydana getiren pay adedi, (ii) İhraç edilmiş ve tamamı ödenmiş pay sayısı ile ihraç edilmiş fakat tamamı ödenmemiş pay sayısı, (iii) Pay başına nominal değer veya payların nominal değeri yoksa bu husus, (iv) Dönem başındaki ve sonundaki pay sayısı ile ilgili mutabakat, (v) Temettü dağıtım ile sermayenin geri ödenmesindeki kısıtlamalar dâhil, pay sınıfıyla ilgili kısıtlamalar, haklar ve imtiyazlar (vi) İşletmenin kendisi, işletmenin iştirakleri veya işletmenin bağlı ortaklıkları tarafından elde bulundurulmuş paylar ve (vii) İşletmenin pay satışı amacıyla sözleşmeler ve opsiyonlar dahilinde ihraç etmek üzere elde bulundurduğu paylar ve bunlara ait tutarlar ve şartlar ile b) Özkaynaklarda sunulan yedeklerin ayrı ayrı amacı ve niteliğiyle ilgili bilginin sunulması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.80 paragrafında, sermayeyi temsil eden payları bulunmayan bir işletme (fon gibi sermayeyi temsil eden veya adi ortaklık gibi) dönem boyunca özkaynak

payının her bir türünde oluşan değışiklikleri, söz konusu kısıtlamaları, imtiyazları ve hakları sunarak 79(a) paragrafında açıklanarak öngörülen bilgilere benzer bilgileri sunması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili gerekli açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.80A paragrafında, aşığıda açıklanan finansal araçlar, finansal yükümlülükler ve özkaynaklar kapsamında yeniden sınıflandırması halinde işletme, yeniden sınıflandırma neticesinde finansal yükümlülüklere (veya özkaynaklara) dahil edilen ve karşılığında özkaynaklardan (veya finansal yükümlülüklerden) çıkarılan tutar ve yeniden sınıflandırmanın nedenini ile zamanını sunar: a) Özkaynak aracı dahilinde sınıflandırılan satılabilir olan finansal araç ya da b) İşletmeye, ancak tasfiye halinde karşı tarafa işletmeye ait net varlıklarından oransal bir pay verme hususunda mükellefiyeti getiren ve özkaynak aracı kapsamında sınıflandırılan araçlara, bilgileri sunması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmamaktadır.

4.5.1.4 Kâr veya Zarar Tablolarının Uyumluluk İncelemesi

TMS 1’de yer alan seçili paragrafların, söz konusu şirketlerin finansal raporlarında sunulan, kâr veya zarar tabloları uyumluluk incelemeleri aşığıda açıklanmaktadır.

TMS 1.29 paragrafında, işletme, benzer kalemlerden meydana gelen her önemli sınıfı ayrı olarak açıklar. İşletme, fonksiyonları ile nitelikleri farklı olan kalemleri, önemsiz kabul etmediği durumda ayrı biçimde değerlendirerek sunulması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.32 paragrafında, işletme varlıklar ve yükümlülükleri veya gelirler ile giderleri, TFRS'ler izin verilmedikçe ya da zorunlu kılınmadıkça netleştirilemeyeceği gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.88 paragrafında, işletme dönemde meydana gelen bütün gelir ve giderler kâr veya zarara aktarılır. Bu durumdan TFRS'lerin aksini mecburi kıldığı veya aksine izin vermediği durumlar istisnadır hükmü açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.81A paragrafında, işletme kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (kapsamlı gelir tablosunda), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek şekilde aşağıdakileri sunar: a) Kâr veya zarar, b) Toplam diğer kapsamlı gelir, c) Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin toplamı olan döneme ait kapsamlı geliri sunması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.81B paragrafında, işletme kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir bölümlerine ekli şekilde, döneme ait kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin dağılımını içeren, aşağıda yer alan hesap kalemleri sunar: a) Aşağıda açıklananların payına isabet eden döneme ait kâr veya zarar: i) Kontrol gücü olmayan paylar ile ii) Ana ortaklığın sahipleri. b) Aşağıda açıklananların isabet eden döneme ait kapsamlı gelir: i) Kontrol gücü olmayan paylar ve ii) Ana ortaklığın sahiplerini sunması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık sektöründeki LKMNH ve MPARK şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen enerji sektöründeki AKSEN, AYEN, BMELK, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. AKENR, AKSUE, ENRJSJA şirketlerinin finansal

raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen turizm sektöründeki AVTUR, ETILR, KSTUR, MARTI, PKENT, TEKTU, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. AYCES, MAALT, MERIT şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, LOGO, NETAS şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. ALCT, ARDYZ, KRON, LINK, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. ESCOM şirketi finansal raporunda “a” ve “b” hükümleri hakkında bilgi sunmamaktadır.

TMS 1.82 paragrafında, işletme kâr veya zarar bölümünde veya kâr veya zarar tablosunda, diğer TFRS’lerin zorunlu tuttuğu kalemlere ek şekilde, döneme ait tutarları gösteren kalemleri sunar: a) Aşağıdakiler ayrı biçimde sunulacak şekilde hâsılat: Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz geliri ve (aa) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıplar, b) Finansman maliyetleri, (ba) TFRS 9’un 5.5 Bölümünde açıklanan değer düşüklüğü zararları (değer düşüklüğü kazanç veya kaybının iptali dâhil), c) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zararından paylar, (ca) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, finansal varlığın önceki itfa edilmiş maliyeti ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç veya kayıplar (TFRS 9’da tanımlanan şekilde), (cb) Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan ve kâr veya zararda yeniden sınıflandırılan toplam kazanç veya kayıplar, d) Vergi gideri,

e) [Silinmiştir] (ea) Durdurulan faaliyetlerin toplamına ilişkin tek bir tutarı sunması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık sektöründeki LKMNH ve MPARK şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen enerji sektöründeki AKENR, AKSEN, AYEN, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. AKSUE, BMELK, ENRJSJA şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili “c” hükmünü sunulmamaktadır. İncelenen turizm sektöründeki AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKUTU, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, “a” ve “b” hükümleriyle ilgili açıklama sunulmaktadır. AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MERIT, PKENT, TEKUTU, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, “c” hükmüyle ilgili açıklama sunulmamaktadır. MARTI, şirketinin finansal raporunda, “c” hükmü sunulmamaktadır. İncelenen AVTUR, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKUTU, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, “d” hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. AYCES şirketinin finansal raporunda “d” hükmüyle ilgili açıklama sunulmamaktadır. İncelenen AVTUR, AYCES, ETILR, MAALT, MERIT, PKENT, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, “ea” hükmüyle ilgili ilgili açıklama sunulmamaktadır. KSTUR, MARTI, TEKUTU, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, “ea” hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, “a”, “b”, “d” hükümleri hakkında açıklama sunulmaktadır. İncelenen ALCT, ARDYZ, ASELS, LOGO, NETAS, şirketlerinin finansal raporlarında, “c” hükmü hakkında, açıklama sunulmaktadır. ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, PAPIL, PKART, SMART “c” hükmü hakkında, uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen ARDYZ, şirketinin finansal raporlarında, “e” hükmü hakkında, açıklama sunulmaktadır. ALCT, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL,

KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART “e” hükmü hakkında, uyumlu açıklama sunulmaktadır.

4.5.1.5 Diğer Kapsamlı Gelir Tablolarının Uyumluluk İncelenmesi

TMS 1’de yer alan seçili paragrafların, söz konusu şirketlerin finansal raporlarında sunulan, diğer kapsamlı gelir tabloları uyumluluk incelemeleri aşağıda açıklanmaktadır.

TMS 1.82A paragrafında, diğer kapsamlı gelir bölümünde, döneme ait aşağıda açıklanan hususlara ilişkin tutarları sunan kalemler açıklanır: a) Niteliğine uygun sınıflara ayrılan ve aşağıdaki biçimde gruplara ayrılan diğer kapsamlı gelir kalemleri ((b)’de yer alan tutarlar hariç): (i) Diğer TFRS’lere göre sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar ile (ii) Diğer TFRS’lere göre belirli şartlar sağlandığında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar. b) Aşağıdaki biçimde ayırt edilerek, özkaynak yöntemi uygulanarak muhasebeleştirilen iş ortaklıkları ile iştiraklerin diğer kapsamlı gelirlerindeki paylar: (i) Diğer TFRS’lere göre sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar ile (ii) Diğer TFRS’lere göre belirli şartlar sağlandığında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar olarak sunumun yapılması gerekliliği açıklanmıştır. İncelenen sağlık sektöründeki LKMNH ve MPARK şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen enerji sektöründeki AKENR, AKSEN, AKSUE, AYEN, BMELK, ENRJSA, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerinin finansal raporlarında diğer kapsamlı gelir bölümü sunulmaktadır. İncelenen “a” hükmüne göre AKENR, AKSEN, AKSUE, AYEN, BMELK, ENRJSA, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmaktadır, BMELK, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmamaktadır. İncelenen “b” hükmüne göre AKENR, AKSEN, AKSUE, AYEN, BMELK, ENRJSA, NATEN, ODAS şirketleri finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır, ZOREN şirketi finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmamaktadır. İncelenen turizm sektöründeki

AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKUTU, ULAS, UTP Şirketlerinin finansal raporlarında, diğer kapsamlı gelir bölümünü sunulmaktadır. İncelenen AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKUTU, ULAS, UTP Şirketleri finansal raporlarında, “a” hükmünü sunmaktadır. İncelenen AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKUTU, ULAS, UTP Şirketlerinin finansal raporlarında, “b” hükmüyle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART Şirketlerinin finansal raporlarında, diğer kapsamlı gelir sunumu, hükmü ile ilgili açıklama yapılmaktadır. İncelenen “a” hükmüne göre ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART Şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunmaktadırlar. İncelenen “b” hükmüne göre ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART Şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.85 paragrafında, işletme kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablolarında, ihtiyaca uygun olması ve finansal performansının anlaşılması açısından, işletme ilave ara toplamlar, ilave başlıklar, ilave kalemlerin sunumun yapılması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki Şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.87 paragrafında, herhangi bir gelir veya gider kalemini kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablolarında veya dipnotlarda olağandışı kalem adında sunumun yapılmaması gerekliliği açıklanmıştır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki Şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili

uyumlu açıklama sunulmaktadır. Bir diğer ifade ile “olağandışı kalem” sunumu yapılmamaktadır.

TMS 1.90 paragrafında, işletme kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda veya dipnotlarda, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dâhil olmak üzere, her bir diğer kapsamlı gelir kalemiyle ilişkili gelir vergisi tutarını sunumun yapılması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık sektöründeki LKMNH ve MPARK şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen enerji sektöründeki AKENR, AKSUE, AYEN, ENRJA, ZOREN şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır. AKSEN, BMELK, NATEN, ODAS, şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmamaktadır. İncelenen turizm sektöründeki AVTUR, AYCES, ETILR, MARTI, MERIT, ULAS şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır. KSTUR, MAALT, PKENT, TEKTU, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmamaktadır. İncelenen ALCT, FONET, KAREL, KRON, LOGO, NETAS şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır. ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, INDES, KFEIN, LINK, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmamaktadır.

TMS 1.92 paragrafında, işletme diğer kapsamlı gelir unsurlarıyla ilişkili, yeniden sınıflandırma düzeltmelerinin sunumun yapılması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili uyumlu açıklama sunulmamaktadır.

4.5.1.6 Özkaynak Değişim Tablolarının Uyumluluk İncelemesi

TMS 1 standardında yer alan seçili paragrafların, söz konusu şirketlerin finansal raporlarında sunulan, özkaynak değişim tablolarının uyumluluk incelemeleri aşağıda açıklanmaktadır.

TMS 1.29 paragrafında, işletme, benzer kalemlerden meydana gelen her önemli sınıfı ayrı olarak açıklar. İşletme, fonksiyonları ile nitelikleri farklı olan kalemleri, önemsiz kabul etmediği durumda ayrı biçimde değerlendirerek sunulması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.106 paragrafında, işletme özkaynak değişim tablosunu sunar. Özkaynak değişim tablosu aşağıda açıklanan bilgileri içerir: a) Ana ortaklığın sahipleri ile kontrol gücü olmayan paylara isabet eden toplam tutarlar ayrı şekilde gösterilerek, dönemin toplam kapsamlı geliri, b) TMS 8'e uyarınca finansal tablolara alınan geriye dönük uygulama ya da düzenlemenin, her bir özkaynak unsuru üzerindeki etkisi ve c) (silinmiştir.) d) Her bir özkaynak unsurunun dönem başı ile dönem sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat. Bu mutabakatta asgari olarak aşağıda yer alan hususlardan kaynaklanan değişimler ayrı şekilde açıklanır: (i) Kâr veya zarar, (ii) Diğer kapsamlı gelir ve (iii) İşletmenin ortaklarıyla yaptığı ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf olduğu işlemler. Söz konusu açıklamada, ortakların yapmış olduğu katkı ile ortaklara yapılan dağıtımların ve kontrolün kaybına sebep olmayacak biçimde bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarında oluşan değişiklikler ayrı biçimde gösterilerek sunumun yapılması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji ve turizm sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz

konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. ESCOM, şirketinin finansal raporunda “a” hükmü hakkında açıklama sunulmamaktadır.

TMS 1.106A paragrafında, işletme özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda, her özkaynak unsurunun diğer kapsamlı gelirle ilgili incelemesini kalemler bazında açıklanması gerekliliği açıklanmaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır.

TMS 1.107 paragrafında, özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda işletme, dönem içinde ortaklara dağıtılmak için finansal tablolara aktarılan temettü tutarı ve pay başına temettü tutarını açıklamaktadır. İncelenen sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır.

4.5.1.7 Sağlık, Enerji, Turizm ve Bilişim Sektörlerindeki İncelenen Şirketlerin TMS 1 Uyumluluk Sonuçları ve Değerlendirilmesi

Sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerinde listelenen şirketlerin TMS 1'e göre uyumluluk incelemesi “Finansal Tabloların Genel Hükümleri” açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki sıralanan tespitler yapılmaktadır.

Genel uyumluluk hükümleri endeksinin toplam puanı 39'dur. Sağlık sektöründe incelenen şirketlerin, genel uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 37'dir. Enerji sektöründe incelenen şirketlerin, genel uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 38'dir. Turizm sektöründe incelenen şirketlerin, genel uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 38'dir. Bilişim sektöründe incelenen şirketlerin, genel uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 38'dir.

Sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki söz konusu şirketlerin TMS 1'e göre uyumluluk incelemesi "Finansal Durum Tablosu Hükümleri" açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki sıralanan tespitler yapılmaktadır.

Finansal durum tablosu uyumluluk hükümleri endeksinin toplam puanı 31'dir. Sağlık sektöründe incelenen şirketlerin, finansal durum tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 31'dir. Enerji sektöründe incelenen şirketlerin, finansal durum tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 31'dir. Turizm sektöründe incelenen şirketlerin, finansal durum tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 31'dir. Bilişim sektöründe incelenen şirketlerin, finansal durum tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 31'dir.

Sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki söz konusu şirketlerin TMS 1'e göre uyumluluk incelemesi "Dipnot açıklamaları Hükümleri" açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki sıralanan tespitler yapılmaktadır.

Dipnot uyumluluk hükümleri endeksinin toplam puanı 4'tür. Sağlık sektöründe incelenen şirketlerin, dipnot uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 4'tür. Enerji sektöründe incelenen şirketlerin, dipnot uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 4'tür. Turizm sektöründe incelenen şirketlerin, dipnot uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 4'tür. Bilişim sektöründe incelenen şirketlerin, dipnot uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 4'tür.

Sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki söz konusu şirketlerin, TMS 1'e göre uyumluluk incelemesi "Kâr ve Zarar Tablosu Hükümleri" açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki sıralanan tespitler yapılmaktadır.

Kâr veya zarar tablosu uyumluluk hükümleri endeksinin toplam puanı 13'tür. Sağlık sektöründe incelenen şirketlerin, kâr veya zarar tablosu uyumluluk

hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 13'tür. Enerji sektöründe incelenen şirketlerin, kâr veya zarar tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 13'tür. Turizm sektöründe incelenen şirketlerin, kâr veya zarar tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 13'tür. Bilişim sektöründe incelenen şirketlerin, kâr veya zarar tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 13'tür.

Sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki söz konusu şirketlerin, TMS 1 standardına göre uyumluluk incelemesi "Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu Hükümleri" açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki sıralanan tespitler yapılmaktadır.

Diğer kapsamlı gelir tablosu uyumluluk hükümleri endeksinin toplam puanı 7'dir. Sağlık sektöründe incelenen şirketlerin, diğer kapsamlı gelir tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 7'dir. Enerji sektöründe incelenen şirketlerin, diğer kapsamlı gelir tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 7'dir. Turizm sektöründe incelenen şirketlerin, diğer kapsamlı gelir tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 7'dir. Bilişim sektöründe incelenen şirketlerin, diğer kapsamlı gelir tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 6'dır.

Sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerinde söz konusu şirketlerin, TMS 1'e göre uyumluluk incelemesi "Özkaynak Değişim Tablosu Hükümleri" açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki sıralanan tespitler yapılmaktadır.

Özkaynak değişim tablosu uyumluluk hükümleri endeksinin toplam puanı 6'dır. Sağlık sektöründe incelenen şirketlerin, diğer kapsamlı gelir tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 6'dır. Enerji sektöründe incelenen şirketlerin, diğer kapsamlı gelir tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 6'dır. Turizm sektöründe incelenen şirketlerin, diğer kapsamlı gelir tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 6'dır. Bilişim

sektöründe incelenen şirketlerin, diğer kapsamlı gelir tablosu uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 6'dır.

Sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektöründeki incelenen şirketlerin, tüm endekslere uyumluluk incelemesi açısından değerlendirildiğinde aşağıdaki sıralanan tespitler yapılmaktadır.

TMS 1'e uyumluluk hükümleri endeksinin toplam puanı 100'dür (%100). Sağlık sektöründeki söz konusu şirketlerin, TMS 1'e uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 98'dir (%98). Enerji sektöründeki söz konusu şirketlerin, TMS 1'e uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 98'dir (%98). Turizm sektöründeki söz konusu şirketlerin, TMS 1'e uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 98'dir (%98). Bilişim sektöründeki söz konusu şirketlerin, TMS 1'e uyumluluk hükümleri endeksi toplam ortalama puanı 97'dir (%97).

Tablo 4. 9 Sağlık, Enerji, Turizm ve Bilişim Sektörü TMS 1 Uyumluluk Endeksi Özet Puan Tablosu

Sıra	Endeksler	Endeks Puan	Sağlık Sektörü Ortalama Puan	Enerji Sektörü Ortalama Puan	Turizm Sektörü Ortalama Puan	Bilişim Sektörü Ortalama Puan
1	Genel Uyumluluk Endeksi Puan Toplamı	39	37	38	38	38
2	Finansal Durum Uyumluluk Endeksi Puan Toplamı	31	31	31	31	31
3	Dipnotlar Uyumluluk Endeksi Puan Toplamı	4	4	4	4	4
4	Kâr Zarar Tablosu Uyumluluk Endeksi Puan Toplamı	13	13	13	13	13
5	Diğer Kapsamlı Gelir T. Uyumluluk Endeksi Puan Toplamı	7	7	7	7	6
6	Özkaynak Değişim Tablosu Uyumluluk Endeksi Puan Toplamı	6	6	6	6	6
	Toplam Puan	100	98	98	98	97

Sonuç olarak, sağlık, enerji, turizm sektöründeki söz konusu şirketlerinin TMS 1'e uyumluluk puanı 98'dir (%98). Bilişim sektöründeki söz konusu şirketlerinin TMS 1'e uyumluluk puanı ise 97'dir (%97). Bu sonuç sağlık, enerji, turizm ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına, yüksek oranda uyumlu finansal tablo sunumları hazırladıklarını göstermektedir. Ayrıca, sağlık, enerji, turizm ve enerji sektöründe incelenen şirketlerin, uyumluluk puanları ve finansal raporlarında yer alan bazı tanımlayıcı bilgiler çalışmanın ekinde açıklanmaktadır.

4.5.2 Hipotez Sonuçları ve Değerlendirilmesi

Çalışmanın hipotezlerinin test edilmesi iki aşamalı olarak açıklanmaktadır. İlk aşama sektörel bazlı analiz sonuçları ve değerlendirilmesi, ikinci aşama ise toplu şirketlerin analiz sonuçları ve değerlendirilmesi açıklanmaktadır.

4.5.2.1 Sektörel Hipotez Sonuçları ve Değerlendirilmesi

Sağlık sektöründe listelenen şirket sayısı 2'dir. Yapılan hipotez analizlerinin, anlamlı değerlendirmeleri listelenen şirket sayısına bağlıdır. Sağlık sektöründe listelenen şirket sayısının analiz değerlendirmeleri için yetersiz olduğu düşünölmektedir. Bu nedenle hipotez analizleri yapılamamaktadır.

Enerji sektöründeki şirketlere ait hipotez inceleme sonuçları ve veri analizleri içeren sonuçlar ve değerlendirilmeleri aşığıda açıklanmaktadır

Tablo 4. 10 Enerji Sektöründe İncelenen Şirketlerinin Uyumluluk, Likidite- Cari, Kârlılık, Kaldıraç ve Büyüklük Skorları Arasındaki İlişkilere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları Tablosu

Sektör		Değişkenler	1.	2.	3.	4.	5.
Enerji	1.	Uyumluluk	1				
	2.	Likidite-Cari (DV/KVYK)	0,403	1			
	3.	Kârlılık (Aktif Kârlılık)	-0,304	0,031	1		
	4.	Kaldıraç (Borç/Özkaynak)	,806**	-0,006	-0,594	1	
	5.	Büyüklük (Aktif Büyüklük)	,764*	0,509	-0,059	0,451	1

**p<0,01; *p<0,05; N=9

Tablo incelendiğinde, uyumluluk skorları ile Likidite-Cari ($r=0,403$; $p>0,05$) ve Kârlılık ($r=-0,304$; $p>0,05$) skorları arasında anlamlı ilişkilerin bulunmadığı gözlenmiştir. Bununla birlikte, uyumluluk skorları ile kaldıraç ($r=0,806$; $p<0,01$) ve büyüklük ($r=0,764$; $p<0,05$) skorları arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişkilerin bulunduğu gözlenmiştir. Enerji sektöründeki firmaların kaldıraç ve büyüklük skorları arttıkça uyumluluk skorlarının da arttığı belirlenmiştir.

Hipotez ilişkileri aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır.

Hipotez 1 (H1): Kârlılık, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H1 kapsamında enerji sektöründe olan şirketlerin TMS 1'e uyum düzeyi ile kârlılık arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar (Alsaed, 2006, s. 491) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının Kârlılık hipoteziyle ilişkisi bulunamayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 2 (H2): Kaldıraç, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H2 kapsamında enerji sektöründe olan şirketlerin TMS 1'e uyum düzeyi ile kaldıraç arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişkinin bulunduğu gözlenmiştir. Bir diğer

ifadeyle, enerji sektöründeki şirketlerin kaldıraç oranları artıkça TMS 1'e uyumluluk oranlarının da arttığı tespit edilmektedir. Bu sonuçlar, (Demir ve Bahadır, 2014, s. 20) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının kaldıraç hipoteziyle ilişkisi bulunan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 3a (H3a): Likidite, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. Hipotez 3b (H3b): Likidite, TMS 1'e uyum düzeyi ile negatif ilişkilidir. H3 kapsamında enerji sektöründe olan şirketlerin TMS 1'e uyum düzeyi ile likidite arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Tsalavoutas, 2011, s. 402) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosunun likidite hipoteziyle ilişkisi bulunmayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 4 (H4): Büyüklük, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H4 kapsamında enerji sektöründe olan şirketlerin TMS 1'e uyum düzeyi ile büyüklük arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişkinin bulunduğu gözlenmiştir. Bir diğer ifadeyle, enerji sektöründeki şirketlerin aktif büyüklükleri artıkça TMS 1'e uyumluluk oranının da arttığı tespit edilmektedir. Bu sonuçlar (Hossain ve Hammami, 2009, s. 262) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının büyüklük hipoteziyle ilişkisi bulunan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Turizm sektöründeki şirketlere ait hipotez inceleme sonuçları ve veri analizleri içeren sonuçlar ve değerlendirilmeleri aşağıda açıklanmaktadır.

Tablo 4. 11 Turizm Sektöründeki İncelenen Şirketlerin Uyumluluk, Likidite- Cari, Kârlılık, Kaldıraç ve Büyüklük Skorları Arasındaki İlişkilere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları Tablosu

Sektör	Değişkenler	1.	2.	3.	4.	5.
Turizm	1. Uyumluluk	1				
	2. Likidite-Cari (DV/KVYK)	-0,485	1			
	3. Kârlılık (Aktif Kârlılık)	-0,100	0,478	1		
	4. Kaldıraç (Borç/Özkaynak)	0,009	-0,280	-0,598	1	
	5. Büyüklük (Aktif Büyüklük)	0,498	-0,350	-0,563	0,383	1

**p<0,01; *p<0,05; N=11

Tablo incelendiğinde, uyumluluk skorları ile Likidite-Cari ($r=-0,485$; $p>0,05$), Kârlılık ($r=-0,100$; $p>0,05$), kaldıraç ($r=0,009$; $p>0,05$) ve büyüklük ($r=0,498$; $p>0,05$) arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Turizm sektöründeki şirketlerin uyumluluk, Likidite- cari, kârlılık, kaldıraç ve büyüklük skorları arasında anlamlı ilişkiler bulunmamaktadır.

Hipotez ilişkileri aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır.

Hipotez 1 (H1): Kârlılık, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H1 kapsamında turizm sektöründe olan şirketlerin TMS 1'e uyum düzeyi ile kârlılık arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Street ve Bryant, 2000, s. 318) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının kârlılık hipoteziyle ilişkisi bulunmayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 2 (H2): Kaldıraç, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H2 kapsamında turizm sektöründe olan şirketlerin TMS 1'e uyum düzeyi ile kaldıraç

arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Ali, Ahmed ve Henry, 2004, s. 195) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının kaldıraç hipoteziyle ilişkisi bulunmayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 3a (H3a): Likidite, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. Hipotez 3b (H3b): Likidite, TMS 1'e uyum düzeyi ile negatif ilişkilidir. H3 kapsamında turizm sektöründe olan şirketlerin TMS 1'e uyum düzeyi ile likidite arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Mutawaa ve Hewaidy, 2010, s. 47) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosunun likidite hipoteziyle ilişkisi bulunmayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 4 (H4): Büyüklük, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H4 kapsamında turizm sektöründe TMS 1'e uyum düzeyi ile büyüklük arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Alrawahi ve Sarea, 2016, s. 268) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının büyüklük hipoteziyle ilişkisi bulunmayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Bilişim sektöründeki şirketlere ait hipotez inceleme sonuçları ve veri analizleri içeren sonuçlar ve değerlendirilmeleri aşağıda açıklanmaktadır.

Tablo 4. 12 Bilişim Sektöründeki İncelenen Şirketlerin Uyumluluk, Likidite- Cari, Kârlılık, Kaldıraç ve Büyüklük Skorları Arasındaki İlişkilere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları Tablosu

Sektör	Değişkenler	1.	2.	3.	4.	5.
Bilişim	1. Uyumluluk	1				
	2. Likidite-Cari (DV/KVYK)	-0,272	1			
	3. Kârlılık (Aktif Kârlılık)	,819**	-0,132	1		
	4. Kaldıraç (Borç/Özkaynak)	-0,059	-,675**	-0,235	1	
	5. Büyüklük (Aktif Büyüklük)	-0,067	-0,155	0,077	0,146	1

**p<0,01; *p<0,05; N=19

Tablo incelendiğinde, uyumluluk skorları ile Likidite-cari ($r=-0,272$; $p>0,05$), kaldıraç ($r=-0,059$; $p>0,05$) ve büyüklük ($r=-0,067$; $p>0,05$) skorları arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Bununla birlikte, uyumluluk skorları ile Kârlılık ($r=0,819$; $p<0,01$) skorları arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişkinin bulunduğu gözlenmektedir. Bilişim sektöründeki şirketlerinin kârlılık skorları arttıkça uyumluluk skorlarının da arttığı belirlenmektedir.

Hipotez ilişkileri aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır.

Hipotez 1 (H1): Kârlılık, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H1 kapsamında bilişim sektöründe olan şirketlerin TMS 1'e uyum düzeyi ile kârlılık arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki bulunduğu gözlenmiştir. Bir başka ifadeyle, bilişim sektöründeki şirketlerin kârlılık oranları arttıkça TMS 1'e uyumluluk oranlarının da arttığı tespit edilmektedir. Bu sonuçlar, (Ajili ve Bouri, 2018, s. 584) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının Kârlılık hipoteziyle ilişkisi bulunan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 2 (H2): Kaldıraç, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H2 kapsamında bilişim sektöründe olan şirketlerin TMS 1'e uyum düzeyi ile kaldıraç arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Alhaddad ve Ay, 2019, s. 3447) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının kaldıraç hipoteziyle ilişkisi bulunmayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 3a (H3a): Likidite, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. Hipotez 3b (H3b): Likidite, TMS 1'e uyum düzeyi ile negatif ilişkilidir. H3 kapsamında bilişim sektöründe olan şirketlerin TMS 1'e uyum düzeyi ile likidite arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Rahman ve Hamdan, 2019, s. 31) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosunun likidite hipoteziyle ilişkisi bulunmayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 4 (H4): Büyüklük, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H4 kapsamında bilişim sektöründe TMS 1'e uyum düzeyi ile büyüklük arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Popova, vd., 2013, s. 12) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının büyüklük hipoteziyle ilişkisi bulunmayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

4.5.2.2 Toplu Şirketlerin Hipotez Sonuçları ve Değerlendirilmesi

Bu bölümde sektörel bazda incelemelere ek olarak, söz konusu sektörlerdeki şirketlerin toplu şekilde TMS 1'e uyumluluğunun, kârlılık, kaldıraç, likidite ve

büyüklikle ilişkisi hipotezlerle test edilmektedir. Bu bağlamda korelasyon ve regresyon analizi sonuçları aşağıda açıklanmaktadır.

Tablo 4. 13 İncelenen Şirketlerin Uyumluluk, Likidite- Cari, Kârlılık, Kaldıraç ve Büyüklük Skorları Arasındaki İlişkilere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları Tablosu

Sektör		Değişkenler	1.	2.	3.	4.	5.
Tüm şirketler	1.	Uyumluluk	1				
	2.	Likidite-Cari (DV/KVYK)	-,322*	1			
	3.	Kârlılık (Aktif Kârlılık)	,336*	0,220	1		
	4.	Kaldıraç (Borç/Özkaynak)	0,135	-,533**	-,452**	1	
	5.	Büyüklük (Aktif Büyüklük)	0,210	-0,201	-0,065	0,299	1

**p<0,01; *p<0,05; N=41

Tablo incelendiğinde, uyumluluk skorları ile kaldıraç ($r=0,135$; $p>0,05$) ve büyüklük ($r=0,210$; $p>0,05$) skorları arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Bununla birlikte, uyumluluk skorları ile Likidite-Cari ($r=-0,322$; $p<0,05$) ve Kârlılık ($r=0,336$; $p<0,05$) skorları arasında pozitif ve negatif yönlü anlamlı ilişkilerin bulunduğu gözlenmektedir. Araştırmaya dahil edilen şirketlerin kârlılık skorları arttıkça uyumluluk skorlarının da arttığı, Likidite-cari skorları arttıkça uyumluluk skorlarının azaldığı tespit edilmiştir.

Hipotez ilişkileri aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır.

Hipotez 1 (H1): Kârlılık TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H1 kapsamında söz konusu sektörlerdeki şirketlerin TMS 1'e uyumluluk ile kârlılık arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki bulunduğu gözlenmiştir. Bir başka ifadeyle, söz konusu sektörlerdeki şirketlerin kârlılık oranları arttıkça TMS 1'e uyumluluk oranlarının da arttığı tespit edilmektedir. Bu sonuçlar, (Santos, Ponte ve Mapurunga, 2014, s. 174) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans

Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının kârlılık hipoteziyle ilişkisi bulunan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 2 (H2): Kaldıraç, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H2 kapsamında söz konusu sektörlerdeki şirketlerin TMS 1'e uyumluluk ile kaldıraç arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Juhmani, 2017, s. 34) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının kaldıraç hipoteziyle ilişkisi bulunmayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 3a (H3a): Likidite, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. Hipotez 3b (H3b): Likidite, TMS 1'e uyum düzeyi ile negatif ilişkilidir. Söz konusu sektörlerdeki şirketlerin TMS 1'e uyumluluk ile likidite arasında negatif yönlü anlamlı ilişki bulunduğu gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Naser, Al-Khatib ve Karbhari, 2002, s. 147) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosunun likidite hipoteziyle negatif yönlü ilişkisi bulunan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 4 (H4): Büyüklük, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H4 kapsamında söz konusu sektörlerdeki şirketlerin TMS 1'e uyumluluk ile büyüklük arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Street ve Gray, 2002, s. 67) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının büyüklük hipoteziyle ilişkisi bulunmayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Tablo 4. 14 İncelenen Şirketlerin Likidite- Cari, Kârlılık, Kaldıraç ve Büyüklük Skorlarının Uyumluluk Skorları Üzerindeki Etkisini Belirlemek için Gerçekleştirilen Regresyon Analizi Sonuçları Tablosu

Değişken	B	SH	β	t	p
(Sabit)	97,40	0,46		214,16	0,00
Likidite-Cari (DV/KVYK)	-0,10	0,05	-0,33	-2,00	0,05
Kârlılık (Aktif Kârlılık)	4,65	1,51	0,48	3,08	0,00
Kaldıraç (Borç/Özkaynak)	0,50	0,67	0,14	0,74	0,46
Büyüklük (Aktif Büyüklük)	0,00	0,00	0,14	0,93	0,36
	R=0,56	R ² =0,31		F=4,11	p<0,01

Bağımlı değişken= Uyumluluk

Tablo incelendiğinde, Likidite- Cari, Kârlılık, Kaldıraç ve Büyüklük skorları birlikte uyumluluk skorları ile anlamlı bir ilişkiye sahiptir (R=0,56; F=4,11; p<0,01). Uyumluluk skorlarındaki değişimin %31'i Likidite- Cari, Kârlılık, Kaldıraç ve Büyüklük tarafından açıklanmaktadır. Standardize beta katsayılarına ait anlamlılık değerleri incelendiğinde, bağımsız değişkenlerden sadece kârlılık değişkeninin uyumluluğunun anlamlı yordayıcısı olduğu anlaşılmaktadır ($\beta=0,48$; p<0,01). Bu sonuç, kârlılık değişkeninin Likidite- Cari, kaldıraç ve büyüklük değişkenlerine göre uyumluluk üzerinde daha etkili olduğu işaret etmektedir. Kârlılık skorları uyumluluk skorlarını pozitif yönde etkilemektedir.

Hipotez ilişkileri aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır.

Hipotez 1 (H1): Kârlılık, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H1 kapsamında söz konusu sektörlerdeki şirketlerin TMS 1'e uyumluluk ile kârlılık arasında anlamlı ilişki bulunduğu gözlenmiştir. Bir başka ifadeyle, söz konusu sektörlerdeki şirketlerin kârlılık oranları arttıkça TMS 1'e uyumluluk oranlarının da arttığı tespit edilmektedir. Bu sonuçlar, (Lazar ve Velte, 2018, s. 324) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden

yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının kârlılık hipoteziyle ilişkisi bulunan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 2 (H2): Kaldıraç, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H2 kapsamında söz konusu sektörlerdeki şirketlerin TMS 1'e uyumluluk ile kaldıraç arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Samaha, 2009, s. 288) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının kaldıraç hipoteziyle ilişkisi bulunmayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 3a (H3a): Likidite, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. Hipotez 3b (H3b): Likidite, TMS 1'e uyum düzeyi ile negatif ilişkilidir. H3 hipotezi kapsamında söz konusu sektörlerdeki şirketlerin, TMS 1'e uyumluluk ile likidite arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Mensah, 2013, s. 278) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosunun likidite hipoteziyle ilişkisi bulunmayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez 4 (H4): Büyüklük, TMS 1'e uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir. H4 kapsamında söz konusu sektörlerdeki şirketlerin, TMS 1'e uyumluluk ile büyüklük arasında anlamlı ilişki bulunmadığı gözlenmiştir. Bu sonuçlar, (Ebrahim, Alrawahi ve Sarea, 2016, s. 270) ile uyumludur. Ayrıca bu çalışmanın literatür inceleme tabloları üzerinden yapılandırılan Ek Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Özet Referans Tablosu ve Ek Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Özet Referans Tablolarının büyüklük hipoteziyle ilişkisi bulunmayan söz konusu çalışmalarla uyumludur.

Hipotez inceleme sonuçlarına aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

Tablo 4. 15 Hipotez Sonuçları Özet Tablosu

Sektör Bilgisi	Şirket Sayısı	Kârlılık	Kaldıraç	Likidite	Büyüklik
Sağlık	2	Yapılmadı	Yapılmadı	Yapılmadı	Yapılmadı
Enerji	9	İlişki Bulunmadı	İlişkili	İlişki Bulunmadı	İlişkili
Turizm	11	İlişki Bulunmadı	İlişki Bulunmadı	İlişki Bulunmadı	İlişki Bulunmadı
Bilişim	19	İlişkili	İlişki Bulunmadı	İlişki Bulunmadı	İlişki Bulunmadı
Tüm Şirketler	41	İlişkili	İlişki Bulunmadı	Negatif İlişki	İlişki Bulunmadı
Tüm Şirketler Regresyon Analizi	41	İlişkili	İlişki Bulunmadı	İlişki Bulunmadı	İlişki Bulunmadı

SONUÇ ve ÖNERİLER

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, finansal muhasebe politikalarının ve uygulamalarının temelini belirleyen ortak ilkeler, standartlar ve prosedürlerin asgari limitlerini belirleyen standarttır. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına uyum, tüm ülkelerde finansal raporlamanın şeffaflığını artırır. Türkiye’de UMS/UFRS’ler kapsamında raporlama yapan şirketler, Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından belirlenen ve finansal tabloları raporlayanlar için bir rehber niteliğinde olan TMS 1 Türkiye Finansal Raporlarının Sunuluşu standardına uygun finansal raporlama yaparlar.

Sektörel bazda yapılan işbu çalışmada şirketlerin, UMS/UFRS’lere yüksek uyum sağlamasının önemi hakkında, ampirik kanıtlar sunmaktadır. Bu uyum puanları, finansal tabloların sektörel bazlı değerlendirilmelerinde, çok yönlü olarak finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etki edebilmektedir.

Bulgular aynı zamanda muhasebe meslek örgütü üyelerinin UMS/UFRS’lerin uygulama bilgi düzeyleri hakkında değerli bulgular sunmaktadır.

Genel sonuçlar değerlendirildiğinde, KAP aracılığıyla ulaşılan ve çalışmaya konu olan 2019 yılı sektörel finansal tablo raporlarından alınan verilerle, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına uyumu sağlık, enerji, turizm, bilişim sektörlerinde incelenen şirketler üzerinden araştırmaya konu edilmektedir. Değerlendirmeler neticesinde sağlık sektöründen 2 şirket, enerji sektöründen 9 şirket ve turizm sektöründen 11 şirket ve bilişim sektöründen 19 şirket olmak üzere toplamda 41 şirketin düzenledikleri finansal raporların, TMS 1 ile genelde uyumlu olduğu izlenmiştir.

Uyumluluk incelemeleri sonucunda, sağlık sektöründeki incelenen şirketlerin TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına uyum oranı %98, enerji sektöründeki incelenen şirketlerin TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına uyum oranı

%98, turizm sektöründeki incelenen şirketlerin TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına uyum oranı %98, bilişim sektöründeki incelenen şirketlerin uyum oranı ise %97 olarak tespit edilmiştir. Söz konusu şirketler toplu olarak değerlendirildiğinde ise uyum oranı %98 olarak gözlemlenmiştir. Bu oranlar, söz konusu sektörlerdeki incelenen şirketlerdeki uyumun yüksek seviyede olduğunu göstermektedir. Aynı zamanda şirketlerin toplu değerlendirme oranının da yüksek uyumluluk gösterdiği izlenmiştir.

Sinyal teorisi ve ajans teorisi kapsamında oluşturulan: Hipotez 1 (H1): Kârlılık, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir, Hipotez 2 (H2): Kaldıraç, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir, Hipotez 3a (H3a): Likidite, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir, Hipotez 3b (H3b): Likidite, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyum düzeyi ile negatif ilişkilidir ve Hipotez 4 (H4): Büyüklük, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyum düzeyi ile pozitif ilişkilidir, hipotezleri ile sektörlerdeki incelenen şirketler değerlendirilmektedir. Bu kapsamda aşağıdaki sonuçlar tespit edilmiştir.

Sağlık sektöründe yer alan şirket sayısının analiz sonuçları için yetersiz olması gerekçesiyle, sektör bazında analiz yapılmamış, ilgili şirketler, toplu analizlerde değerlendirmeye alınmıştır.

Enerji sektöründeki incelenen şirketlerin, H2: Kaldıraç ve H4: Büyüklük hipotezleri ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına uyum oranları arasında, anlamlı ve pozitif ilişkili tespit edilmekle birlikte H1: Kârlılık ve H3: Likidite hipotezleri için anlamlı ilişki tespit edilmemiştir.

Turizm sektöründeki incelenen şirketlerin H1: Kârlılık, H2: Kaldıraç, H3: Likidite, H4: Büyüklük hipotezleri ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına uyum oranları arasında anlamlı ilişki tespit edilmemiştir.

Bilişim sektöründeki incelenen şirketlerin, H1: Kârlılık hipotezi ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına uyum oranları arasında, anlamlı ve pozitif ilişki tespit edilmekle birlikte H2: Kaldıraç, H3: Likidite ve H4: Büyüklük hipotezleri için anlamlı ilişki tespit edilmemiştir.

Tüm şirketlerin toplu korelasyon analizi sonuçları değerlendirildiğinde, H1: Kârlılık hipotezi ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı arasında anlamlı ve pozitif ilişkili, (H3b): Likidite hipotezi ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı arasında, anlamlı ve negatif ilişki tespit edilmekle birlikte H2: Kaldıraç ve H4: Büyüklük hipotezleri için anlamlı ilişki tespit edilmemiştir.

Tüm şirketlerin regresyon analizi sonuçları, H1: Kârlılık hipotezi ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyum oranları arasında anlamlı ve pozitif ilişkili tespit edilmekle birlikte H2: Kaldıraç, H3: Likidite, H4: Büyüklük hipotezleri için anlamlı ilişki tespit edilmemiştir.

Yukarıdaki sonuçlar değerlendirildiğinde çalışmanın katkısı dört ana maddede açıklanabilir. İlk olarak işbu çalışma dünyada, finansal tablo açıklamalarının UMS/UFRS'lere uyum araştırma literatürdeki sonuçlarına katkı sağlamaktadır. Ayrıca ajans teorisi ve sinyal teorisi kapsamında hipotez testleri yapılarak bu kapsamda gelişen pozitif muhasebe literatürüne katkı sağlamaktadır.

İkinci olarak; Türkiye'deki kısıtlı yapılan pozitif muhasebe araştırmalarına için katkı sağladığı düşünülmektedir. Pozitif muhasebe teorileri çalışmalarının sayılarının artması, yönünde bir katkı sağlaması muhtemeldir. Zira, elde edilen veriler UMS/UFRS'lere uyum incelemeleri üzerine yapılan önceki çalışmaları tamamlamaktadır ve güncellemektedir.

Üçüncü olarak; bu çalışma, literatürdeki önceki çalışmalardan farklı olarak BİST'te yer alan şirketler üzerinden bir analizi içermemektedir. İşbu tezde BİST'te yer alan, seçilmiş söz konusu sektörlerdeki incelenen şirketlerin TMS 1'e uyumu

ölçülmüştür. Bu kapsamda, seçili sektörlerdeki finansal tablo açıklamaları, araştırma literatürüne önemli bir katkı sağlamaktadır.

Son olarak; söz konusu araştırmalar finansal tablo kullanıcıları için, UMS/UFRS'lerin uyum puanlamalarını değerlendirerek, verecekleri kararlara katkı sağlamaktadır. Standart belirleyici kuruluşlar için raporlamanın amacına ulaşmadaki durumu ve raporlamanın etkinliğine ilişkin görüş sunmaktadır.

İşbu çalışmada bazı sınırları vardır. Bu sınırlamalar; UMS/UFRS'lere uyum, sadece TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı üzerinden incelenmiştir. UMS/UFRS'lere tüm maddelerine uyumluluk incelemesi, çalışmanın konusunun dışında kalması gerekçesiyle yapılmamıştır. KAP'ta söz konusu sektörler listesinde yer alan toplam 41 şirket incelenmiştir. Finansal raporlama dönemi 2019 yılı, yıllık finansal raporları içermektedir. Ayrıca tam set finansal tablo sunumlarında yer alan nakit akış tablolarına ait uyum açıklamaları, nakit akışlarına ait ayrı bir standardın olması sebebiyle, incelemeye dahil edilmemiştir

İşbu çalışma, UMS/UFRS'lere uyumluluk ve pozitif muhasebe araştırma konuları için, gelecekteki önerileri dört ayrı konuda aşağıda açıklamaktadır.

İlk olarak; UMS/UFRS araştırmalarında, uyumluluk endeksleri geliştirilerek tasarlanabilir. Araştırmaya konu edilecek hükümler bazında, UMS/UFRS'lerin zorunlu hükümleri ve isteğe bağlı hükümler ya da karma hükümler olarak da geliştirilebilir. Finansal tablolarda yapılan açıklardaki bilginin özelliğine göre geliştirilen kalite endeksinin, kapsam endeksinin ve miktar endeksinin beraber kullanıldığı araştırmalar yapılabilir.

İkinci olarak; geniş kapsamda pozitif muhasebe teorisi yaklaşımlarına dayandırılarak, daha fazla hipotez test edilebilir. Pozitif muhasebe teorileri arasında yer alan, ajans teorisi, sinyal teorisi, PAT, siyasi ekonomi teorisi, meşruiyet teorisi

ve kurumsal teorisi kapsamında türetilen çok sayıda hipotezlerle, yayımlanan finansal raporların ilişkisinin test edildiği araştırmalar yapılabilir.

Üçüncü olarak; sektörel bazlı, UMS/UFRS'ler uyumluluk araştırmalarının sayısının arttırılabilir. KAP'ta yer alan diğer sektörlerin uyumluluk incelemelerinin sonuçlarının raporlanabilir. Sektörel bazda çok uluslu uyumluluk ve teori çalışmalar yapılarak karşılaştırmalı sonuçlarla araştırmalar yapılabilir.

Son olarak; daha fazla UMS/UFRS araştırmaya konu edilerek UMS/UFRS'ler arasındaki uyum puanlaması karşılaştırılabilir. Bu çalışmaya diğer ülkeler dahil edilerek UMS/UFRS'ler bazında uyum puanlaması yapılarak sonuçlar ülke bazında araştırabilir.

KAYNAKÇA

- Abdel-Fattah, T. (2008). Voluntary Disclosure Practices in Emerging Capital Markets: The Case of Egypt. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Durham Üniversitesi
- Abeywardana, N., ve Panditharathna, K. (2016). The Extent and Determinants of Voluntary Disclosures in Annual Reports: Evidence from Banking and Finance Companies in Sri Lanka. *Accounting and Finance Research*, 5(4), 147-162.
- Ağca, A., ve Önder, Ş. (2007). Voluntary Disclosure in Turkey: A Study on Firms Listed in Istanbul Stock Exchange. *Problems and Perspectives in Management*, 5(3), 241-251.
- Ahmed, K., ve Curtis, J. (1999). Associations Between Corporate Characteristics and Disclosure Levels in Annual Reports: A Meta-Analysis. *British Accounting Review*(31), 35-61.
- Ahmed, K., ve Nicholls, D. (1994). The Impact of Non-financial Company Characteristics on Mandatory Compliance in Developing Countries: The Case of Bangladesh. *The International Journal of Accounting*, 29(1), 60-77.
- Ajili, H., ve Bouri, A. (2018). Assessing The Moderating Effect of Shariah Board on The Relationship Between Financial Performance and Accounting Disclosure. *Managerial Finance*, 44(5), 570-589.
- Akbaş, H. (2014). Company Characteristics and Environmental Disclosure: An Empirical Investigation on Companies Listed on Borsa Istanbul 100 Index. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 145-164.

- Akhtaruddin, M. (2005). Corporate Mandatory Disclosure Practices in Bangladesh. *The International Journal of Accounting*, 40(4), 399-422.
- Al-Moataz, E., ve Hussainey, K. (2013). Determinants of Corporate Governance Disclosure in Saudi Corporations. 27(2), 411-430.
- Al-Sartawi, A., Alrawahi, F., ve Sanad, Z. (2016). Corporate Governance and the Level of Compliance with International Accounting Standards (IAS-1): Evidence from Bahrain Bourse. *International Research Journal of Finance and Economics*(157), 111-122.
- Al-Shammari, B., Brown, P., ve Tarca, A. (2008). An Investigation of Compliance with International Accounting Standards by Listed Companies in The Gulf Co-Operation Council Member States. *The International Journal of Accounting*, 43(4), 425-447.
- Albitar, K. (2015). Firm Characteristics, Governance Attributes and Corporate Voluntary Disclosure: A Study of Jordanian Listed Companies. *International Business Research*, 8(3), 1-10.
- Alfaraih, M., ve Alanezi, F. (2011). What Explains Variation In Segment Reporting? Evidence From Kuwait. *International Business ve Economics Research Journal*, 10(7), 31-45.
- Alhaddad, M., ve Ay, M. (2019). Borsa İstanbuldaki Türk İmalat Sanayi Firmalarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumu. *International Social Sciences Studies Journal*, 5(38), 3438-3449.
- Ali, M., Ahmed, K., ve Henry, D. (2004). Disclosure Compliance with National Accounting Standards by Listed Companies in South Asia. *Accounting and Business Research*, 34(3), 183-199.

- Allegrini, M., ve Greco, G. (2011). Corporate Boards, Audit Committees and Voluntary Disclosure: Evidence from Italian Listed Companies. *Journal of Management and Governance*, 17(1), 1-30.
- Alnaas, A., ve Rashid, A. (2019). Firm Characteristics and Compliance with IAS/IFRS Evidence from North African Companies. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 17(3), 383-410.
- Alrawahi, F., ve Sarea, A. (2016). An Investigation of the level of Compliance with International Accounting Standards (IAS 1) by Listed firms in Bahrain Bourse. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 9(2), 254-276.
- Alsaeed, K. (2006). The Association Between Firm-Specific Characteristics and Disclosure The case of Saudi Arabia. *Institute of Public Administration*, 21(5), 476-496.
- Amar, W. (2007). *Factors Explaining Corporate Governance Disclosure Quality: Canadian Illinois International Accounting Symposium, Illinois*
- Ansah, S. (1998). The Impact of Corporate Attributes on the Extent of Mandatory Disclosure and Reporting by Listed Companies in Zimbabwe. *The International Journal of Accounting*, 33(5), 605-631.
- Ansah, S., ve Yeoh, J. (2005). The Effect of Legislation on Corporate Disclosure Practices. *Abacus*, 41(1), 92-109.
- Assili, I. (2017). Determinants of The Extent of Voluntary Disclosure in The Annual Reports of the Moroccan Banks. *Research Journal of Finance and Accounting*, 8(16), 44-56.

- Ball, R. (2016). IFRS – Ten Years Later. *Accounting and Business Research*, 46(5), 545-571.
- Barac, Z., Granic, M., ve Vuko, T. (2014). The Determinants of Voluntary Disclosure in Croatia. *Business and Industrial Engineering*, 8(4), 1057-1063.
- Barrett, M. (1976). Financial Reporting Practices: Disclosure and Comprehensiveness in an International Setting. *Journal of Accounting Research*, 14(1), 10-26.
- Bhattacharya, U., ve Amy, D. (2001). Costless Versus Costly Signaling: Theory and Evidence from Share Repurchases. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Indiana Üniversitesi.
- Binh, T. (2014). A Case Study of Voluntary Disclosure by Vietnamese Listed Companies. *International Journal of Management Sciences and Business Research*, 3(4), 36-53.
- Birjandi, H. (2015). The Study Effect Agency Theory and Signaling Theory on The Level Of Voluntary Disclosure of Listed Companies in Tehran Stock Exchange. 6(1), 174-184.
- BİST. (2021) Çevrimiçi 07 Kasım, 2021
<https://www.borsaistanbul.com/tr/search?kap>
- Bozzolan, S., Trombetta, M., ve Berett, S. (2009). Forward-Looking Disclosures, Financial Verifiability and Analysts' Forecasts: A Study of Cross-Listed European Firms. *Taylor ve Francis Journals*, 18(3), 435-473.
- Buzby, S. (1975). Company Size, Listed Versus Unlisted Stocks, and the Extent of Financial Disclosure. *Journal of Accounting Research*. 13(1), 16-37.

- Cairns, D. (1997). Compliance with International Accounting Standards; Current Practice, Future Prospects. *United Nations Conference On Trade and Development, International Accounting And Reporting Issues 2001 Review*. 27-40.
- Campbell, D., Shrives, P., ve Saager, H. (2001). Voluntary Disclosure of Mission Statements in Corporate Annual Reports: Signaling What and To Whom? *Business and Society Review*, 106(1), 65-87.
- Can, G., Gunay, S., ve Ocak, M. (2021). How Does Size Affect Capital Expenditures? Evidence from Borsa Istanbul. *SN Business & Economics*. Forthcoming, 1(21), 1-28.
- Cheffins, B., ve Bank, (2009). S. Is Berle and Means Really a Myth. *ECGI - Law Working Paper No. 121/2009* Çevirimiçi 07 Kasım, 2021
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1352605
- Cheung, C., ve Lee, J. (1995). Disclosure Environment and Listing on Foreign Stock Exchanges. *Journal of Banking and Finance*, 19, 347-362.
- Connelly, B., Certo, S., Ireland, R., ve Reutzel, C. (2011). Signaling Theory: A Review and Assessment. *Journal of Management*, 37(1), 39-67.
- Cook, T. (1992). The Impact of Size, Stock Market Listing and Industry Type on Disclosure in the Annual Reports of Japanese Listed Corporations. *Accounting and Business Research*, 22(87), 229-237.
- Cooke, T. (1989). Voluntary Corporate Disclosure by Swedish Companies. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 1(2), 171-195.

- Craven, B., ve Marston, C. (1999). Financial Reporting on the Internet by Leading UK Companies. *European Accounting Review*, 8 (2), 321-333.
- Cunha, V., ve Mendes, S. (2016). Financial Determinants of Corporate Governance Disclosure: Portuguese Evidence. *Athens Journal of Business ve Economics - Volume 3, Issue 1 – Pages 21-36*, 3(1), 21-26.
- Cypryański, J., ve Grzesiuk, A. (2015). The Role of Signals in Online AuctionPurchaseDecisions. *Folia Oeconomica Stetinensia*, 53-68.
- Çelik, Y., ve Turan, Z. (2019). Yeni Kavramsal Çerçevenin Finansal Raporlama Açısından İncelenmesi. *International Journal of Accounting and Finance Researches Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 91-106.
- Çetinoğlu, T. (2019). TMS 2 Stoklar Standardi Açıklama Gerekliliklerinin 2016-2017 Yıllarına İlişkin Uyum Düzeylerinin Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *International Journal of Afro-Eurasian Research (Ijar)*, 4(7), 144-165.
- Çoban Çelikdemir, N. (2019). Türkiye de Muhasebe Standartları Konusunda Yapılan Tezlerin İncelenmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 325-336.
- Daily, C., Dalton, D., ve Raja, N. (2003). Governance Through Ownership: Centuries of Practice, Decades of Research. *The Academy of Management Journal*, 46(2), 151-158.
- Deegan, C. (2014). *Financial Accounting Theory*. (1-609,) Australia: McGraw-Hill Education Pty Ltd.

- Deloitte. (2018) Çevrimiçi 07 Kasım 2021,
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/life-sciences-health-care/gx-lshc-hc-outlook-2018.pdf>.
- 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), 4-34.
- Demski, J. (2007). *Essays In Accounting Theory In Honour Of Joel S. Demski*. Springer Science+Business Media, LLC.
- Doğan, B. (2013). *Living English Dictionary (Silver)*. İstanbul: Kılavuz Yayınları.
- Döğüş, Y., ve Üçoğlu, D. (2021). UFRS 16 Kiralamalar Standardinin İlk Uygulamasının BIST’te İşlem Gören Şirketler Üzerindeki Finansal Etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14(2), 511-539.
- Dumontier, P., ve Raffournier, B. (1998). Why Firms Comply Voluntarily with IAS: an Empirical Analysis with Swiss Data. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 9(3), 216-245.
- Ebrahim Alrawahi, F., ve Sarea, A. (2016). An Investigation of the Level of Compliance with International Accounting Standards (IAS 1) by Listed firms in Bahrain Bourse. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 9(2), 254–276.
- Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57-74.
- Eng, L., ve Mak, Y. (2003). Corporate Governance and Voluntary Disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22, 325–345.

- Ertuna, Ö. (2017). Muhasebe Teori Ve Uygulamalarından Beklentiler 2. *Accounting and Financial History Research Journal*, 12, 6-28.
- EY. (2020) Çevirimiçi, 07 Kasım, 2021 https://www.ey.com/tr_tr/news/2020/-turizmin-2019-da-bueyuemeye-katksnn-37-5-milyar-dolara-ulasmas-b.
- EY. (2020) Çevirimiçi, 07 Kasım, 2021 https://www.ey.com/tr_tr/news/2020/ey-turkiye-turizm-sektor-degerlendirmesi-basin-bulteni.
- Fama, E., ve Jensen, M. (1983). Separation of Ownership and Control. *Journal of Law ve Economics*, XXVI, 301-325.
- Feyerabend, P. (1975). *Against Method: Outline of an Anarchic Theory of Knowledge*. London: New Left Books.
- Garay, U., González, M., Guzmán, A., ve Trujillo, M. (2013). Internet-Based Corporate Disclosure and Market Value: Evidence from Latin America. *Emerging Markets Review*, 17(1), 150-168.
- Glaum, M., ve Street, D. (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.
- Gözüm, M., ve Yücel, G. (2019). *Yönetim Kurulu Üyeri İçin Finans*. İstanbul: Hümanist Ajans A.Ş.
- Graf, A., ve Stiglbauer, M. (2009). Board Size and Firm Operating Performance: Evidence from Germany. *Corporate Board: Role, Duties ve Composition*, 5(1), 37-47.

- Gray, R., Kouhy, R., ve Lavers, S. (1995). Methodological Themes Constructing A Research Database of Social and Environmental Reporting by UK Companies. *Accounting, Auditing - Accountability Journal*, 8(2), 78-101.
- Gray, R., Kouhy, R., ve Lavers, S. (1995). Corporate Social and Environmental Reporting: A Review of The Literature and a Longitudinal Study of UK Disclosure. *Accounting, Auditing - Accountability Journal*, 8(2), 47-77.
- Gunawan, H., ve Lina, E. (2015). Mandatory and Voluntary Disclosure of Annual Report on Investor Reaction. *International Journal of Economics and Financial*, 5, 311-314.
- Hancock, P., Taplin, R., ve Tower, G. (1999). A Regional Study of Listed Companies' Compliance with International Accounting Standards. *Accounting Forum* 23(3), 293-305.
- Hartwig, F. (2015). Swedish and Dutch Listed Companies' Compliance with IAS 36 Paragraph 134. *International Journal of Disclosure and Governance* 12(1), 78–105.
- Hassan, S., ve Bello, A. (2013). Firm Characteristics and Financial Reporting Quality of Listed Manufacturing Firms in Nigeria. *International Journal of Accounting, Banking and Management*, 1(6), 47 - 63.
- Hawashe, A. (2015). Commercial Banks' Attributes and Annual Voluntary Disclosure: The Case of Libya. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 5(2), 208-233.
- Hendriksen, E. (1965). *Accounting Theory*. Washington: Richard D. Irwin, Inc Homewood, Illinois.

- Hillman, A., ve Dalziel, T. (2003). Boards of Directors and Firm Performance: Integrating Agency and Resource Dependence Perspectives. *The Academy of Management Review*, 28(3), 383-396.
- Hodgdona, C., Tondkarb, R., David W Harless, ve Adhikari, A. (2008). Compliance with IFRS Disclosure Requirements and Individual Analysts' Forecast Errors. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17(1), 1-13.
- Hossain, M., ve Hammami, H. (2009). Advances in Accounting, in incorporating Advances in International Accounting. *Voluntary Disclosure in the Annual Reports of an Emerging Country: The case of Qatar*, 25, 255–265.
- Hossain, M. (2002). *Disclosure Index Approach in Accounting Research: A Review of Related Issues*. Çevirimiçi 07 Kasım, 2021
https://www.academia.edu/8030787/Disclosure_Index_Approach_in_Accounting_Research_A_Review_of_Related_Issues.
- IFRS Foundation. (2018). Çevirimiçi 07 Kasım, 2021 <https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf>
- Inchausti, B. (1997). The Influence of Company Characteristics and Accounting Regulation on Information Disclosed by Spanish Firms . *European Accounting Review*, 6(1), 45-68.
- Izzalquny, T., Subroto, B., ve Ghofar, A. (2019). The Effect of Leverage, Liquidity, and Profitability on Disclosure of Financial Statements by Moderation of Auditor Quality in Indonesian Manufacturing Companies. *South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law*, 18(5), 215-222.

- Jensen, M., ve Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Jensen, M. (1983). Organization Theory and Methodology. *The Accounting Review*, 58(2), 319-339.
- Jizi, M., Salama, A., Dixon, R., ve Stratling, R. (2014). Corporate Governance and Corporate Social Responsibility Disclosure: Evidence from the US Banking Sector. *Journal Of Business Ethics.*, 601-615.
- Juhmani, O. (2012). Factors Influencing The Extent of Corporate Compliance with IFRS: Evidence From Companies Listed in Bahrain Stock Exchange. *Journal of International Business and Economics*, 12(2), 67-79.
- Juhmani, O. (2017). Corporate Governance and the Level of Bahraini Corporate Compliance with IFRS Disclosure. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 22-41.
- Kabir, H. (2010). Positive Accounting Theory and Science. *Journal of Centrum Cathedra*, 3(2), 136-149.
- Kabwe, M., Mwanaumo, E., ve Chalu, H. (2021). Effect of Corporate Governance Attributes on IFRS Compliance: Evidence From a Developing Country. *Corporate Governance*, 21(1), 1-22.
- Kalash, İ. (2019). Firm Leverage, Agency Costs and Firm Performance: An Empirical Research on Service Firms in Turkey. *İnsan ve Toplum Dergisi*, 8 (1), 624-636.

Kamu Gözetim Kurumu (2018) Türkiye Finansal Raporlama Standardı *Kavramsal Çerçeve*. Ankara. Kamu Gözetim Kurumu.

Kamu Gözetim Kurumu (2018) *Türkiye Finansal Raporlama Standardı 1 (TMS 1) Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı*. Ankara. Kamu Gözetim Kurumu.

Kamu Gözetim Kurumu.(2017) Çevirimiçi 07 Kasım 2021,
http://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3596/Küçük-ve-Mikro-İletmeler-Çin-Finansal-Raporlama-Standardı-Tasla_ı-kamuoyu-görü_üne-açılmı_tır

Kamu Gözetim Kurumu. (2017) Çevirimiçi 07 Kasım 2021,
http://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3602/Faizsiz-Finans-Muhasebe-Standartlarına-İlişkin-Kurul-Kararları-6-Eylül-2019-Tarihli-ve-30880-Sayıli-Resmî-Gazetede-Yayımlanmı_tır-

Kamu Gözetim Kurumu. (2017) Çevirimiçi 07 Kasım 2021,
[https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10264/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-\(BOBİ-FRS\)-2017-Sürümü](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10264/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-(BOBİ-FRS)-2017-Sürümü),

Karaca, S., ve Eksi, I. (2012). The Relationship Between Ownership Structure and Firm Performance: An Empirical Analysis over? İstanbul Stock Exchange (ISE) Listed Companies. *International Business Research*, 5(1), 172-181.

Karagül, A., ve Kepçe Yönet, N. (2011). Impact of Board Characteristics and Ownership Structure on Voluntary Disclosure: Evidence from Turkey. www.scholar-google.com

Kateb, I. (2012). An Analysis of the Determinants of Voluntary Structural Capital Disclosure by Listed French Companies. *International Journal of Business and Management*, 7(11), 95-110.

- Khan, A., ve Aber, H. (2015). The Determinants and Characteristics of Voluntary Disclosure by Ethiopian Banks. *Sumedha Journal of Management*, 4(4) 4-14.
- Kılıç, M. (2016). Faaliyet Bölümleri Standardı Kapsamında Bölümsel Bilgi Raporlaması: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 15-37.
- Kılıç, M., ve Kuzey, C. (2018). The Effect of Corporate Governance on Carbon Emission Disclosures: Evidence from Turkey. *International Journal of Climate Change Strategies and Management*, 35-53.
- Kolsi, M. (2012). The Determinants of Corporate Voluntary Disclosure: Evidence from the Tunisian Capital Market. *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, XI(4) 1-20.
- KPMG. (2019) Çevrimiçi 07 Kasım, 2021
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2018/02/sektorel-bakis-2018-enerji.pdf>
- KPMG. (2019) Çevrimiçi 07 Kasım, 2021
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2019/07/sektorel-bakis-2019.pdf>
- Kuhn, T. (1962). *The Structure of Scientific Revolutions*. University of Chicago Press.
- Kuzey, C., Uyar, A., ve Kılıç, M. (2015). The Impact of Ownership and Board Structure on Corporate Social Responsibility (CSR) Reporting in The Turkish Banking Industry. *Corporate Governance International Journal of Business in Society*, 357-374.

- Kwame, B., ve Mensah, A. (2017). The Relationship Between Corporate Governance, Corruption and Forward-looking Information Disclosure: a Comparative Study. *Corporate Governance*, 17(2), 284-304.
- Lakatos, I., ve Musgrave, A. (1970). *Criticism and the Growth of Knowledge*. London: By the Syndics of the Cambridge University Press Bentley House,.
- Land, M., ve Lundholm, R. (1993). Cross-Sectional Determinants of Analyst Ratings of Corporate Disclosures. *Journal of Accounting Research*, 31(2), 246-271.
- Lazar, L., ve Velte, P. (2018). Determinants of Mandatory Goodwill Disclosure: The Case of Impairment Testing in Germany. *Int. J. Managerial and Financial Accounting*, 10(4), 301-330.
- Löw, E., ve Riegel, A. (2020). Repo and Reverse Repo Activity of European Banks – Market Activity, Accounting and Disclosure. *EBI Working Paper Series*, 69, 1-85.
- Lu, Y. (2014). Stakeholders Power, Corporate Characteristics and Social and Environmental Disclosure: Evidence from China. *Journal of Cleaner Production*, 64(1), 426-436.
- Luis Rodríguez, D., ve Gámez, L. (2014). Corporate Reporting on Risks: Evidence From Spanish Companies. *Revista de Contabilidad*, 17(2), 116-129.
- M, J., Salama, A., Dixon, R., ve Stratling, R. (2014). Corporate Governance and Corporate Social Responsibility Disclosure: Evidence From the US Banking Sector. *Journal of Business Ethics*, 601-615.

- Malone, D., Fries, C., ve Jones, T. (1993). An Empirical Investigation of The Extent of Corporate Financial Disclosure In The Oil And Gas Industry. *Journal of Accounting, Auditing And Finance*, 8(3), 249-273.
- Mandacı, P., ve Gumus, G. (2010). Ownership Concentration, Managerial Ownership and Firm Performance: Evidence from Turkey. *South East European Journal of Economics and Business*, 57-66.
- Mangala, D., ve Isha. (2017). Influence of Corporate Characteristics on Extent of Disclosure in Published Annual Reports in India. *Amity Journal of Finance*, 1(2), 22-34.
- Maskati, M. (2017). Corporate Governance and Voluntary Disclosure: Evidence from Bahrain. *Int. J. Economics and Accounting*, 8(1), 1-27.
- Mateescu, R.-A. (2015). Corporate Governance Disclosure Practices and Their Determinant Factors in European Emerging Countries. *Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 170-192.
- Meek, G., Robert, C., ve Gray, S. (1995). Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures by U.S., U.K. and Continental European Multinational Corporations. *Journal of International Business Studies*, 26(3), 555-572.
- Mensah, B. (2011). The Impact of Adopting International Accounting Standards 1 (IAS 1) in Ghana: The Extent of Disclosures, and Their Relationship to Corporate Characteristics. 1-26.
- Mensah, B. (2013). Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Ghana and the Quality of Financial Statement Disclosures. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 3(2), 269-286.

- Mnif, Y., ve Borgi, H. (2020). The Association Between Corporate Governance Mechanisms and Compliance with IFRS Mandatory Disclosure Requirements: Evidence from 12 African Countries. *Corporate Governance*, 20 (7), 1371-1392.
- Montoya, J. (2018). The Impact of IFRS on Financial Report Quality in Latin America and the Caribbean. *Contaduría y Administración*, 63(2), 1-21.
- Mora, A., Naser, K., ve Wallace, R. (1994). The Relationship Between Comprehensiveness of Corporate Annual Reports and Firm Characteristics in Spain. *Accounting and Business Research*, 25(97), 41-53.
- Morris, R. (1987). Signalling, Agency Theory and Accounting Policy Choice. *Accounting and Business Research*, 18(69), 47-56.
- MurciaI, F., ve Santos, A. (2012). Discretionary Based Disclosure: Evidence From The Brazilian Market. *Brazilian Administration Review*, 9(1), 88-109.
- Mutawaa, A., ve Hewaidy, A. (2010). DisclosureLevel and Compliance with IFRS: An Empirical Investigation of Kuwaiti Companies. *International Business ve Economics Research Journal*, 9(5), 33-50.
- Naila, D. (2013). The Effect of Environmental Regulations on Financial Performance in Tanzania: A Survey of Manufacturing Companies Quoted on the Dar Es Salaam Stock Exchange. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 3(1), 99-112.
- Naser, K., Al-Khatib, K., ve Karbhari, Y. (2002). Empirical Evidence on The Depth of Corporate Information Disclosure in Developing Countries: The Case Of Jordan. . *International Journal of Commerce and Management*, 12(3/4), 122-155.

- Naser, K. (1998). Comprehensiveness of Disclosure of Non-Financial Companies Listed On The Amman Financial Market. *International Journal of Commerce and Management*, 8(1), 88-119.
- Nobes, C. (2011). IFRS Practices and the Persistence of Accounting System Classification. *Abacus*, 47(3), 267-283.
- Nobes, C. (2013). The Continued Survival of International Differences Under IFRS. *Accounting and Business Research*, 43(2), 83-111.
- Ofori, A., Gabriel, K., Owusu, N., ve Kudjo, E. (2019). *International Journal of Recent Scientific Research*, 10(12), 36630-36636.
- Okan Gökten, P. (2013). Pozitif Muhasebe Teorisi ve Muhasebe Politikalarının Seçimine İlişkin Ampirik Bir Çalışma. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı
- Owusu-Ansah, S. (1998). The Impact of Corporate Attributes on the Extent of Mandatory Disclosure and Reporting by Listed Companies in Zimbabwe. *The International Journal of Accounting*, 33(5), 605-631.
- Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A. (2017). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS- TFRS Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitapevi Tic Ltd. Şti.
- Özcan, A. (2019). Mali Tabloların Zamanlılığına Etki Eden Faktörlerin İncelenmesi: Türkiye Örneği. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Yıl.*, 6(2), 485-495.

- Özdoğan, B. (2020). Muhasebe Teorisinin Uluslararası Gelişimi Çerçevesinde Türkiye’de Muhasebe Teorisi Literatürü Üzerine Bir Değerlendirme . *Muhasebe Denetime Genel Bakış*, 225-236.
- Palea, V. (2013). IAS/IFRS and Financial Reporting Quality: Lessons from the European Experience. *China Journal of Accounting Research*, 6, 247-263.
- Perrow, C. (1986). Economic Theories of Organization. *Theory and Society*, 15, 11-45.
- Popova, T., Georgakopoulos, G., Sotiropoulos, I., ve Vasileiou, K. (2013). Mandatory Disclosure and Its Impact on the Company Value. *International Business Research*, 6(5).
- Popper, K. (1959). *The Logic of Scientific Discovery*. London: by Hutchinson ve Co.
- Raffournier, B. (1995). The Determinants of Voluntary Financial Disclosure by Swiss Listed Companies. *European Accounting Review*, 4(2), 261-280.
- Rahman, A., ve Hamdan, M. (2019). An Investigation of the Level of Compliance with Financial Reporting Standards (FRS 101) by Malaysian SMEs. *InfoJournal of Economic Info*, 6(1), 31-38.
- Ross, S. (1977, March). The Determination of Financial Structure: The Incentive-Signalling Approach. *The Bell Journal of Economics*, 8(1), 23-40.
- Sakin, T., ve Esen, Ö. (2009). Dipnot Açıklama Yükümlülüklerine Uyum: İMKB 100 Endeksinde Yer Alan Reel Sektör Firmalarının Durumu Üzerine Bir Araştırma. *Yönetim Dergisi:İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü*, 112-123.

- Samaha, K. (2009). Firm-Specific Determinants of The Extent of Compliance with International Accounting Standards in The Corporate Annual Reports of Companies Listed On The Egyptian Stock Exchange: A Positive Accounting Approach. *Afro-Asian J. Finance and Accounting*, 1(3), 266-294.
- Samaha, K., ve Dahawy, K. (2011). An Empirical Analysis of Corporate Governance Structures and Voluntary Corporate Disclosure in Volatile Capital Markets: The Egyptian experience. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*., 7(1/2), 61 - 93 .
- Samaha, K., ve Khlif, H. (2016). Adoption of and Compliance with IFRS in Developing Countries. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(1), 33-49.
- Samaha, K., ve Stapleton, P. (2008). Compliance with International Accounting Standards in A National Context: Some Empirical Evidence From The Cairo and Alexandria Stock Exchanges. *Afro-Asian J. Finance and Accounting*, 1(1), 40-66.
- Santos, E., Ponte, V., ve Mapurunga, P. (2014). Mandatory IFRS Adoption in Brazil (2010): Index of Compliance with Disclosure Requirements and some Explanatory Factors of Firms Reporting. *Edilene Santana Santos, Vera Maria Rodrigues Ponte ve Patricia Vasconcelos Rocha Mapurunga*, 25(65), 61-176.
- Scholtz, H., ve Smit, A. (2015). Factors Influencing Corporate Governance Disclosure of Companies Listed on the Alternative Exchange (AltX) in South Africa. *South African Journal of Accounting Research*, 29(1).
- Sejjaaka, S. (2006). Corporate Mandatory Disclosure by Financial Institutions in Uganda. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 7, 123-148.

- Sharma, N. (2013). Theoretical Framework for Corporate Disclosure Research. *Asian Journal of Finance ve Accounting*, 5(1), 183-196.
- Spence, M. (1973). Job Market Signaling. *The Quarterly Journal of Economics*, 87(3), 355-374.
- Sterling, R. (1990). Positive Accounting : An Assessment. *Abacus*, 26(2), 97-135.
- Street, D.L, ve Bryant, S. (2000). Disclosure Level and Compliance with IAS: A Comparison of Companies with and Without U.S. Listings and Filings. *The International Journal of Accounting*, 35(3), 305-329.
- Street, D.L., ve Gray, S. (2002). Factors Influencing the Extent of Corporate Compliance with International Accounting Standards: Summary of a Research Monograph. *Journal of International Accounting*, 11, 51–76.
- Sultanoğlu, B. (2019). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: Değişiklikler Ve Karşılaştırmalar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 195-220.
- Sultanoğlu, B., ve Özerhan, Y. (2018). Muhasebe Teorisi Ve Yeni Kavramsal Çerçeveye Göre Varlık, Borç Ve Özkaynak Kavramlarının Tanımı Ve Sunumu: Ülkelerarası Karşılaştırma. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 40(2), 319-346.
- Şavlı, T. (2014). *Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Şen, İ., Üçoğlu, D., ve Terzi, S. (2015). *Konsolide Finansal Raporlama*. Ekin Yayınevi.

- Şen, İ., ve Hatunoğlu, Z. (2019). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlarını Etkileyen Faktörler: Borsa İstanbul Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakis*, 19(58), 51-62.
- Tauringana, V., ve Chithambo, L. (2016). Determinants of Risk Disclosure Compliance in Malawi: A Mixed-Method Approach. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(2), 111-137.
- Tawiah, V., ve Boolaky, P. (2019). Determinants of IFRS Compliance In Africa: Analysis of Stakeholder Attributes. *International Journal of Accounting and Information Management*, 27(4), 573-599.
- Tezel, K., ve Üçoğlu, D. (2021). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Geçişin BİST 100 Endeksindeki Firmaların Finansal Tablolarına Etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 91-114.
- Tolga, B. (2014). UFRS Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum Literatür Araştırması . *Mali Çözüm*, 179-190.
- Tsalavoutas, I. (2011). Transition to IFRS and Compliance with Mandatory Disclosure Requirements: What is the Signal? *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 27, 390–405.
- Tsalavoutas, I., Tsoligkas, F., ve Evans, L. (2020). Compliance with IFRS Mandatory Disclosure Requirements: A Structured Literature Review. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Forthcoming*, 1-72.
- TUBİSAD. (2019) Çevirimiçi, 07 Kasım, 2021,
<https://www.tubisad.org.tr/tr/images/pdf/tubisad290419.pdf>

- Turrent, G., ve Ariza, L. (2012). Corporate Information Transparency on the Internet by Listed Companies in Spain (IBEX35) and Mexico (IPYC). *The International Journal of Digital Accounting Research*, 12, 1-37.
- Urquiza, F., Navarro, M., ve Trombetta, M. (2010). Disclosure Theories and Disclosure Measures. *Revista Espanola de Financiaciony Contabilidad*, XXXIX(147), 393-415.
- Urquiza, F., Navarro, M., ve Trombetta, M. (2010). Discussion on Disclosure Theories and Disclosure Measures. *Revista Española De Financiación Y Contabilidad*, XXXIX(147), 417-420.
- Uyar, A., Merve Kılıç, ve Gökçen, B. (2016). Compliance With IAS/IFRS and Firm Characteristics: Evidence From The Emerging Capital Market of Turkey. *Economic Research-Ekonomiska Istraživanja*, 29(1), 148-161.
- Uyar, A. (2011). Determinants of Corporate Reporting on The Internet: An Analysis of Companies Listed on The Istanbul Stock Exchange. *Managerial Auditing Journal*, 87-104.
- Uyar, A. (2011). Firm Characteristics and Voluntary Disclosure of Graphs in Annual Reports of Turkish Listed Companies. *African Journal of Business Management*, 5(17), 7651-7657.
- Uyar, A., ve Kılıç, M. (2012). Influence of Corporate Attributes on Forward-looking Information Disclosure in Publicly Traded Turkish Corporations. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 244-252.
- Uyar, A., ve Kılıç, M. (2012). The Influence of Firm Characteristics on Disclosure of Financial Ratios In Annual Reports of Turkish Firms Listed in The Istanbul

- Stock Exchange. *Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 8(2), 137-156.
- Uyar, A., ve Kılıç, M. (2012). Value Relevance of Voluntary Disclosure: Evidence From Turkish Firms. *Journal of Intellectual Capital*, 13(3), 363-376.
- Uyar, A., ve Kılıç, M. (2013). Discovering The Nature and Extent of Human Capital Disclosure, and Investigating The Drivers of Reporting: Evidence From an Emerging Market. *Int. J. Accounting and Finance*, 4(1), 63 - 85.
- Uyar, A., ve Kılıç, M. (2014). The Impact of Corporate Characteristics on Social Responsibility and Environmental Disclosures in Turkish Listed Companies. *Corporate Governance*, 253-276.
- Uyar, A., Kılıç, M., ve Gökçem, B. (2016). Compliance with IAS/IFRS and Firm Characteristics: Evidence From The Emerging Capital Market of Turkey. *Economic REsEaRch-Ekonomiska istRaživanja*, 29(1), 148-161.
- Uyar, A., Kılıç, M., ve Bayyurt, N. (2013). Association Between Firm Characteristics and Corporate Voluntary Disclosure: Evidence From Turkish Listed Companies. *Intangible Capital*, 9(4), 1080-1112.
- Vazakidis, A., Stavropoulos, A., ve Gala, D. (2013). Company Characteristics and Human Resource Disclosure in Greece. *Procedia Technology*, 8, 112-121.
- Verrecchia, R. (1983). Discretionary Disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 5, 179-194.
- Yeşil, T., ve Akyüz, F. (2018). Muhasebe Alanındaki Ulusal Doktora Tezlerinin Bibliyometrik Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 440-472.

- Zeytinoglu, E. (2015). Faaliyet Bölümleri Standardı Doğrultusunda Bölümsel Bilginin Açıklanması: Borsa İstanbul Örneği. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 81-107.
- Zourarakis, N. (2009). Voluntary Disclosure: Evidence from UK. Yayınlanmamış Makale. Erasmus University Rotterdam. <https://repub.eur.nl/pub/15574>
- Wallace, R. S. (1988). Corporate Financial Reporting in Nigeria. *Journal Accounting and Business Research*, 18, 352-362 .
- Wallace, R., ve Naser, K. (1995). Firm-Specific Determinants of the Comprehensiveness of Mandatory Disclosure in the Corporate Annual Reports of Firms Listed on the Stock Exchange of Hong Kong. *Journal of Accounting and Public Policy*, 14(14), 311-368.
- Wallace, R., Naser, K., ve Mora, A. (1994). The Relationship Between the Comprehensiveness of Corporate Annual Reports and Firm Characteristics in Spain. *Accounting and Business Research*, 25(97), 41-53.
- Waweru, N., ve Prot, N. (2018). Corporate Governance Compliance and Accrual Earnings Management in Eastern Africa Evidence From Kenya and Tanzania. *Managerial Auditing Journal*, 1-20.
- Williams, P. (1989). The Logic of Positive Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, 14(5/6), 455-468.

EKLER

Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Sonuçlarının Özet Referans Tablosu	149
Tablo A. 2 Literatür İncelemesi Diğer Ülke Sonuçlarının Özet Değerlendirme Tablosu.....	152
Tablo A. 3 Afrika Kıtası Literatür İncelemesi Tablosu	153
Tablo A. 4 Avrupa Kıtası Literatür İncelemesi Tablosu	158
Tablo A. 5 Amerika Kıtası Literatür İncelemesi Tablosu	163
Tablo A. 6 Asya Kıtası Literatür İncelemesi Tablosu	166
Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Sonuçlarının Özet Referans Tablosu.....	170
Tablo A. 8 Literatür İncelemesi Türkiye Sonuçlarının Özet Değerlendirme Tablosu	171
Tablo A. 9 Türkiye Literatür İncelemesi Tablosu.....	171
Tablo B. 1 TMS 1'in Seçilmiş Paragraflara Göre Sağlık, Enerji, Turizm, Bilişim Sektöründeki İncelenen Şirketlerin Finansal Tablo Sunumlarının Özet Karşılaştırması Tablosu	178
Tablo C. 1 Sağlık Sektöründeki İncelenen Şirketlerin TMS 1'E Uyum Puanları ve Diğer Finansal Tablo Raporlama Bilgileri Tablosu.....	194
Tablo C. 2 Enerji Sektöründeki İncelenen Şirketlerin TMS 1'E Uyum Puanları ve Diğer Finansal Tablo Raporlama Bilgileri Tablosu.....	194
Tablo C. 3 Turizm Sektöründeki İncelenen Şirketlerin TMS 1'E Uyum Puanları ve Diğer Finansal Tablo Raporlama Bilgileri Tablosu.....	195
Tablo C. 4 Bilişim Sektöründeki İncelenen Şirketlerin TMS 1'E Uyum Puanları ve Diğer Finansal Tablo Raporlama Bilgileri Tablosu.....	196

Tablo A. 1 Diğer Ülkeler Literatür İncelemesi Sonuçlarının Özet Referans Tablosu

	İlişki	Avrupa	Asya	Afrika	Amerika
Kârlılık	Uyumlu ve Pozitif İlişki	Portekiz, (Cunha ve Mendes, 2016); Estonya, Polonya, Macaristan, Romanya, (Mateescu, 2015)	Ürdün, (Albitar, 2015); Suudi Arabistan, (Al-Moataz ve Hussainey, 2013); Kuveyt, (Alfaraih ve Alanezi, 2011); Sri Lanka, (Abeywardana ve Panditharathna, 2016); Çin, (Lu, 2014); Vietnam, (Binh, 2014)	Nijerya, (Hassan ve Bello, 2013); Zimbabwe, (Ansah, 1998); Tunus, (Kolsi, 2012); Mısır, (Samaha ve Dahawy, 2011)	ABD, (Jizi vd, 2014); Brezilya, (Murcia ve Santos, 2012)
	Negatif İlişki		Hindistan, (Mangala ve Isha, 2017)	Güney Afrika, (Scholtz ve Smit, 2015); Libya, (Hawashe, 2015); Etiyopya, (Khan ve Aber 2015); Zambiya, (Kabwe, Mwanaumo ve Chalu, 2021); Malavi, (Tauringana ve Chithambo, 2016)	
	İlişki Yok	Hırvatistan, (Barac, Granic ve Vuko, 2014); İspanya, (LuisRodríguez ve Gámez, 2014); Yunanistan, (Vazakidis, Stavropoulos ve Gala, 2013); Fransa, (Kateb, 2012); İtalya, (Allegrini ve Greco, 2011); İngiltere, (Zourarakis, 2009); İsviçre, (Raffournier, 1995)	Endonezya, (Izzalquny, Subroto, ve Ghofar, 2019); İran, (Birjandi, 2015); Nepal, (Sharma, 2013); Singapur, (Eng ve Mak, 2003)	Gana, Botsvana, (Kwame ve Mensah, 2017); Gana, (Mensah, 2011); Tanzanya, (Naila, 2013); Uganda, (Sejjaaka, 2006); 12 Afrika Ülkesi, (Mnif ve Borgi, 2020)	Meksika, İspanya, (Turrent ve Ariza, 2012); Kanada, (Amar, 2007)

	İlişki	Avrupa	Asya	Afrika	Amerika
Kaldıraç	Uyumlu ve Pozitif İlişki	Fransa, (Kateb, 2012); İngiltere, (Zourarakis, 2009);	Endonezya, (Izzalquny, Subroto, ve Ghofar, 2019); Bahreyn, (Maskati, 2017); Hindistan, (Mangala ve Isha, 2017); Ürdün, (Albitar, 2015); Nepal, (Sharma, 2013); Suudi Arabistan, (Al-Moataz ve Hussainey, 2013); Kuveyt, (Alfaraih ve Alanezi, 2011); Singapur, (Eng ve Mak, 2003)	Güney Afrika, (Scholtz ve Smit, 2015); Nijerya, (Hassan ve Bello, 2013); Tunus, (Kolsi, 2012); Kenya, (Waweru ve Prot, 2018)	Arjantin, Brezilya, Kolombiya, Şili, Meksika, Peru, (Garay vd., 2013); Brezilya, (Murcial ve Santos, 2012); 15 Latin Amerika ülkesi ve 10 Karayip ülkesi, (Montoya, 2018)
	Negatif İlişki	Portekiz, (Cunha ve Mendes, 2016); Almanya, (Graf ve Stiglbauer, 2009)	İran, (Birjandi, 2015); Sri Lanka, (Abeywardana ve Panditharathna, 2016)	Etiyopya, (Khan ve Aber, 2015);	
	İlişki Yok	İsveç, (Cooke, 1989); İspanya, (LuisRodríguez ve Gámez, 2014); İtalya, (Allegrini ve Greco, 2011); İsviçre, (Raffournier, 1995); Hollanda, İsveç, (Hartwig, 2015)	Çin, (Lu, 2014); Vietnam, (Binh, 2014)	Gana, Botswana, (Kwame ve Mensah, 2017); Gana, (Mensah, 2011); Mısır, (Samaha ve Dahawy, 2011); Uganda, (Sejjaaka, 2006); 12 Afrika Ülkesi, (Mnif ve Borgi, 2020)	ABD, (Jizi vd, 2014); Kanada, (Amar, 2007)
Likidite	Uyumlu ve Pozitif İlişki		İran, (Birjandi, 2015); Ürdün, (Albitar, 2015); Suudi Arabistan, (Al-Moataz ve Hussainey, 2013);	Gana, (Mensah, 2011);	
	Negatif İlişki		Hindistan, (Mangala ve Isha, 2017)	Libya, (Hawashe, 2015); Nijerya, (Hassan ve Bello, 2013)	
	İlişki Yok		Endonezya, (Izzalquny, Subroto, ve Ghofar, 2019)	Gana, Botswana, (Kwame ve Mensah, 2017); Zimbabwe, (Ansah, 1998); Mısır, (Samaha ve Dahawy, 2011); Uganda, (Sejjaaka, 2006)	

	İlişki	Avrupa	Asya	Afrika	Amerika
Büyüklik	Uyumlu ve Pozitif İlişki	Portekiz, (Cunha ve Mendes, 2016); Estonya, Polonya, Macaristan, Romanya, (Mateescu, 2015); Hırvatistan, (Barac, Granic ve Vuko, 2014); İsveç, (Cooke, 1989); Fransa, (Kateb, 2012); İtalya, (Allegrini ve Greco, 2011); İngiltere, (Zourarakis, 2009); İsviçre, (Raffournier, 1995); Hollanda, İsveç, (Hartwig, 2015)	Hindistan, (Mangala ve Isha, 2017); İran, (Birjandi, 2015); Ürdün, (Albitar, 2015); Nepal, (Sharma, 2013); Suudi Arabistan, (Al-Moataz ve Hussainey, 2013); Kuveyt, (Alfaraih ve Alanezi, 2011); Sri Lanka, (Abeywardana ve Panditharathna, 2016); Çin, (Lu, 2014); Vietnam, (Binh, 2014); Singapur, (Eng ve Mak, 2003)	Etiyopya, (Khan ve Aber, 2015); Fas, (Assili, 2017); Libya, (Hawashe, 2015); Nijerya, (Hassan ve Bello, 2013); Zimbabve, (Ansa, 1998); Malavi, (Tauringana ve Chithambo, 2016); 12 Afrika Ülkesi, (Mnif ve Borgi, 2020)	ABD, (Jizi vd, 2014); Arjantin, Breziya, Kolombiya, Şili, Meksika, Peru, (Garay, González, Guzmán ve Trujillo, 2013); Kanada, (Amar, 2007)
	Negatif İlişki	İspanya, (LuisRodríguez ve Gámez, 2014)	Endonezya, (Izzalquny, Subroto, ve Ghofar, 2019); Bahreyn, (Maskati, 2017)	Kenya, (Waweru ve Prot, 2018)	
	İlişki Yok	Yunanistan, (Vazakidis, Stavropoulos ve Gala, 2013); Almanya, (Graf ve Stiglbauer, 2009);			Gana, Botsvana, (Kwame ve Mensah, 2017); Güney Afrika, (Scholtz ve Smit, 2015); Gana, (Mensah, 2011); Tunus, (Kolsi, 2012); Mısır, (Samaha ve Dahawy, 2011); Uganda, (Sejjaaka, 2006); Zambiya, (Kabwe, Mwanaumo, ve Chalu, 2021)

Tablo A. 2 Literatür İncelemesi Diğer Ülke Sonuçlarının Özet Değerlendirme Tablosu

Kıta	Sonuçlar	Kârlılık	Kaldıraç	Likidite	Büyüklik
49 Makale 78 Ülke Genel Sonuçlar	İncelemelerin Beklenen Hipotezleri Kabul Etme Yüzdelik Oranı	44%	57%	33%	67%
	İncelemelere Konu Edilme Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	43	37	12	48
	Uyumlu ve Pozitif İlişki Bulunan Araştırma Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	19	21	4	32
	Olumsuz ya da Negatif İlişki Bulunan Araştırma Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	24	16	8	16
Afrika 16 Makale 18 Ülke	İncelemelerin Beklenen Hipotezleri Kabul Etme Yüzdelik Oranı	29%	40%	14%	47%
	İncelemelere Konu Edilme Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	14	10	7	15
	Uyumlu ve Pozitif İlişki Bulunan Araştırma Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	4	4	1	7
	Olumsuz ya da Negatif İlişki Bulunan Araştırma Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	10	6	6	8
Avrupa 15 Makale 15 Ülke	İncelemelerin Beklenen Hipotezleri Kabul Etme Yüzdelik Oranı	42%	67%	-	80%
	İncelemelere Konu Edilme Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	12	9	-	15
	Uyumlu ve Pozitif İlişki Bulunan Araştırma Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	5	6	-	12
	Olumsuz ya da Negatif İlişki Bulunan Araştırma Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	7	3	-	3
Amerika 6 Makale 33 Ülke	İncelemelerin Beklenen Hipotezleri Kabul Etme Yüzdelik Oranı	50%	50%	-	50%
	İncelemelere Konu Edilme Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	4	6	-	6
	Uyumlu ve Pozitif İlişki Bulunan Araştırma Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	2	3	-	3
	Olumsuz ya da Negatif İlişki Bulunan Araştırma Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	2	3	-	3
Asya 12 Makale 12 Ülke	İncelemelerin Beklenen Hipotezleri Kabul Etme Yüzdelik Oranı	55%	66%	60%	83%
	İncelemelere Konu Edilme Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	11	12	5	12
	Uyumlu ve Pozitif İlişki Bulunan Araştırma Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	6	8	3	10
	Olumsuz ya da Negatif İlişki Bulunan Araştırma Sayısı (Ülke Bazlı Araştırma)	5	4	2	2

Tablo A. 3 Afrika Kıtası Literatür İncelemesi Tablosu

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma/Örneklem/Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
1	Mohammad Issam Jizi Aly Salama Robert Dixon Rebecca Stratling Journal of Business Ethics Corporate Governance and Corporate Social Responsibility Disclosure: Evidence from the US Banking Sector	2021	Bu çalışma, Zambiya'da borsaya kayıtlı şirketler arasında kurumsal yönetim göstergeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS) uyumu arasındaki ilişkiyi analiz etmeyi amaçlamaktadır. 15 muhasebe standardı çalışmaya dahil edilmiştir (IAS1, IAS2, IAS7, IAS8, IAS10, IAS16, IAS17, IAS19, IAS21, IAS24, IAS33, IAS37, IAS38, IAS40 ve IFRS5). Zambiya'da borsaya kayıtlı 20 şirket incelenmiştir. 2012-2018 dönemi incelenmiştir.	Afrika	Zambiya	Sonuçlar, UFRS açıklamalarına uyum düzeyinin ikili yöntem ve PC yöntemi için sırasıyla 0,65 ve 0,56 olduğunu göstermektedir. Bu sonuçlara göre, borsada işlem gören şirketler arasında IFRS ile uyum düşüktür. Liste boyutu: Pozitif İlişkili Kurul muhasebesi ve denetim deneyimi: Pozitif İlişkili Yönetim kurulu bağımsızlığı: Pozitif İlişkili Yönetim kurulu çeşitliliği: Pozitif İlişkili Denetim komitesi bağımsızlığı: Negatif ilişkili Firma büyüklüğü: İlişki Yok Firma kârlılığı: Negatif İlişkisi Kurumsal hissedarlık: İlişki Yok Yabancı hissedarlık: İlişki Yok
2	Yosra Mnif, Hela Borgi Corporate Governance The Association Between Corporate Governance Mechanisms and Compliance with IFRS Mandatory Disclosure Requirements: Evidence from 12 African Countries	2020	Bu çalışmanın amacı, IFRS'yi benimsemeyi zorunlu kılan 12 Afrika ülkesinde kurumsal yönetim ile IFRS zorunlu açıklama gerekliliklerine uyum arasındaki ilişkiyi incelemektir. 12 Afrika ülkesinden 202 şirket incelenmiştir. 2012-2016 yılları incelenmiştir.	Afrika	Botswana Ghana Kenya Malawi Mauritius Namibia Swaziland South Africa Tanzania Uganda Zambia Zimbabwe	Bulgular, kurumsal yönetimin Afrika bağlamında IFRS'ye uyumu artırmada önemli bir rol oynadığını ortaya koymaktadır. Sonuçlar, yönetim kurulu bağımsızlığının, yönetim kurulu ve denetim kurulu bağımsızlığının ve yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından düzenlenen toplantı sayısının IFRS zorunlu açıklamaları ile olumlu bir şekilde ilişkili olduğunu göstermektedir. (Coefficient (t-statistic) Model 1) Yönetim Kurulu Bağımsızlığı (BI): Pozitif İlişki Denetim Komitesi Büyüklüğü (ACS): İlişki Yok Denetim Komitesi Bağımsızlığı (ACI): Pozitif İlişkili Denetim Komitesi Uzmanları Tarafından Düzenlenen Toplantı Sayısı (AC_AFE AC_AFIE ACM AC): Pozitif İlişkili Şirket Büyüklüğü: Pozitif İlişkili Kaldıraç: İlişki Yok

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma/Örneklem/Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
						Denetçi Büyüklüğü (BİG F): İlişki Yok Kârlılık: İlişki Yok Demokrasi Puan (DEMOC): Pozitif İlişkili
3	Nelson M. Waweru Managerial Auditing Journal Emerald Publishing Limited Determinants of Quality Corporate Governance in Sub Saharan Africa: A Comparative Study	2018	Çalışmada, kurumsal yönetime (CG) uyumluluk olup olmadığını incelemektedir. Nairobi Borsasında ve Darüsselam Borsasında listelenen 48 firma incelenmiştir. 2005-2014 yılları incelenmiştir.	Afrika	Kenya Tanzanya	Firma büyüklüğü: Negatif İlişki Kaldıraç: Pozitif İlişkili Denetim kalitesi: Anlamli İlişki Yöneticilerin sahipliği: Pozitif İlişkili Kurul cinsiyet farklılığı: Pozitif İlişkili Kurul bağımsızlığı: Pozitif İlişkili Yönetim kurulu toplantıları: İlişki Yok Tahta boyutu: İlişki Yok Mülkiyet yoğunluğu: İlişki Yok
4	Imane Assili Research Journal of Finance and Accounting Determinants Of The Extent Of Voluntary Disclosure In The Annual Reports Of The Moroccan Banks	2017	Çalışmada, banka şirketlerinin isteğe bağlı olarak ifşa seviyelerinin belirleyicilerini araştırmaktır. Özellikle, iç ve dış yönetim mekanizmaları ile isteğe bağlı açıklamanın kapsamı arasındaki ilişkileri incelenmiştir. Kazablanka Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören 6 banka incelenmiştir. 2005-2015 yılları incelenmiştir.	Afrika	Fas	Yabancı mülkiyet: Önemli Etki Büyüklük: Pozitif İlişki CEO ikili yönetim: Önemli İlişki (Ajans teorisi aksine) Yönetim kurulu büyüklüğü: İlişki Yok Yönetim kurulu bağımsızlığı: İlişki Yok Blok mülkiyeti: İlişki Yok Devlet mülkiyeti: İlişki Yok
5	Ben Kwame Agyei-Mensah, The International Journal of Business in Society, The Relationship Between Corporate Governance, Corruption And Forward-Looking Information Disclosure: A Comparative Study "	2017	Çalışmada, Afrika ülkesinde (Botswana ve Gana) listelenen firmalarda kurumsal yönetim, yolsuzluk ve ileriye dönük bilgilerin açıklanması arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlamaktadır. Listelenen firmanın BSE (28) ve GSE (30) TOPLAM 58 firma incelenmiştir. 2011-2013 yılları incelenmiştir.	Afrika	Gana Bostvana	Bulgular, en az yozlaşmış olan Botswana'daki firmaların, Sahra altı Afrika'daki en yozlaşmış ülkelerden biri olan Gana'daki firmalardan daha ileriye dönük bilgi ifşa ettiğini gösteriyor. Bu, bir ülkenin şeffaflık seviyesi ile o ülkedeki listelenen firmaların şeffaflık seviyesi arasındaki ilişkiyi doğrular. Gana / Bostvana Firma büyüklüğü: Reddedildi / Reddedildi Mülkiyet yoğunluğu: Reddedildi / Kabul Edildi Kurul bağımsızlığı: Reddedildi / Reddedildi Kurumsal mülkiyet: Reddedildi / Reddedildi Tahta boyutu: Reddedildi / Reddedildi

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma/Örneklem/Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
						Denetçi büyüklüğü: Reddedildi / Reddedildi Kaldıraç: Reddedildi / Reddedildi Kârlılık: Reddedildi / Reddedildi Likidite: Reddedildi / Reddedildi
6	Ven Tauringana Lyton W Chithambo Journal of Accounting in Emerging Economies Determinants of risk disclosure compliance in Malawi: A Mixed- Method Approach	2016	Çalışmanın temel amacı, IFRS 7 kapsamında risk açıklama gerekliliklerine uyumunu araştırmaktır. Rapor özellikle risk ifşası uyumluluğunun kapsamını ve belirleyicilerini UFRS 7 ile incelemektedir. Malawian Borsasında (MSE) listelenen 13 şirket incelenmiştir. 2007-2009 dönemi incelenmiştir.	Afrika	Malavi	Sonuçlar, üç yıl boyunca UFRS 7'ye uyum kapsamının ortalama olarak %40 olduğunu ve bunun çok düşük olduğunu göstermektedir Yönetim Kurulu Bağımsız Direktörler Oranı: Pozitif İlişkili Finansman Oranı: Pozitif İlişkili Büyükük: Pozitif İlişkili Kârlılık: Negatif İlişkili
7	Henriëtte Scholtz, A. Smit ResearchGateDOI: 10.1080/10291954.2015.999471 Factors Influencing Corporate Governance Disclosure Of Companies Listed On The Alternative Exchange (AltX) In South Africa	2015	Çalışmada, kurumsal yönetim tavsiyelerine uyum düzeyini etkileyen çeşitli faktörleri incelemektedir. Güney Afrika'daki Alternatif Borsa'da (AltX), 47 firma incelenmiştir. 2009-2011 yılları incelenmiştir.	Afrika	Güney Afrika	Bulgular, Güney Afrika'da, yüksek düzeyde kurumsal şeffaflık bulunmuştur. Yönetim kurulunda icracı olmayan yönetici oranı: İlişki Yok CEO ikili yönetim: Pozitif İlişki Büyükük İlişkili Yok Büyüme: İlişki Yok Kârlılık: Negatif İlişkili Kaldıraç Pozitif İlişki Mülkiyet Yapısı: İlişki Yok Denetim Firması: Anlamlı İlişkili
8	Abdallah Al-Mahdy Hawashe International Journal Of Accounting And Financial Reporting Commercial Banks' Attributes And Annual Voluntary Disclosure: The Case Of Libya	2015	Çalışmada, banka göstergeleri ile isteğe bağlı açıklama arasındaki ilişkiyi test etmektedir. Bankalar, 9 banka incelenmiştir. 2006-2011 yılları incelenmiştir.	Afrika	Libya	İsteğe bağlı açıklamanın kapsamının ortalama değerinin, göreceli olarak düşük (%38) dir. Sonuç, listelenmemiş ve listelenmemiş ticari bankaların isteğe bağlı bilgilerini açıklamadığını gösterir. Yaşı: Pozitif İlişkili Büyüküküğü: Önemli Pozitif İlişki Kârlılık: Negatif ilişkili Likidite: Negatif ilişkili Devlet mülkiyeti: Pozitif İlişkili Yabancı mülkiyet: Pozitif İlişkili Listeleme durumu: Pozitif İlişkili

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma/Örneklem/Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
9	Mohd. Akbar Ali Khan Habtamu Berhanu Abera Sumedha Journal Of Management The Determinants And Characteristics Of Voluntary Disclosure By Ethiopian Banks	2015	Çalışmada, bankalar tarafından yapılan isteğe bağlı açıklamaların belirleyicileri ve göstergeleri arasındaki ilişkinin kapsamını incelemektedir. 9 banka incelenmiştir. 2007-08- 2011-12 incelenmiştir.	Afrika	Etiyopya	Sonuç olarak, çalışma, 0.36'nın, isteğe bağlı bir açıklama olarak, 2007-08 ila 2011-12 dönemi için örnek bankaların ortalama endeksinin ortalama endeksi olduğunu bulmuştur. Bu sonuç diğer sonuçlara göre en düşük ve bunun en olası nedeni, denetçi ve bankaların düzenleyicisi tarafından belirlenen disiplinlerin bulunmaması ya da kurumların isteğe bağlı bilgileri ifşa etmeye zorlayacak güçlü muhasebe meslek örgütlerinin bulunmamasıdır. Büyükklük: Pozitif İlişkili Borç/Kaldıraç: Negatif İlişkili Tahta boyutu: Pozitif İlişkili Kurul yapısı: Negatif İlişkili Kârlılık: Negatif İlişkili
10	Shehu Usman Hassan ve Ahmad Bello International Journal Of Accounting, Banking And Management Firm Characteristics And Financial Reporting Quality Of Listed Manufacturing Firms In Nigeria	2013	Çalışmada, firmaların göstergelerini, yapı, izleme ve performans unsurları perspektifinden ve Nijerya'da listelenen imalatçı firmaların değiştirilmiş Dechow ve Dechev (2002) modeli ile ölçülen finansal raporlama kalitesi açısından incelemektedir. 24 firmadan bir tanesi analiz aracı olarak çoklu regresyon kullanılarak çalışmanın örneklemini yapmıştır. Nijerya Borsası'ndaki 24 firma incelenmiştir. 2010 yılı incelenmiştir.	Afrika	Nijerya	Büyükklük: Önemli İlişki Kaldıraç: Önemli İlişki Yönetim kurulu yapısı: Pozitif İlişki Ortaklık: Önemli İlişki Kârlılık Pozitif İlişki Likidite: Negatif İlişki Firma Büyümesi: Pozitif İlişkili
11	Mohamed Chakib Kolsi The IUP Journal of Accounting Research ve Audit Practices The Determinants of Corporate Voluntary Disclosure: Evidence from the Tunisian Capital Market	2012	Çalışmada, isteğe bağlı bilgilendirme politikasının bazı belirleyicilerini incelenmiştir Tunus Borsasından (BVMT), 52 şirket incelenmiştir. 2009-2010 dönemi incelenmiştir.	Afrika	Tunus	Mülkiyet Yapısı: İlişki Yok Büyükklük: İlişki Yok Kaldıraç: Pozitif İlişkili 4 Büyük denetim firması: Pozitif İlişkili Sektör: Pozitif İlişkili Kârlılık: Pozitif İlişkili
12	Khaled Samaha, Khaled Dahawy Int. J. Accounting, Auditing and	2011	Çalışmada, isteğe bağlı kurumsal açıklamanın düzeyini ve belirleyicilerini	Afrika	Mısır	İsteğe bağlı açıklamanın, büyük bir değişim aralığında yalnızca %13,43'te düşük olduğunu

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma/Örneklem/Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
	Performance Evaluatio An empirical analysis of corporate governance structures and voluntary corporate disclosure in volatile capital markets: The Egyptian experience		(bir diğer ifadeyle, mülkiyet yapısı, yönetim kurulu kompozisyonu ve denetim komitesinin varlığı) incelenmiştir. Mısır Menkul Kıymetler Piyasasında listelenen,100 şirket incelenmiştir. 2006 yılı incelenmiştir.			göstermektedir. Çok değişkenli sonuçlar, denetim komitesinin varlığını isteğe bağlı açıklamayı etkileyen en önemli değişken olarak göstermektedir. Ayrıca, bağımsız icracı olmayan yönetici oranının daha yüksek olduğu şirketler daha fazla isteğe bağlı açıklamaya sahiptir. Sonuçlar, diğer iki mülkiyet unsurunun yönetsel ve devlet isteğe bağlı açıklamalarla ilgili olmadığını göstermektedir. Son olarak, analiz Kârlılık: Önemli İlişki Kaldıraç: İlişki Yok Likidite: İlişki Yok Büyüklük: İlişki Yok Denetçi türü: İlişki Yok Endüstri türü: İlişki Yok Hissedarların sayısı: İlişki Yok
13	Ben K. Agyel-Mensah SSRN Electronic Journal The Impact of Adopting International Accounting Standards 1 (IAS 1) in Ghana: The Extent of Disclosures, and Their Relationship to Corporate Characteristics	2011	Çalışma, UMS 1'e uyan firmaların açıklama kapsamını araştırmaktadır. İncelenen kilit ilişkiler, açıklama kapsamı ile şirket büyüklüğü, kârlılık, likidite, kaldıraç ve denetçi büyüklüğü arasındadır Gana Menkul Kıymetler Borsasında listelene, 35 şirket incelenmiştir. -----	Afrika	Gana	Bilgilendirme seviyesinin sonuçları, ortalama%60,9 olup, Gana Menkul Kıymetler Borsasında listelenen firmaların çoğunun ezici bir şekilde UMS 1 açıklama gerekliliklerine uymadığını göstermektedir. Likidite: Pozitif İlişki Büyüklük: İlişki Yok Kârlılık: İlişki Yok Kaldıraç: İlişki Yok Denetçi Büyüklüğü: İlişki Yok
14	Samuel K Sejjaaka Article (PDF Available) in Research in Accounting in Emerging Economies 7:119-143 Corporate Mandatory Disclosure by Financial Institutions in Uganda	2006	Çalışmada, kurumsal zorunluluk açıklamaları üzerine yapılan bir çalışmanın sonuçlarını bildirilmektedir. Bankaları ve sigorta şirketlerini içerecek şekilde tanımlanan finansal sektörde kurumsal zorunlu ifşası incelenmiştir. 35 adet, banka ve sigorta şirketine inceleme yapılmıştır. 2001 yılı incelenmiştir.	Afrika	Uganda	Sektördeki genel açıklama düzeyinin, denetçi türüne bakılmaksızın son derece zayıf olduğu tespit edilmiştir ve bu, zayıf bir düzenleyici ortamla ilgili olabilir. Büyüklük: İlişki Yok Kaldıraç: İlişki Yok Kârlılık: ilişki yok Likidite: İlişki Yok Denetçi Türü: Önemli ilişki

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma/Örneklem/Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
						Firma yaşı: Önemli İlişki MNC: İlişki Yok
15	Stephen Owusu Anah The International Journal Of Accountin Zimbabwe, Mandatory Disclosure, Financial Reporting, Annual Report, Corporate Attributes, Disclosure Index	1998	Çalışmada, zorunlu olarak ifşa edilmesi ve bildirilmesi konusundaki sekiz kurumsal özelliğin etki derecesinin ampirik olarak araştırılmasının sonuçları bildirilmektedir. Zimbabwe'de listelenen 49 şirket incelenmiştir. 1994 yılı incelenmiştir.	Afrika	Zimbabve	Büyükük: Önemli İlişki Mülkiyet: Önemli İlişki Şirket Yaşı Pozitif İlişki MNC üyeliği: Pozitif İlişki Kârlılık: Pozitif İlişki Denetim kalitesi: İlişki Yok Sektörel: İlişki Yok Likidite: İlişki Yok
16	Daniel Linus Naila International Journal of Economics and Financial The Effect of Environmental Regulations on Financial Performance in Tanzania: A Survey of Manufacturing Companies Quoted on the Dar Es Salaam Stock Exchange	2013	Çalışmada, çevre uyumluluğunun Tanzania'daki listelenen üretim şirketleri için finansal performans üzerindeki etkilerini araştırılmaktadır. DSE'de listelenen 5 firma incelenmiştir. Toplanan veriler, 2006 yılında yürürlüğe giren 2004 tarihli Çevre Yönetim Yasası'nın (EMA 2004) kurulmasından önceki ve sonraki iki dönemi kapsamaktadır.	Afrika	Tanzanya	Bu çalışma, çevresel uyumluluğun, Tanzania'daki listelenen üretici firmaların finansal performansı üzerinde önemli bir etkisi olmadığı sonucuna varmıştır. Kârlılık: İlişki Yok Firma Yaşı: Pozitif İlişki ISO: İlişki Yok ENVIC (Kirlilik kontrol teknolojisi için sermaye harcaması): İlişki Yok

Tablo A. 4 Avrupa Kıtası Literatür İncelemesi Tablosu

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
1	Vera Lucia M. Cunha, Marcel D Mendes Athens Journal of Business ve Economics Financial Determinants of Corporate Governance Disclosure: Portuguese Evidence	2016	Çalışmada, Kurumsal yönetim açıklama seviyesinin (CGD) finansal belirleyicilerini analiz edilmektedir. Euronext Lizbon endeksinde listelenen büyük bir Portekizli firma örneğinde, 263 gözlem incelenmiştir 2005 ve 2011 yılları incelenmiştir.	Avrupa	Portekiz	Firma Büyüklüğü: Önemli İlişki Büyüme Oranları: Önemli İlişki Kârlılık: Pozitif İlişkili Kaldıraç: Negatif İlişkili
2	Ruxandra-Adriana Mateescu Accounting and Management	2015	Çalışmada, kurumsal yönetiminin isteğe bağlı ve isteğe bağlı	Avrupa	Estonya Polonya	Ortalama olarak ulusal kurumsal yönetim kurallarının ilkelerinin ve

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
	Information Systems Corporate Governance Disclosure Practices And Their Determinant Factors In European Emerging Countries		olmayan açıklama uygulamalarını incelenmiştir. Bükreş Menkul Kıymetler Borsası'nın 17 firma Varşova Menkul Kıymetler Borsası'nın 14 firma Tallinn Borsası Ana Listesinde 13 firma, Budapeşte Menkul Kıymetler Borsası Hisse Senedi Piyasası 7. firma toplam 51 şirketten oluşmaktadır. 2012 yılı incelenmiştir		Macaristan Romanya	tavsiyelerinin%85'ine uyduğu sonucuna varmış, ortaya çıkmakta olan dört ülke için%85,8'lik uyumluluk puanı bulunmuştur. Estonya ve Polonyalı şirketler, ulusal kurumsal yönetim önerilerinin çoğunu uygulayan şirketlerdir; Macar ve Romen şirketleri ise kurumsal yönetim ilkelerine uymak ve yönetim mekanizmalarıyla ilgili paydaşlarına bilgi vermek konusunda isteksizdir. Kârlılık: ilişkili Büyükük: İlişkili Denetçi Türü: İlişkili
3	(i) Pontus Niléhn Alexander Thoresson Master Thesis Uppsala University 2014 Determinants of Voluntary Disclosure in Swedish Corporate Annual Reports	(i) 2014	(i) Çalışma, üç varsayımsal değişkenin kurumsal stratejik bilginin, bir diğer ifadeyle isteğe bağlı bilgilerin, kurumsal yıllık raporlarda, etki alanını etkileyip etkilemediğini incelemektedir. İsveç'te listelenen 70 şirket incelenmiştir. 2012 yılı incelenmiştir.	(i) Avrupa	(i) İsveç	(I)Firma Büyüklüğü: Önemli İlişki Kârlılık: İlişki Yok Mülkiyet Yapısı: İlişki Yok
	T. E. Cooke Journal of International Financial Management and Accounting Voluntary Corporate Disclosure by Swedish Companies	1989	Çalışmada, borsaya kote olmayan ve borsada işlem gören İsveç şirketlerinin yıllık kurumsal raporlarında isteğe bağlı açıklamanın kapsamı incelenmiştir.	Avrupa	İsveç	Büyükük: Pozitif İlişkili Uluslararasılık: Pozitif İlişki Sektör türü: Pozitif İlişkili Kaldıraç: İlişki Yok İştirak Sayısı: İlişki Yok Aile ortaklık ilişkisi: İlişki Yok

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
4	Zeljana Aljinovic Barac, Marina Granic, Tina Vuko International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering The Determinants of Voluntary Disclosure in Croatia	2014	Çalışmada, isteğe bağlı açıklama uygulamasının düzeyini ve kapsamını araştırılmıştır. Rastgele seçilen 130 Hırvat orta ve büyük şirket incelenmiştir. 2012 yılı incelenmiştir.	Avrupa	Hırvatistan	Şirketlerin isteğe bağlı olarak ek bilgileri çok nadiren ifşa ettiğini göstermektedir. Analiz edilen şirketlerin üçte ikisi “ortalamanın altında” olarak sınıflandırılmıştır. Büyüklük: Pozitif İlişkili Listeleme Durumu: Pozitif İlişkili Kârlılık: İlişki Yok Mülkiyet Yapısı: İlişki Yok Endüstri Türü: Pozitif İlişkili
5	LuisRodríguez DomínguezLigia CarolinaNoguera Gámez CRevista de Contabilidad Corporate reporting on risks: Evidence from Spanish Companiesinformación Corporativa De Riesgos: Pruebas De Empresas Españolas	2014	Çalışmada, En büyük İspanyol şirketleri tarafından açıklanan ana riskleri incelemekte ve bu açıklamanın altında yatan faktörleri, özellikle de kurumsal yönetime bağlı riskleri incelemektedir. Madrid Menkul Kıymetler Borsası'nda listelenen İspanyol şirketlerinden 99 yıllık gözlemleri içeren sigorta ve finans şirketleri hariç olmak üzere tüm şirketler incelenmiştir 2007, 2008 ve 2009 yılları incelenmiştir.	Avrupa	İspanya	Bulgular, çoğu şirketin zorunlu risklerini genel ve belirsiz bir şekilde bildirdiği ve daha az miktarda, yeterli miktarda nicel bilgi sağlamadan daha spesifik veriler sağladığı sonucuna varılmıştır. Yönetim Kurulu Büyüklüğü: Negatif İlişki Yönetim kurulu üyelerinin hisse Sahipliği: İlişki Yok Yönetim kurulu toplantılarının sayısı: İlişki Yok Büyüklük: Negatif İlişki Kârlılık: İlişki Yok Kaldıraç ilişkisi yok Endüstri türü: İlişki Yok
6	Vazakidis Athanasiosa, Stavropoulos Antoniosa, Galani Despinaa 6th International Conference on Information and Communication Technologies in Agriculture, Food and Environment (HAICTA 2013) Company Characteristics and Human Resource Disclosure in Greece	2013	Çalışmada, Yunan şirketlerinin, insan kaynakları hakkındaki bilgileri yıllık raporlarında ne derece açıkladıklarını araştırmakta ve bir takım firma göstergelerinin kurumsal sosyal sorumluluğun potansiyel belirleyicileri olup olmadığını incelenmektedir. ICAP listesinden, 38 şirket incelenmiştir. 2009 yılı incelenmiştir.	Avrupa	Yunanistan	Sonuçlar, insan kaynakları puanları yüksek olan şirketlerin listelenen şirketler ve kurumsal sosyal raporlar hazırlamak için GRI kurallarını kullanan şirketler olduğunu doğrulamaktadır. Büyüklük: İlişki Yok Endüstri türü: İlişki Yok Kârlılık: İlişki Yok Gri: Önemli İlişki Listeleme durumu: Önemli İlişki

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
7	Tatiana Popova ¹ , Georgios Georgakopoulos, Ioannis Sotiropoulos ve Konstantinos Z. Vasileiou International Business Research Mandatory Disclosure and Its Impact on the Company Value	2013	Çalışmada, TSE 350 Endeks, Londra Menkul Kıymetler Borsası'nda, 20 şirket incelenmiştir. 2006-2010 yılı incelenmiştir.	Avrupa	İngiltere ²	Örneklem şirketlerinin, zorunlu kurallara yüksek uyum gösteren, %91,51 oranında gerekli olan bilgileri açıkladığını ortaya koydu. Bu da İngiltere'deki listelenen şirketlerin UFRS'lerin açıklamalarına büyük önem verdiği, IASB'nin şirketlerin yıllık raporlarında yeterli bilginin ifşa edilmemesinin sonuçlarının farkında olmalarına yardımcı olduğu anlamına gelmektedir. Kaldıraç: Önemli İlişki Firma Yaşı: Önemli İlişki Kârlılık: İlişki Yok Büyüklük: İlişki Yok Liste Durumu: İlişki Yok
8	Inès Kateb International Journal of Business and Management An Analysis of the Determinants of Voluntary Structural Capital Disclosure by Listed French Companies	2012	Çalışmada, isteğe bağlı yapısal sermaye açıklamasının göstergelerini analiz edilmektedir. SBF'ye 120 ait olan Fransız şirket incelenmiştir. 2006 yılı incelenmiştir.	Avrupa	Fransa	Negatif binom regresyonu; Mülkiyet yapısını: Önemli İlişkili Büyüklüğü: Önemli İlişkili Borç Oranını: Önemli İlişkili Çok değişkenli analiz; Kârlılık: İlişki Yok Firma yaşı: İlişki Yok İlan durumu: İlişki Yok Paydaş baskısı: İlişki Yok Endüstri türü: İlişki Yok Özel maliyet: İlişki Yok
9	Marco Allegrini Giulio Greco Journal Of Management And Governance Corporate Boards, Audit Committees And Voluntary disclosure: Evidence From Italian Listed Companies	2011	Çalışmada, mülkiyet ve yüksek içeriden pay sahiplerinin yönetim kurulunda temsil ettiği bir ajans ortamında yönetim ve açıklama arasındaki etkileşim incelenmiştir. İtalyan Menkul Kıymetler Borsası'nda, 177 şirket incelenmiştir. 2007 yılı incelenmiştir.	Avrupa	İtalya	Sonuçlar, yönetim ve açıklama arasında tamamlayıcı bir ilişki olduğunu göstermektedir. Büyüklük: Pozitif İlişki Kârlılık: İlişki Yok Kaldıraç: İlişki Yok Listeleme durumu: İlişki Yok Mülkiyet dağılımı: İlişki Yok CEO ikili yönetim: İlişki Yok Yönetim kurul yapısı: İlişki Yok Lider -bağımsız yönetmen: İlişki Yok Yönetim Kurul Komiteleri: İlişki Yok

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
						Yönetim kurulu boyutu: Pozitif İlişki Yönetim kurulu toplantısı: Pozitif İlişki ACMEET Denetim komitesi faaliyeti: İlişki Yok
10	Andrea Graf, Markus Stiglbauer Corporate Board: Role, Duties ve Composition Board Size And Firm Operating Performance: Evidence From Germany	2009	Çalışmada, şirket kurullarının optimum büyüklüğünün belirlenmesi şirketler için önemli bir görevdir. Ajans teorisi, çok büyük veya çok küçük panoların firma işletme performansı üzerinde olumsuz etkilere neden olduğunu ileri sürer. Frankfurt Menkul Kıymetler Borsası listelenen 113 şirket incelenmiştir. 2007 yılı incelenmiştir.	Avrupa	Almanya	Bulgularımız hem varlıkların getirisinde hem de özkaynak getirisinde önemli derecede olumsuz bir Yönetim Kurulu büyüklüğünün etkisinin olduğuna dair kanıtlar sunmaktadır. Sonuçlar, Alman iki aşamalı kurul yapısı içinde işlevsel olmayan davranış normlarının varsayılması ile tutarlıdır. Boyut: İlişki Yok (Varlık Getirisi ve Özkaynak Getirisi) Blok: İlişki Yok (Varlık Getirisi ve Özkaynak Getirisi) Halka Açıklık: İlişki Yok (Varlık Getirisi ve Özkaynak Getirisi) Kapanma: İlişki Yok (Varlık Getirisi ve Özkaynak Getirisi) Büyüme: İlişki Yok (Varlık Getirisi ve Özkaynak Getirisi) Kaldıraç: Varlık Getirisi Negatif İlişkili ROE olumlu etki tespit edilmiştir. Araştırma ve Geliştirme (RD):İlişki Yok Tahta Boyutu:Negatif İlişkili Sanayi: İlişki Yok
11	Nikolaos S. Zourarakis Yayın web: pdfs.semanticscholar.org Voluntary disclosure: Evidence from UK	2007	Çalışmada, İngiliz firmalarının Entelektüel Sermayesinin (IC) isteğe bağlı olarak ifşa edilmesini araştırmıştır. Londra Menkul Kıymetler Borsası FTSE-100 listelenen, 97 şirket incelenmiştir. 2007 yılı incelenmiştir.	Avrupa	İngiltere	İngiliz şirketler, yıllık raporlarında IC maddeleriyle ilgili ortalama 123 maddeyi dahil etmişlerdir; 37 tanesi iç sermayeye, 30 tanesi dış sermayeye, 56 tanesi ise insan sermayesine aittir. Bu, bildirilen IC maddelerinin%52'sinin dış sermaye, %27'sinin iç sermayeye ve%21'inin insan sermayesine bağlı olduğu tespit edilmiştir.

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
						Yönetim Kurulu Kompozisyonu: Önemsiz İlişki Mülkiyet yapısı: Önemsiz İlişki Yönetim Mülkiyeti: Pozitif İlişki Büyükölç: Pozitif ilişki Endüstri: Önemsiz İlişki Kârlılık: Önemsiz İlişki Kaldıraç Oranı: Pozitif ilişkili
12	Bernard Raffournier European Accounting Review The Determinants of Voluntary Financial Disclosure By Swiss Listed Companies	2006	Çalışmada, İsviçre'de listelenen şirketlerin yıllık raporlarındaki açıklama derecesini, ajans ve siyasi maliyetleri temsil eden olası belirleyicilerle ilişkilendirmiştir. Sanayi ve ticaret firmasının 161 şirket incelenmiştir. 1991 yılları incelenmiştir.	Avrupa	İsviçre	Firma büyüklüğü: Pozitif İlişkili Uluslararasılık: Pozitif İlişki Kaldıraç: İlişki Yok Kârlılık: İlişki Yok Ortaklık yapısı: İlişki Yok Denetçi büyüklüğü: İlişki Yok Duran varlık yüzdesi: İlişki Yok Endüstri türü: İlişki Yok

Tablo A. 5 Amerika Kıtası Literatür İncelemesi Tablosu

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
1	Juan Camilo Cardona Montoya Contaduría y Administración The Impact of IFRS on Financial Report Quality in Latin America and the Caribbean	2018	Bu araştırma, finansal raporlardaki kalitenin (muhasabe kalitesi için ölçü ifadesi) Latin Amerika ve Karayipler sermaye piyasalarında bulunan ve listelenen şirketler için IFRS'nin uygulanmasından sonra iyileşip iyileşmediğini kanıtlamayı amaçlamaktadır. 854'ü Latin Amerika'dan, 71 Karayipler'den olmak üzere 925 şirket incelenmiştir. 2006-2014 dönemlerinde yerel GAAP'lerinden IFRS'ye muhasabe çerçevesi.	Amerika	15 Latin Amerika ülkesi ve 10 Karayip ülkesi (Barbados, Bermuda, Bolivia, Brazil, Bahamas, Chile, Colombia)	CFO: Negatif İlişki Büyükölç (SIZE): Önemli İlişki Yok Büyüme (GROWTH): Pozitif İlişki Kaldıraç (LEV): Pozitif İlişki Varlık Yönetimini (TURN): Pozitif İlişki 4Büyük Denetim Şirketi (AUD): Pozitif İlişki Şirketlerin İşlem Gördüğü Borsa Sayısı (NUMEX): Pozitif İlişki Latin Amerika ve Karayip Hisse Senetlerinin Listesi (XLIST): Önemli İlişki Yok

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
					Costa Rica Dominica Ecuador Granada Guatemala Guyana Jamaica San Cristobal Caiman Islands Mexico Panama Peru Paraguay El Salvador Trinidad and Tobago Uruguay- Venezuela)	Zarar (LOSS): Pozitif İlişki
2	Mohammad Issam Jizi Email authorAly SalamaRobert DixonRebecca Stratling Journal of Business Ethics Corporate Governance and Corporate Social Responsibility Disclosure: Evidence from the US Banking Sector	2014	Çalışmada, özellikle yönetim kurulu rolüne atıfta bulunarak, kurumsal yönetimin, ABD'nin en yüksek ipotek krizi sonrası ABD'de bankaların yıllık raporlarında yer alan kurumsal sosyal sorumluluk (KSS)'nin açıklanma kalitesi üzerindeki etkisini inceleyerek literatürdeki boşluğu doldurmak amaçlanmıştır. ABD büyük ticari bankaları, 2009 için 98, 2010 için 97, 2011 için 96 incelenmiştir. 2009-2011 yılları incelenmiştir.	Amerika	ABD	Kârlılık: Pozitif İlişkili Büyüklük: Pozitif İlişkili Banka riski: Pozitif İlişki Yönetim kurul bağımsızlığı: Pozitif İlişkili Yönetim kurul büyüklüğü: Pozitif İlişkili Yönetim kurulu toplantıları: Pozitif İlişkili Denetim komitesi uzmanlığı: Pozitif İlişkili CEO ikili Yönetim İlişkisi: Pozitif İlişkili (beklenen etkinin tersine sonuç açıklaması) Kaldıraç: İlişki Yok Denetim komitesi büyüklüğü: İlişki Yok

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
3	Urbi Garay, Maximiliano González, Alexander Guzmán, Midwest Finance Association 2013 Annual Meeting Paper Emerging Markets Review Maria-Andrea Trujillo Internet-Based Corporate Disclosure and Market Value: Evidence from Latin America	2013	Çalışmada, internete dayalı bir kurumsal bilgilendirme endeksi ile firma değeri arasındaki ilişkiyi incelenmiştir. İnternet tabanlı bir kurumsal bilgilendirme endeksi (ICDI) oluşturulmuş, 473 firma incelenmiştir. 2006, 2008 ve 2010 yılları incelenmiştir.	Amerika	Arjantin, Brezilya, Kolombiya, Şili, Meksika Peru	Kaldıraç: Pozitif İlişki Büyükölük: Pozitif İlişki Temettü: Pozitif İlişki Risk(satış) Negatif İlişki Büyüme karesi: Negatif İlişki Büyüme fırsatları: Önemli İlişki
4	Fernando Dal-Ri Murciai, II; Ariovaldo Dos Santos BAR, Braz. Adm. Rev Discretionary-Based Disclosure: Evidence From The Brazilian Market	2012	Çalışmada, Brezilya şirketlerinin isteğe bağlı açıklama düzeyini açıklayan faktörleri belirlenmiştir. Bolsa de Valores de São Paulo'da (Brezilya Menkul Kıymetler, Emtialar ve Vadeli İşlem borsası- BOVESPA) listelenen en büyük 100 finansal şirket incelenmiştir. 2006, 2007 ve 2008 yılları incelenmiştir.	Amerika	Brezilya	(a) Kontrolün Sektörü ve Kökeni, test edilen her üç modelde de istatistiksel olarak önemlidir: ekonomik, sosyo-çevresel ve toplam; (b) 'Kârlılık' ekonomik modelde ve toplam modelde geçerlidir; (c) Tobin'in Q'u sosyo-çevresel model ve toplam açıklama modeliyle ilgilidir; (d) Kaldıraç ve Denetim Bürosu, yalnızca ekonomik açıklama modeliyle ilgilidir; (e) Büyükölük, Yönetişim, Stok Düzenleme, Büyüme fırsatları ve Kontrol konsantrasyonu, üç modelden hiçbirinde istatistiksel olarak anlamlı değildir.
5	Guadalupe del Carmen Briano Turrent, Lázaro Rodríguez Ariza. The International Journal of Digital Accounting Research Corporate Information Transparency on the Internet by Listed Companies in Spain (IBEX35) and Mexico (IPYC)	2012	Çalışmada, öncelikle, İnternet üzerinden bir şirket şeffaflığı endeksi yaratarak, listelenen şirketlerin Meksika ve İspanya'dan kurumsal şeffaflıklarını karşılaştırmalı olarak incelemek. İkincisi, çoklu regresyon analizi kullanarak bu endeksi etkileyen faktörleri tanımlamaktır. 35'i Meksika Fiyat ve Teklif Endeksi'ne (IPYC) ve 35'i İspanya IBEX 35 endeksine ait 70 şirketten oluşmaktadır. 2009 yılı incelenmiştir.	Amerika	Meksika. İspanya	Tanımlayıcı analiz, iki ülke arasındaki bilgi ifşa düzeyindeki önemli farklılıkları ortaya koymaktadır. Meksika'da listelenen şirketler%59'luk bir e-CTI elde ederken, İspanya'dakiler %80'i kaydettiler, İspanya'da kurumsal yönetim verilerinin açıklanmasına Meksika'dakinden daha fazla önem verilir. Kişi başına GSYİH, enflasyon ve mülkiyet yoğunluğu gibi firma düzeyinde

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
						değişkenler ve Yönetim Kurulu Başkanı (COB-CEO) olduğunu göstermektedir. Ancak, tahta büyüklüğü ve kompozisyonu, Kârlılık, kaldıraç ve firma büyüklüğü gibi diğer değişkenler bu analiz için önemli değildir.
6	Walid Ben-Amar- Ameur Boujenoui www.researchgate.net Factors Explaining Corporate Governance Disclosure Quality: Canadian Evidence	2006	Çalışmada, kurumsal yönetim (CG) kalitesi açıklanmaktadır. Toronto Menkul Kıymetler Borsası (TSX) ve 587 firma-yıl gözleminin son örneğini incelemiştir (2002'de 214, 2003'te 182 ve 2004'te 191) İncelenmiştir.	Amerika	Kanada	Mülkiyet yapısı: Negatif İlişkili Kurul yapısı: Pozitif İlişkili Yönetim kurulu Liderlik Yapısı: Negatif İlişkili Büyüklük Pozitif İlişkili Kaldıraç: İlişki Yok Büyüme fırsatları: İlişki Yok Kârlılık: İlişki Yok Yeni hisse sorunu: İlişki Yok US çapraz liste Pozitif İlişki

Tablo A. 6 Asya Kıtası Literatür İncelemesi Tablosu

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
1	Tomy Rizky Izzalquny, Bambang Subroto, Abdul Ghofar South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law 2019the Effect Of Leverage, Liquidity, And Profitability On Disclosure Of Financial Statements By Moderation Of Auditor Quality In Indonesian Manufacturing Companies	2019	Çalışmada, finansal tablo açıklamalarında kaldıraç, likidite ve Kârlılık arasında bir pozitif bir ilişki olduğunu göstermeyi amaçlanmış ve bu çalışmada denetçi kalitesinin olumlu ilişkiyi geliştirebileceği gösterilmek istenmiştir. Endonezya üretici firmalarla ilgili ikincil verileri kullanılmış, 149 şirket incelenmiştir. 2017 yılı İncelenmiştir.	Asya	Endonezya	Kaldıraç: Pozitif İlişkili Büyüklük: Negatif İlişkili Likidite: İlişki Yok Kârlılık: İlişki Yok Denetim firması kalitesi: İlişki Yok

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
2	Eco Suyono Journal of Economic ve Management Perspectives Firm Specific Attributes And Corporate Social Responsibility Disclosure In Manufacturing And Mining Companies: Evidence From Indonesia	2018	Çalışmada, kârlılık, kaldıraç ve likiditeden oluşan firmaya özgü göstergelerin kurumsal sosyal sorumluluk açıklamalarına etkisi ölçülmektedir. Endonezya Menkul Kıymetler Borsası'nda listelenen üretim ve madencilik şirketleri, 51 firma incelenmiştir. 2014-2016 yılları incelenmiştir.	Asya	Endonezya	Madencilik şirketlerinin, KSS açıklamaları %26'dır. Üretim şirketlerinin KSS açıklamaları %17,33'tür. Kârlılık: Destekleniyor Kaldıraç Desteklenmiyor Likidite: Desteklenmiyor
3	Maram Muneer Al Maskati Int. J. Economics and Accounting Corporate Governance And Voluntary Disclosure	2017	Çalışmada, kurumsal yönetim ile isteğe bağlı açıklama arasındaki ilişkiyi incelenmiştir. Bahreyn Bourse'da, 41 Firma incelenmiştir. 2013 yılı incelenmiştir.	Asya	Bahreyn	Çalışma yönetim seviyesinin%47,1 olduğunu tespit etti. İsteğe bağlı açıklama yüzdesi, Bahreyn Borsa'sında%51,1 olarak bulundu. Şirket büyüklüğü Negatif İlişkili Kaldıraç Pozitif İlişkili Şirket yaşı Negatif İlişkili Dört büyük denetim firması ve Piyasa değeri: Pozitif İlişkili
4	Deepa Mangala ve Isha Amity Journal of Finance Influence of Corporate Characteristics on Extent of Disclosure in Published Annual Reports in India	2016	Çalışmada, Hindistan'daki şirketlerin ifşa seviyesine şirket büyüklüğü, likidite, kaldıraç, kârlılık ve yaş gibi belirli kurumsal göstergelerin etkisi incelenmiştir. Ulusal Menkul Kıymetler Borsası'na (NSE) Nifty100, 69 firma incelenmiştir. 2008-2014 yılları incelenmiştir.	Asya	Hindistan	Seçilmiş şirketler tarafından ortalama%56 oranında endekslenmiş kalemlerin ifşa edildiğini göstermektedir. Büyüklük: Pozitif İlişkili Kaldıraç: Pozitif İlişkili Likidite: Negatif İlişkili Kârlılık: Negatif İlişkili (Önemsiz) Firma yaşı pozitif ilişki (Önemsiz)
5	N.L.E. Abeywardana1 ve K.M. Panditharathna Accounting and Finance Research The Extent and Determinants of Voluntary Disclosures in Annual Reports: Evidence from Banking and Finance Companies in Sri Lanka	2016	Çalışmada, isteğe bağlı açıklama seviyesinin kapsamı ve belirleyicilerini açıklamayı incelenmiştir. Halka açık bankacılık ve finans,50 şirket incelenmiştir. 2012-2015 yılları incelenmiştir.	Asya	Sri Lanka	Çalışma, genel bilgiler, kurumsal ortam, finansal performans ve risk yönetimi ile ilgili açıklamaların%61'in üzerinde bir seviyeye sahip olduğunu ve Kurumsal strateji, ileriye dönük bilgiler, beşeri ve entelektüel sermaye, rekabetçi çevre ve görünüm ve kurumsal sosyal sorumluluk bilgilerinin%45'ten az olduğunu tespit etti. Büyüklük: Önemli İlişki Kârlılık: Önemli İlişki Firma Yaşı: Önemli İlişki Kaldıraç: Negatif İlişki Yönetimin Kurul Bağımsızlığı: İlişki Yok

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
6	Hamid Birjandi Research Journal of Finance and Accounting The Study Effect Agency Theory And Signaling Theory On The Level Of Voluntary Disclosure Of Listed Companies In Tehran Stock Exchange	2015	Çalışmada, ajans teorisi ve sinyal teorisinin isteğe bağlı açıklamanın düzeyi üzerindeki etkileri incelenmiştir. Tahran Güvenlik Borsası'nda (TSE) 45 firmadan toplanmıştır. 2008-2013 yılları incelenmiştir.	Asya	İran	Kaldıraç Negatif İlişkili (Önemli) Büyükölük Önemli İlişki Likidite: Önemli İlişki Kârlılık: Önemli İlişki
7	Khaldoon Albitar International Business Research Firm Characteristics, Governance Attributes and Corporate Voluntary Disclosure: A Study of Jordanian Listed Companies	2015	Çalışmada, yıllık raporlarındaki isteğe bağlı açıklama düzeyi ölçülmüştür. Amman Menkul Kıymetler Borsası'nda (ASE) listelenen Ürdünlü 124 firma incelenmiştir. 2010-2012 yılları incelenmiştir.	Asya	Ürdün	Ürdün'ün kurumsal faaliyet raporlarında isteğe bağlı açıklamanın seviyesinin düşük bulunmuştur (üç yıl için ortalamasının%35,7). Firma büyüklüğü: Önemli bir pozitif ilişki Kaldıraç: Önemli bir pozitif ilişki Firma yaşı: Önemli bir pozitif ilişki Kârlılık: Önemli bir pozitif ilişki Likidite: Önemli bir pozitif ilişki Yönetim kurulu büyüklüğü: Önemli bir pozitif ilişki Denetim komitesi büyüklüğünün: Önemli bir pozitif ilişki Bağımsız yöneticilerin ve ortaklık yapısı: Önemli negatif ilişkisi
8	Narendra Sharma Advances in Accounting, incorporating Extent Of Corporate Governance Disclosure By Banks And Finance Companies Listed On Nepal Stock Exchange	2014	Çalışmada, zorunlu kurumsal yönetim açıklamalarının kapsamını değerlendirmektedir. Nepal Menkul Kıymetler Borsası'nda, 59 firma incelenmiştir. 2009-2010 dönemi incelenmiştir.	Asya	Nepal	Şirketler zorunlu kategorideki öğelerin%91'ini, isteğe bağlı kategoride%48'ini ve toplamda%74'ini açıkladığı tespit edilmiştir. Büyükölük: Anlamli bir pozitif ilişki Kaldıraç: Anlamli bir pozitif ilişki Yabancı mülkiyetin: Anlamli bir pozitif ilişki Yaşı: Anlamli bir ilişki bulunamamıştır. Kârlılık: Anlamli bir ilişki bulunamamıştır.
9	Yingjun Lu Journal Of Cleaner Production Stakeholders' Power, Corporate Characteristics, And Social And Environmental Disclosure: Evidence From China	2014	Çalışmada, paydaşların güç ve kurumsal göstergelerinin, sosyal sorumluluk sıralaması listesinde belirtilen sosyal sorumluluk sahibi Çinli firmaların sosyal ve çevresel açıklama uygulamaları üzerindeki etkilerini incelenmiştir. Çin Stok Listelenen Firmaların Sosyal Sorumluluk Sıralaması Listesindeki 100 firmanın tamamı oluşturuyor. 2008 yılı incelenmiştir.	Asya	Çin	Devlet: İlişki Yok Firma sahipliği: İlişki Yok Kaldıraç: İlişki Yok 4 Büyük denetim firması: İlişki Yok Büyükölük: Pozitif İlişki Kârlılık: Kârlılık Pozitif İlişki Endüstri türü: Pozitif İlişki Yurtdışı liste: İlişki Yok

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
10	Ta Quang Binh International Journal of Management Sciences and Business Research A Case Study of Voluntary Disclosure By Vietnamese Listed Companies	2014	Çalışmada, entegrasyon bağlamında isteğe bağlı açıklama ve kurumsal yönetim literatürüne pratik katkılar yapmayı amaçlanmaktadır. Vietnam'daki Hanoi Borsa (HNX) ve Hochiminh Borsa (HOSE) Borsa, 199 şirket incelenmiştir. 2009 yılı incelenmiştir.	Asya	Vietnam	Büyüklik: Pozitif İlişkili Kârlılık: Pozitif İlişkili Kaldıraç: İlişki Yok Devlet mülkiyeti: İlişki Yok Yabancı mülkiyet: İlişki Yok Kurum sahipliği: İlişki Yok İç denetim faaliyetleri: Pozitif İlişkili 4 Büyük denetim firması: İlişki Yok 2 li yönetim: (Yönetim ve CEO Farklı Olması): Pozitif İlişkili
11	Ehsan Al-Moataz, Khaled Hussainey JKAU: Econ. ve Adm Determinants of Corporate Governance Disclosure in Saudi Corporations	2013	Çalışmada, bazı kurumsal yönetim mekanizmaları ile kurumsal yönetim bilgisinin ifşa düzeyi arasındaki ilişkiyi incelenmiştir. Suudi Arabistanlı listelenen, 52 şirket raporu incelenmiştir. 2006 ve 2007 yılları incelenmiştir.	Asya	Suudi Arabistan	Kârlılık: Pozitif İlişkili Kaldıraç: Pozitif İlişkili Likidite: Pozitif İlişkili Büyüklik: Pozitif İlişkili Yönetim kurulu bağımsızlığı: Negatif İlişkili Denetim komitesi: Pozitif İlişkili
12	Mishari M., Faisal S. Alanezi, International Business ve Economics Research Journal What Explains Variation In Segment Reporting? Evidence From Kuwait	2011	Çalışmada, bölüm açıklama uygulamalarını ve bölüm açıklama düzeylerini etkileyen faktörleri değerlendirilmektedir. Önceden açıklama araştırmasıyla tutarlı olarak, bölüm açıklama düzeyi Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 14'ün (Bölüm Raporlaması) zorunlu gerekliliklerine dayalı bir açıklama endeksi kullanılarak incelenir. Kuveyt Menkul Kıymetler Borsası'nda (KSE) listelenen, 123 şirket incelenmiştir. 2008 yılı incelenmiştir.	Asya	Kuveyt	Sonuçlar ortalama bölüm açıklamasının, %18 ile %94 arasında değişen %56 olduğunu göstermektedir. Firma büyüklüğü: Pozitif İlişki Denetim kalitesi: Önemli İlişki Şirket yaşı: Pozitif İlişki Mülkiyet dağılımı: İlişki Yok Kârlılık: Önemli İlişki Kaldıraç: Önemli İlişki Büyüme: Negatif İlişki Endüstri türü: Önemli İlişki
13	L.L. Enga, Y.T. Makb Journal Of Accounting And Public Policy Corporate Governance Andvoluntary Disclosure	2003	Çalışmada, mülkiyet yapısının ve yönetim kurulu kompozisyonunun isteğe bağlı ifşa üzerindeki etkisi incelenmiştir. Singapur Menkul Kıymetler Borsası'nda 158 firma incelenmiştir. 1991-1995 yılı incelenmiştir.	Asya	Singapur	Toplam blok mülkiyeti İlişki Yok Dış direktörler: Negatif İlişkili Devlet mülkiyeti: İlişki Yok Büyüklik: Pozitif İlişkili Kaldıraç: Pozitif İlişkili Büyüme fırsatları: İlişki Yok Endüstri türü: İlişki Yok Denetçi türü: İlişki Yok Takip eden analist: İlişki Yok Hisse senedi fiyat performansı: İlişki Yok Kârlılık: İlişki Yok

Tablo A. 7 Türkiye Literatür İncelemesi Sonuçlarının Özet Referans Tablosu

	İlişki	Türkiye
Kârlılık	Uyumlu ve Pozitif İlişki	(Mandacı ve Gumus, 2010); makale adı, “ <i>Value Relevance Of Voluntary Disclosure: Evidence From Turkish Firms</i> ” (Uyar ve Kılıç, 2012); makale adı, “ <i>The Influence Of Firm Characteristics On Disclosure Of Financial Ratios In Annual Reports Of Turkish Firms Listed In The Istanbul Stock Exchange</i> ” (Uyar ve Kılıç, 2012); (Şen ve Hatunoğlu, 2019)
	Negatif İlişki	(Akbaş, 2014); (Özcan, 2019)
	İlişki Yok	(Karaca ve Eksi, 2012); (Demir ve Bahadır, 2014); (Kılıç ve Kuzey, 2018); (Kılıç, 2016); (Uyar, Kılıç ve Bayyurt, 2013); makale adı, “ <i>Determinants Of Corporate Reporting On The Internet: An Analysis Of Companies Listed On The Istanbul Stock Exchange</i> ”, (Uyar, 2011); makale adı, “ <i>Firm Characteristics And Voluntary Disclosure Of Graphs In Annual Reports Of Turkish Listed Companies</i> ” (Uyar, 2011); makale adı, “ <i>Influence of Corporate Attributes on Forward-looking Information Disclosure in Publicly Traded Turkish Corporations</i> ”, (Uyar ve Kılıç, 2012); (Uyar, Kılıç ve Gökçem, 2016); (Uyar ve Kılıç, 2014); (Uyar ve Kılıç, 2013); (Zeytinoğlu, 2015)
Kaldıraç	Uyumlu ve Pozitif İlişki	makale adı, “ <i>Value Relevance Of Voluntary Disclosure: Evidence From Turkish Firms</i> ” (Uyar ve Kılıç, 2012); (Özcan, 2019); (Şen ve Hatunoğlu, 2019)
	Negatif İlişki	(Demir ve Bahadır, 2014); (Uyar, Kılıç ve Bayyurt, 2013); (Zeytinoğlu, 2015)
	İlişki Yok	(Akbaş, 2014); (Karaca ve Eksi, 2012); (Mandacı ve Gumus, 2010); (Kılıç ve Kuzey, 2018); (Kılıç, 2016); makale adı, “ <i>The Influence of Firm Characteristics On Disclosure Of Financial Ratios In Annual Reports Of Turkish Firms Listed In The Istanbul Stock Exchange</i> ” (Uyar ve Kılıç, 2012); makale adı, “ <i>Influence of Corporate Attributes on Forward-looking Information Disclosure in Publicly Traded Turkish Corporations</i> ”, (Uyar ve Kılıç, 2012); (Uyar, Kılıç ve Gökçem, 2016); (Uyar ve Kılıç, 2014); (Uyar ve Kılıç, 2013)
Büyüklük	Uyumlu ve Pozitif İlişki	(Akbaş, 2014); (Can, Gunay ve Ocak, 2019); (Kılıç ve Kuzey, 2018); (Kılıç, 2016); (Uyar, Kılıç ve Bayyurt, 2013); makale adı, “ <i>Determinants of Corporate Reporting On The Internet: An Analysis Of Companies Listed On The Istanbul Stock Exchange</i> ” (Uyar, 2011); (Kuzey, Uyar ve Kılıç, 2015); makale adı, “ <i>Value Relevance Of Voluntary Disclosure: Evidence From Turkish Firms</i> ” (Uyar ve Kılıç, 2012); makale adı, “ <i>Firm Characteristics And Voluntary Disclosure Of Graphs In Annual Reports Of Turkish Listed Companies</i> ” (Uyar, 2011); makale adı, “ <i>The Influence Of Firm Characteristics On Disclosure Of Financial Ratios In Annual Reports Of Turkish Firms Listed In The Istanbul Stock Exchange</i> ” (Uyar ve Kılıç, 2012); makale adı, “ <i>Influence of Corporate Attributes on Forward-looking Information Disclosure in Publicly Traded Turkish Corporations</i> ”, (Uyar ve Kılıç, 2012); (Uyar, Kılıç ve Gökçem 2016); (Uyar ve Kılıç, 2014); (Uyar ve Kılıç, 2013); (Zeytinoğlu, 2015); (Şen ve Hatunoğlu, 2019)
	Negatif İlişki	(Özcan, 2019)
	İlişki Yok	(Karaca ve Eksi, 2012); (Mandacı ve Gumus, 2010); (Demir ve Bahadır, 2014)

Tablo A. 8 Literatür İncelemesi Türkiye Sonuçlarının Özet Değerlendirme Tablosu

Ülke	Sonuçlar	Kârlılık	Kaldıraç	Likidite	Büyüklik
20 Makale Türkiye	İncelemelerin Beklenen Hipotezleri Kabul Etme Yüzdeleri Oranı	22%	19%	-	80%
	İncelemelere Konu Edilme Sayısı (Türkiye Araştırma)	18	16	-	20
	Uyumlu ve Pozitif İlişki Bulunan Araştırma Sayısı (Türkiye Araştırma)	4	3	-	16
	Olumsuz ya da Negatif İlişki Bulunan Araştırma Sayısı (Türkiye Araştırma)	14	13	-	4

Tablo A. 9 Türkiye Literatür İncelemesi Tablosu

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
1	Gökberk Can Samet Gunay, Murat Ocak, How Does Size Affect Capital Expenditures? Evidence from Borsa Istanbul. SN Business & Economics. Forthcoming	2021	Çalışmada, sermaye harcamalarının belirleyicilerini firmaların mülkiyet yapıları (Yabancı mülkiyet ve kurumsal mülkiyet) ve Türk firmalarını kullanarak bazı firmalara özgü göstergeler açısından incelenmiştir. BIST listelenen şirketlerin 243 şirket incelenmiştir. 2005-2017 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Kurumsal ve yabancı mülkiyetin, şirketlerin sermaye harcaması davranışlarını net sermaye harcaması açısından etkilemediğini ortaya koydu. Ana modele göre, Kurumsal ve yabancı mülkiyet, şirketlerin sermaye harcaması davranışını etkilememektedir. OCF (Nakit akışların/ toplam varlıklar): Olumlu Etki Büyüklik: olumlu Etki
2	Ismail Kalash Journal of the Human and Social Sciences Researches Firm Leverage, Agency Costs and Firm Performance: An Empirical Research on Service Firms in Turkey (Kalash, 2019)	2019	Çalışmada, kaldıraçların firma performansı üzerindeki etkisini incelenerek ajans maliyetlerinin performans ve kaldıraç arasındaki ilişkisi incelenmiştir. Borsa İstanbul'da (BİST) hizmet sektöründeki hisse senetleri işlem gören 52 firma incelenmiştir. 2008-2017 yılları incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Firma büyüklüğü ve aktiflerdeki büyüme, kaldıraç ve firma performansı ile önemli ve pozitif olarak ilişkilidir. Öte yandan, Sabit Varlık/Toplam Aktif kaldıraç ve performansla önemli ölçüde ve negatif olarak ilişkilidir.
3	Ahmet Özcan Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Mali Tabloların Zamanlılığın Etki Eden Faktörlerin İncelenmesi: Türkiye Örneği	2019	Çalışmada, şirketlerinin mali tabloların sunum tarihlerine etki eden faktörleri gelişen bir ekonomide, Türkiye'de, analiz etmek amaçlanmıştır. Borsa İstanbul'da işlem gören 90 firma	Asya	Türkiye	Firmaya özgü faktörlerin mali tabloların sunum tarihi üzerinde önemli etkiye sahip olduğu görülmektedir. Büyüklüğü: Negatif İlişkili Bağımsız Denetçinin Niteliği: Negatif İlişkili Yönetim Kurulunun Bağımsızlığı: Negatif İlişkili

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
			incelenmiştir. 2004-2017 yılları incelenmiştir.			Kârlılık Oranı: Negatif İlişkili Borçluluk Oranı: Pozitif İlişki
4	İlker Kıymetli Şen, Zeynep Hatunoğlu Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlarını Etkileyen Faktörler: Borsa İstanbul Örneği Muhasebe ve Denetime Bakış	2019	Çalışmada, kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasına etki eden faktörler belirlenmiştir. Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik Endeksinde işlem gören 43 şirket incelenmiştir. 2014-2018 yılları incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Yönetim kurulu bağımsızlığı: İlişki Yok Kurumsal sahiplik: İlişki Yok İşletme yaşı: İlişki Yok Büyüklik: Pozitif İlişki Kârlılık: Pozitif İlişki Borçluluk Oranı: Pozitif İlişki Sektör Yapısı: İlişki Yok
5	Alhaddad, M. Ve Ay. M. Borsa İstanbul'daki Türk İmalat Sanayi Firmalarının Uluslararası Muhasebe Borsa İstanbul'daki Türk İmalat Sanayi Firmalarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumu International Social Sciences Studies Journal	2019	Bu araştırma, Borsa İstanbul (BIST)'da yer alan Türkiye İmalat Sanayi firmalarının Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'lerin açıklama gerekliliklerine uyum düzeyini ve firma faktörlerinin bu uyum düzeyine etkisini incelemektedir. Borsa İstanbul'da (BIST) işlem gören firmalardır. 123 şirket incelenmiştir. 2016 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Uyumluluk seviyeleri %53 ile %97 arasında değişmekte olup %79,5 ortalamaya sahiptir. Uyumluluk seviyelerinin firma büyüklüğü ile olumlu bir şekilde ilişkili olduğu ve firma kârlılığı, kaldıraç seviyeleri, firma yaşı ve denetleyici türü ile ilgisiz olduğu görülmüştür.
6	Merve Kılıç, Cemil Kuzey International Journal of Climate Change Strategies and Management Emerald Publishing Limited The Effect Of Corporate Governance On Carbon Emission Disclosures	2017	Çalışmada, kurumsal yönetim göstergelerinin isteğe bağlı olarak disiplinlerin karbon emisyonlarını etkileyip etkilemediği araştırılmıştır. Borsa İstanbul'da listelenen 154 şirket incelenmiştir. 2011-2015 yılları incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Çalışmanın bulguları, kurullarında daha fazla sayıda bağımsız yönetici bulunan kuruluşların Karbon Saydamlık Projesine daha fazla yanıt verdiğini göstermiştir. Büyüklik: Önemli İlişki Kârlılık: İlişki Yok Kaldıraç: İlişki Yok Endüstri: Pozitif İlişkili Yabancı listeleme: İlişki Yok
7	Halil Emre Akbas South East European Journal of Economics and Business The Relationship Between Board Characteristics And Environmental Disclosure: Evidence From Turkish Listed Companies	2016	Çalışmada, çevresel açıklama kapsamı arasındaki ilişkiyi Türk firmalarının yıllık raporlarında analiz etmeyi amaçlamaktadır. BIST-100 endeksinde 62 şirket incelenmiştir. 2011 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Tahta boyutu: Pozitif İlişkili Yönetim Kurulu: İlişki Yok Cinsiyet Eşitliği: İlişki Yok Denetim Komitesi Bağımsızlığı: İlişki Yok Endüstri Türü: Pozitif İlişkili Kârlılık: İlişki Yok Büyüklik: Pozitif İlişkili

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
8	Merve Kılıç Muhasebe ve Finansman Dergisi Faaliyet Bölümleri Standardı Kapsamında Bölümsel Bilgi Raporlaması: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma	2016	Çalışmada, Bölümsel Raporlama, Faaliyet Bölümleri Standardı, TMS 14, bölümsel raporlama uygulamalarını ve bölümsel raporlama düzeylerine etki eden faktörler incelenmiştir. Borsa İstanbul (BIST) 100'de işlem gören 30 şirket incelenmiştir. 2006-20014 yılları incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Araştırma bulguları, çalışmanın örnekleminde yer alan işletmelerin ürün ve hizmet raporlamasını coğrafi raporlamaya göre daha fazla tercih ettiğini göstermiştir. Toplam varlıklar: Pozitif İlişkili Aktif Karlılığı: Reddedildi. Finansal Kaldıraç: Reddedildi. Sahiplik yapısı: Pozitif İlişki (2) Reddedildi (1-3) Denetim Firmasının Büyüklüğü: Reddedildi (1-2), Pozitif İlişki (3) Yönetim Kurulunda Bağımsız Üye Oranı: Reddedildi.
9	Ali Uyar, Merve Kılıç, Başak Ataman Gökçen Economic Research-Ekonomika Istraživanja Compliance With IAS/IFRS And Firm Characteristics: Evidence From The Emerging Capital Market Of Turkey	2016	Çalışmada, Türk firmalarının uluslararası muhasebe standartlarına (IAS) ve uluslararası finansal raporlama standartlarına (UFRS) uyumluluk seviyesini araştırmak ve firmaların IAS / IFRS'ye kabul seviyesini etkileyen faktörleri incelenmiştir. ICI 500 şirketlerini içermiştir. Anket yöntemi 89 firma incelenmiştir. 2010 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Firmaların tüm IAS / IFRS'yi (uluslararası muhasebe standartları / uluslararası finansal raporlama standartları) eşit şekilde uygulamadıklarını belirtmiştir. Listeleme Durumu: Önemli İlişkili Eğitim Personeli: Önemli İlişkili Yabancı Mülkiyet: Önemli İlişkili Firma Büyüklüğünün: Önemli İlişkili Kaldıraç: İlişki Yok Karlılık: İlişki Yok
10	Merve Kılıç, Cemil Kuzey, Ali Uyar Corporate Governance The Impact Of Ownership And Board Structure On Corporate Social Responsibility (CSR) Reporting In The Turkish Banking Industry	2015	Çalışmada, amaç iki yönlüdür. Bunlardan ilki, Türk bankacılık sektöründe raporlanan kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) kapsamını, kapsamını ve eğilimini, çevre, enerji, insan kaynakları, ürünler ve müşteriler ve topluluğun katılımı olmak üzere beş alt başlık altında analiz etmektedir. İkincisi, mülkiyet ve yönetim kurulu yapısının bankaların KSS raporlaması üzerindeki etkisini araştırmaktadır. 25 banka incelenmiştir. 2008-2012 yılları incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Bu dönemde bankaların KSS raporlamasının düzeldiğini göstermektedir. Büyüklük: Pozitif İlişkili Mülkiyet dağılımı: Pozitif İlişkili Yönetim kurulu kompozisyonu: Pozitif İlişkili Yönetim kurulu çeşitliliği: Pozitif İlişkili Tahta boyutu: İlişki Yok
11	Emin Zeytinoğlu Journal of Accounting Faaliyet Bölümleri Standardı Doğrultusunda Bölümsel Bilginin Açıklanması: Borsa İstanbul Örneği	2015	Çalışmada, (TFRS-8) Faaliyet Bölümleri standardını esas alarak bu çalışmanın amacı Borsa İstanbul'da (BIST) işlem gören şirketlerin bölümsel raporlama faaliyetlerini değerlendirmek ve bölümsel bilginin açıklanmasında etkili olan faktörler belirlenmek istenmiştir. Borsa İstanbul'da hisse senetleri işlem gören 90 şirket incelenmiştir. 2014 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Bölümsel raporlama yapan 90 şirketin bilgi açıklama düzeyinin %50'lerde ve ortalama düzeyde olduğu belirlenmiştir. Şirket hacmi: Pozitif İlişkili Şirket yaşı: İlişki Yok Karlılık: İlişki Yok Kaldıraç: Negatif İlişkili Büyüme oranı: İlişki Yok Denetçi firması (4Büyükler): İlişki Yok Şirketlerin halka açıklık oranı: İlişki Yok

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
						Şirket piyasa riski: İlişki Yok Uluslararası piyasalarda işlem gören şirketler: İlişki Yok
12	Halil Emre Akbaş Muhasebe ve Finansman Dergisi Nisan/2014 Company Characteristics and Environmental Disclosure: An Empirical Investigation on Companies Listed on Borsa İstanbul 100 Index	2014	Çalışmada, Türk firmalarının çevresel açıklamalarının miktarı ile şirket göstergeleri arasındaki ilişki ve firmaların çevresel açıklamalarını etkileyebilecek bağımsız değişkenler olarak, 5 firma özelliği dikkate alınmıştır: büyüklük, kaldıraç, kârlılık, içinde bulunulan sektör ve yaş incelenmiştir. Borsa İstanbul 100 endeksinde yer alan 62 reel sektör firması incelenmiştir 2011 yılı incelenmiştir	Asya	Türkiye	Firma büyüklüğü: Pozitif İlişkili Sektör: Pozitif İlişkili Kârlılık: Negatif İlişkili Kaldıraç: İlişki Yok Yaş: İlişki Yok
13	Volkan Demir, Oğuzhan Bahadır Accounting and Management Information Systems An Investigation Of Compliance With International Financial Reporting Standards By Listed Companies In Turkey	2014	Çalışmada, Türkiye'de listelenen şirketlerin uluslararası finansal raporlama standartlarına (UFRS) uyumunu araştırılmaktadır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na dahil olan 168 şirket incelenmiştir 2011 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Uyum seviyesi, yüzde 79 ile yüzde 92 arasında değişmekte olup, ortalama yüzde 79'dur. Denetçi türü: Pozitif ilişkili Kaldıraç: Negatif ilişkili Kârlılık: İlişki Yok Şirket büyüklüğü: İlişki Yok Şirket yaşı: İlişki Yok
14	Merve Kılıç, Ali Uyar Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2014 The Impact Of Corporate Characteristics On Social Responsibility And Environmental Disclosures In Turkish Listed Companies	2014	Çalışmada, kurumsal sosyal ve çevresel raporlama (CSER) uygulamalarının doğası ve kapsamı araştırılmıştır. Çalışma ayrıca, kurumsal göstergelerin bu listelenen şirketlerin CSER açıklamaları üzerindeki etkisini de incelemektedir. BİST kote edilmiş 131 imalatçı firma incelenmiştir 2010 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Firma büyüklüğü: Pozitif İlişkili Kârlılık: İlişki Yok Kaldıraç: İlişki Yok Denetçi büyüklüğü: Pozitif İlişkili Mülkiyet yapısı: İlişki Yok Bağımsız yönetici oranı: Pozitif İlişkili Listeleme yaşı: İlişki Yok Endüstri: İlişki Yok Kurumsal mülki et: İlişki Yok
15	Ali Uyar, Merve Kılıç, Nizamettin Bayyurt Intangible Capital Association Between Firm Characteristics And Corporate Voluntary Disclosure: Evidence From Turkish Listed Companies	2013	Çalışmada, Türk üretici firmaların isteğe bağlı bilgi açıklama seviyelerini etkileyen faktörleri ampirik olarak incelenmiştir. BİST'te listelenen 131 şirket incelenmiştir. 2010 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Bu çalışma, Türk firmalarının açıklama seviyesinin orta düzeyde olduğunu göstermiştir. Bulgular, isteğe bağlı bilgi açıklama düzeyi ile Firma büyüklüğü: Pozitif İlişkili Denetçi büyüklüğü: Pozitif İlişkili Yönetim kurulundaki bağımsız yöneticilerin oranı: Pozitif İlişkili Kurumsal mülkiyet: Pozitif İlişkili Kurumsal yönetim: Pozitif İlişkili Kaldıraç: Negatif İlişkili

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
						Mülkiyet dağılımı: Negatif İlişkili Kârlılık: İlişki Yok Listeleme yaşı: İlişki Yok Tahta büyüklüğü: İlişki Yok
16	Merve Kılıç, Ali Uyar Int. J. Accounting and Finance Discovering the nature and extent of human capital disclosure, and investigating the drivers of reporting: evidence from an emerging market	2013	Çalışmada, imalatçı firmaların insan sermayesi (HC) raporlama uygulamalarının kapsamı; 2) HC raporlaması ile ilişkili faktörleri tanımlanmıştır. BİST'te kote edilmiş 131 imalatçı Firma incelenmiştir. 2010 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Firma büyüklüğü: Pozitif İlişkili Denetim firması büyüklüğü: Pozitif İlişkili Listeleme yaşı: Pozitif İlişkili Kârlılık: İlişki Yok Kaldıraç: İlişki Yok Yönetim kurulunda Bağımsız Yönetim Kurulu Oranı: İlişki Yok Mülkiyet dağılımı: İlişki Yok
17	Pınar Okan Gökten Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı (Doktora Tezi) Pozitif Muhasebe Teorisi ve Muhasebe Politikalarının Seçimine İlişkin Ampirik Bir Çalışma (Okan Gökten, 2013)	2013	Çalışmada, pozitif muhasebe teorisi kapsamında, Türkiye'de yöneticilerin muhasebe politikası seçimine etki etmesi muhtemel ekonomik belirleyicilere ilişkin revize edilmiş hipotezler incelenmiştir. Borsa İstanbul'da (BİST) 75 şirket incelenmiştir. 2011 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Pozitif muhasebe teorisi kapsamında ve 'Modelpat' çerçevesinde; kaldıraç ve işletme büyüklüğü ekonomik belirleyicilerinin Türkiye'de yöneticilerin muhasebe politikası seçiminde etkili oldukları söylenebilmektedir. Buna karşın söz konusu ekonomik belirleyicilerinin yöneticilerin muhasebe politikası seçiminde beklenen yönde etki göstermedikleri görülmektedir.
18	Süleyman Serdar Karaca, İbrahim Halil Eksi International Business Research The Relationship Between Ownership Structure And Firm Performance: An Empirical Analysis Over? Istanbul Stock Exchange (ISE) Listed Companies	2012	Çalışmada, firmanın mülkiyet yapısı ile kurumsal performansı arasındaki ilişki incelenmiştir. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda imalat sanayiinde 50 firma incelenmiştir. 2005-2008 dönemi incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Çalışmalarının sonucuna göre, mülkiyet yapısı ile hem piyasa hem de muhasebe temelli performans ölçütleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Kârlılık: İlişki Yok Kaldıraç: İlişki Yok Büyüklük: İlişki Yok
19	Ali Uyar, Merve Kılıç Journal of Intellectual Capital Value Relevance Of Voluntary Disclosure: Evidence From Turkish Firms	2012	Çalışmada, Türk şirketlerinin isteğe bağlı açıklama uygulamalarının sermaye piyasasında değere bağlı olup olmadığını incelenmiştir. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda 129 şirket incelenmiştir. 2010 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Tek değişkenli analiz sonuçları, piyasa değeri ile ölçülen ifşa seviyesi ile firma değeri arasında güçlü bir korelasyon olduğunu göstermiştir. Açıklama düzeyi: Pozitif İlişkili Kârlılık: Pozitif İlişkili Büyüklük Pozitif ilişkili Kaldıraç: Pozitif İlişkili

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
20	Ali Uyar Merve Kılıç, Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation, The Influence Of Firm Characteristics On Disclosure Of Financial Ratios In Annual Reports Of Turkish Firms Listed In The Istanbul Stock Exchange	2012	Çalışmada, firma göstergelerinin, Türkiye'de listelenen şirketlerin yıllık raporlarında finansal oranların isteğe bağlı olarak ifşa edilmesi üzerindeki etkisini araştırılmaktadır. BİST'te listelenen 117 şirket incelenmiştir. 2007 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Türkiye'de işlem gören firmaların yıllık raporlarında ortalama 5,37 finansal oranları açıkladığını ortaya koymuştur. Firma büyüklüğü: Pozitif İlişkili Denetçi büyüklüğü: Pozitif İlişkili Kârlılık: Pozitif İlişkili Mülkiyet dağılımı: Pozitif İlişkili Kaldıraç: İlişki Yok
21	Ali Uyar Merve Kılıç Procedia-Social and Behavioral Sciences Influence Of Corporate Attributes On Forward-Looking Information Disclosure In Publicly Traded Turkish Corporations	2012	Çalışmada, Türk şirketlerinde ileriye dönük bilgi ifşasının kapsamını belirlemek ve ifşa etmenin sürücülerini tespit edilmiştir. BİST'te listelenen 131 firma incelenmiştir. 2010 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Elde edilen sonuçlara göre, ileriye dönük ifşa seviyesi şu anda Türk şirketleri arasında yüksek değildir; açıklamaların çoğunluğu niteldir ve tüm firmalar iyi haberler yayarken, kimse kötülere açıklamaz. Firma büyüklüğü: Önemli İlişki Denetçi büyüklüğü: Önemli İlişki Kârlılık: İlişki Yok Kaldıraç: İlişki Yok Mülkiyet Yapısı: İlişki Yok Bağımsız Yöneticiler: İlişki Yok Liste Yaşı: İlişki Yok
22	Arman Aziz Karagül Nazlı Keççe Yönet https://www.academia.edu/ Impact of Board Characteristics and Ownership Structure on Voluntary Disclosure: Evidence from Turkey (Karagül ve Keççe Yönet, 2011)	2011 ve sonrası	Çalışmada, isteğe bağlı ifşa kapsamı ile listelenen Türk finansal olmayan şirketlerin kurumsal yönetim göstergeleri arasındaki ilişki incelenmiştir. BİST -100'de 70 şirket incelenmiştir. 2010 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Tahta büyüklüğü: Pozitif İlişkili Kurumsal özellikler: Pozitif İlişkili Yönetim kurulu göstergeleri: Pozitif İlişkili Mülkiyet yapısı: İlişki Yok Kurumsal mülkiyet: Pozitif İlişkili Aile sahipliği: Negatif İlişkili
23	Pınar Mandacı Guluzar Gumus South East European Journal of Economics and Business Ownership Concentration, Managerial Ownership and Firm Performance: Evidence from Turkey	2011	Çalışmada, mülkiyet yoğunluğu ve yönetsel mülkiyetin, firmaların kârlılıklarına ve gelişmekte olan bir piyasa bağlamında değerlerine etkilerini incelenmiştir. BİST'te listelenen tüm finansal olmayan firmaları içermektedir. 2005 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Türk firmalarının sahipliğinin yoğunlaştığını tespit edilmiştir Ek olarak, halka açık olmayan holding şirketleri, bireylerin veya ailelerin kayıtlı şirketleri kontrol etmek için holding şirketleri kurduğuna inancını destekleyen en yüksek ortalama pay yüzdesine sahiptir. Yatırım yoğunluğunu: Kaldıraç: İlişki Yok Büyükük: İlişki Yok Büyüme: İlişki Yok Sahiplik yoğunluğunun Firma değeri Kârlılık üzerinde önemli derecede olumlu etkisi olduğunu ve yönetsel sahipliğin firma değeri üzerinde önemli bir olumsuz etkisi olduğunu tespit edilmiştir.

Sıra	Yazar/ Yayın /Konu	Yıl	Araştırma / Örneklem / Yıl	Kıta	Ülke	Sonuçların Özeti
24	Ali Uyar. Managerial Auditing Journal Determinants Of Corporate Reporting On The Internet: An Analysis Of Companies Listed On The Istanbul Stock Exchange (ISE).	2011	Çalışmada, (1) BİST'te listelenen Türk şirketlerinin internet üzerinden kullanımını kurumsal raporlama için araştırılmış, (2) bilgi ifşa seviyesini etkileyen şirket göstergelerini belirlenmek istenmiş (3) BİST'te Kurumsal Yönetim Endeksi'nde listelenen firmalar ile kurumsal web sitelerinde ifşa etme düzeyi olmayanlar arasında anlamlı bir fark olup olmadığını araştırılmıştır. Bu çalışmanın örnekleme, karşılaştırmalı amaçlar için XCORP'de bulunan 14'ü ve rastgele seçilen XCORP olmayan (bundan sonra N-XCORP) şirketlerini içeren 43 şirketten oluşmaktadır. 2009 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Kurumsal web sitesine sahip olmanın, Türk şirketler için ortak bir uygulama olduğu söylenebilir. Kurumsal web sitelerinde sunulan bilgi miktarı, şirketlerin finansal ve finansal olmayan bilgileri ifşa ederek yatırımcı ilişkileri için interneti aktif olarak kullandıklarını göstermiştir. Sonuçlar Türk firmaları arasında internet raporlama seviyesinin geliştirilmesi için yeterli alan bulunduğunu göstermektedir. BİST Kurumsal Yönetim Endeksi: Önemli İlişki Endüstri türü: İlişki Yok Şirket büyüklüğü: Pozitif İlişkili Kârlılık: Reddedildi
25	Ali Uyar African Journal Of Business Management Firm Characteristics And Voluntary Disclosure Of Graphs In Annual Reports Of Turkish Listed Companies	2011	Çalışmada, yıllık raporlarında firma göstergeleri ile grafiklerin isteğe bağlı açıklama düzeyi arasındaki ilişkiyi araştırılmıştır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda BİST - 100 işlem gören 96 şirket incelenmiştir. 2006 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Sonuçlar, 96 şirketten 72'sinin (%75) yıllık raporlarında grafik açıklama kullandığını göstermiştir. Şirket büyüklüğü: Pozitif ilişkili Denetçi büyüklüğü: Pozitif ilişkili Kârlılık: İlişki yok Mülkiyet yapısı: İlişki Yok
26	Özgür M. Esen, Turgay Sakin Yönetim Dipnot Açıklama Yükümlülüklerine Uyum: İMKB 100 Endeksinde Yer Alan Reel Sektör Firmalarının Durumu Üzerine bir Araştırma	2009	Çalışmada, reel sektör firmalarının dipnot açıklama yükümlülüklerini ölçme düzeyini belirlemek istenmiştir. BİST 100 endeksinde 61 şirket incelenmiştir. 2008 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Dipnot açıklama yükümlülüklerine tam olarak uymadıkları tespit edilmiştir. Ayrıca bulgular dipnot açıklama seviyelerinin İşletme büyüklükleri ile pozitif, halka açıklık oranları ile negatif bir ilişki içinde olduğunu göstermektedir. Bununla beraber, dört büyükler tarafından denetlenen işletmelerin dipnot açıklama seviyelerinin diğer işletmelere göre daha yüksek olduğu görülmüştür.
27	Alhaddad, M. Ve Ay. M. Borsa İstanbul'daki Türk İmalat Sanayi Firmalarının Uluslararası Muhasebe Borsa İstanbul'daki Türk İmalat Sanayi Firmalarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumu International Social Sciences Studies Journal	2019	Bu araştırma, Borsa İstanbul (BIST)'da yer alan Türkiye İmalat Sanayi firmalarının Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'lerin açıklama gerekliliklerine uyum düzeyini ve firma faktörlerinin bu uyum düzeyine etkisini incelemektedir. Borsa İstanbul'da (BIST) işlem gören firmalardır. 123 şirket incelenmiştir. 2016 yılı incelenmiştir.	Asya	Türkiye	Uyumluluk seviyeleri %53 ile %97 arasında değişmekte olup %79,5 ortalamaya sahiptir. Uyumluluk seviyelerinin firma büyüklüğü ile olumlu bir şekilde ilişkili olduğu ve firma kârlılığı, kaldıraç seviyeleri, firma yaşı ve denetleyici türü ile ilgisiz olduğu görülmüştür.

Tablo B. 1 TMS 1'in Seçilmiş Paragraflara Göre Sağlık, Enerji, Turizm, Bilişim Sektöründeki İncelenen Şirketlerin Finansal Tablo Sunumlarının Özet Karşılaştırması Tablosu

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
1- Finansal Tabloların TMS 1 Hükümlerine Genel Uyumluluk Listesi	27	İşletme finansal tablolarını nakit akış bilgileri hariç muhasebenin tahakkuk esasına göre hazırladı mı?	Hayır		+	Finansal raporlarda "Finansal tablolar nakit akış bilgileri hariç muhasebenin tahakkuk esasına göre hazırlandı" ifadesi kullanılmamaktadır. Ancak TTK, SPK, TMS, TFRS uygunluk beyanı sunulmaktadır.
	10	Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşur:(a) Dönem sonuna ait finansal durum tablosu, (b) Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, (c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu, (d) Döneme ait nakit akış tablosu, (e) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar. İşletme tam bir finansal tablo seti sundu mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bildirim sunumu yapılmaktadır.
	11	İşletme, tam bir finansal tablolar setini oluşturan finansal tabloların tamamını eşit derecede önemle sunmuş mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bildirim sunumu yapılmaktadır.
	16	İşletmenin finansal tabloları ve dipnotları TFRS uyumlu mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bildirim sunumu yapılmaktadır.
	18	İşletmede uygun olmayan muhasebe politikaları var mı? (Varsa bunlar muhasebe politikalarının açıklamasıyla veya açıklayıcı yöntemler kullanarak düzeltilmiş sayılamaz.)	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir bildirim sunumu yapılmamaktadır.
	23	Çok ender koşullarda yönetim bir TFRS hükmüne uymanın finansal tabloların Kavramsal Çerçeve de belirtilen hedefleriyle çelişki yaratacak biçimde yanlış uygulamalara neden olacağı sonucuna ulaşmış mı?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir bildirim sunumu yapılmamaktadır.
	23	Geçerli mevzuat hükmün uygulanmasından kaçınmaya izin vermiyorsa, işletme mümkün olduğu ölçüde, aşağıdaki açıklamaları yaparak, uyumlaştırmanın algılanan yanlışlığa götüren unsurlarını azaltacaktır.	Hayır		+	Finansal raporlarda ilgili hüküm hakkında bir bildirim sunumu yapılmamaktadır.
	23	a) Sorunlu olan TFRS'nin başlığı, kuralın niteliği ve yönetimin, bu kurala uyulması durumunda finansal tabloların Kavramsal çerçeve de belirtilen amaçlara ters düşürecek derecede koşulların çok yanıltıcı olduğu kanısına ulaşmasının nedenleri açıkladı mı?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir bildirim sunumu yapılmamaktadır.
	23	b) Raporlanan her dönem için, yönetimin gerçeğe uygun bir sunuluş sağlaması için gerekli olduğuna inandığı finansal tabloların her kalemiyle ilgili düzeltmeleri yapmış mı?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir bildirim sunumu yapılmamaktadır.

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
	25	Süreklilik /İşletme finansal tablolarını süreklilik ilkesi çerçevesinde hazırladı mı?	Hayır		+	İncelenen sağlık sektörünün, LKMNH ve MPARK şirketlerinin finansal raporlarında, süreklilik ilkesi ayrı bir başlık olarak sunulmamış ve raporun tamamında sunulmamaktadır fakat finansal tabloların TMS/TFRS ve ilgili diğer kanunlara uyumunu, genel ifade, beyanı olarak sunulmaktadır. İncelenen enerji sektörünün, AKENR, AKSEN, AYEN, BMELK, ENRISA, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama yapılmaktadır. AKSUE, şirketinin finansal raporunda, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama yapılmamaktadır. İncelenen turizm sektörünün, AVTUR, AYCES, ETILR, TEKTU, MARTI, MERIT, PKENT, UTPY şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama yapılmaktadır. MAALT, ULAS, şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama yapılmamaktadır. İncelenen bilişim sektörünün ARDYZ, ARENA, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LOGO, PAPIL, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama yapılmaktadır. ALCT, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, LINK, NETAS, PKART, şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama yapılmamaktadır.
	25	Süreklilik / Faaliyetlerin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşulların farkında ise bu belirsizlikler açıkladı mı?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili durum hakkında bir bildirim sunumu yapılmamaktadır.
	25	Süreklilik / Finansal tabloların süreklilik esasına dayalı olarak hazırlanmaması halinde, bu hususu finansal tablolarını düzenlenmesi sırasında dayandırdığı temel ve işletmenin süreklilik arz etmeyecek şekilde değerlendirmesinin nedeni açıklandı mı?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili durum hakkında bir bildirim sunumu yapılmamaktadır.
	36	Raporlama Sıklığı 1) İşletmenin rapor tarihi yıl boyunca değişti mi?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir sunum bildirim yapılmamaktadır.
	36	Raporlama Sıklığı 2) Raporlama sıklığında bir değişim olmuş ise, daha uzun süre veya kısa süre kullanmasının nedeni ve finansal tablolarda karşılaştırmalı bilginin tamamen karşılaştırılabilir olmadığını açıkladı mı?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir sunum bildirim yapılmamaktadır.
	38	İşletme, TFRS'nin izin verdiği durumlar hariç, tüm finansal tablolarında önceki dönem karşılaştırmalı bilgiyi sundu mu?	Evet	+		İncelenen sağlık, enerji ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, önceki dönem karşılaştırmalı bilgiyi sunmaktadırlar. İncelenen turizm sektöründeki şirketlerin finansal raporlarında AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKTU, UTPY şirketlerinin finansal raporlarında, önceki dönem karşılaştırmalı bilgiyi sunmaktadırlar. ULAS, şirketi finansal raporlarında, önceki dönem karşılaştırmalı bilgiyi kâr ve zarar tablosu ve diğer kapsamlı gelir tablosunda sunmamaktadır.

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
	41	1-İşletme önceki dönem finansal tablolarında sunulan kalemlerinin sunumunu ve sınıflandırmasını değiştirdi mi?	Hayır		+	TMS 1.41 paragrafında, işletmenin finansal tablo kalemlerinin sunumunu veya sınıflandırmasını değiştirmesi durumunda, yeniden sınıflandırma mümkün olduğu sürece işletme karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırır. İşletme, karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırdığında aşağıdakileri açıklar (bir önceki dönemin başına ait bilgiler de dâhil olmak üzere): a) Yeniden sınıflandırmanın niteliği, b) Yeniden sınıflandırılan her bir kalemin veya kalem sınıfının tutarı ve c) Yeniden sınıflandırmanın gerekçesini, açıklamaktadır. İncelenen sağlık, enerji ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, önceki dönemle karşılaştırmalı bilgiyi sunmaktadırlar. İncelenen turizm sektöründeki şirketlerin finansal raporlarında AVTUR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, ULAS, UTPY şirketlerinin finansal raporlarında önceki dönem finansal tablo kalemlerinin sunumunu veya sınıflandırmasını değiştirmedikleri AYCES, ETILR, TEKTU, şirketlerinin finansal raporlarında ise yeniden sınıflandırmanın niteliği, her bir kalemin veya kalem sınıfının tutarı veya gerekçesini, karşılaştırmalı bilgi açıklamalı sunmaktadırlar.
	41	2-Değiştirdi ise yeniden sınıflandırmanın niteliğini miktarını ve yeniden sınıflandırmanın nedenini açıkladı mı?	Hayır		+	İncelenen AVTUR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, ULAS şirketlerinin finansal raporlarında önceki dönem finansal tablo kalemlerinin sunumunu veya sınıflandırmasını değiştirmedikleri AYCES, ETILR, TEKTU, şirketlerinin finansal raporlarında ise yeniden sınıflandırmanın niteliği, her bir kalemin veya kalem sınıfının tutarı veya gerekçesini, karşılaştırmalı bilgi açıklamalı sunmaktadırlar.
	42	Karşılaştırmalı tutarları sunmanın mümkün olmadığı yargısına varacağı bir durumu açıkladı mı?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir sunum bildirimini yapılmamaktadır.
	42	Söz konusu tutarların yeniden sınıflandırılmamasının gerekçesini açıkladı mı?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir sunum bildirimini yapılmamaktadır.
	42	Söz konusu tutarlar yeniden sınıflandırılabilseydi, yapılacak olan düzeltmenin niteliği belirtildi mi?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir sunum bildirimini yapılmamaktadır.
	45	İşletme finansal tabloların sunuluşunu ve sınıflandırmasını bir dönemden diğerine değiştirdi mi?	Hayır		+	İncelenen sağlık ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen enerji sektöründeki şirketlerin finansal raporlarında, AKENR, AKSEN, AYEN, ENRJSJA, ZOREN şirketlerin de söz konusu durumla ilgili ilgili etkinin açıklaması yapılmaktadır. AKSUE, BMELK, NATEN, ODAS, şirketlerin de söz konusu değişikliği gerektirecek sunum açıklamamaktadırlar İncelenen turizm sektöründeki şirketlerin finansal raporlarında AVTUR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, ULAS şirketleri finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili gerekli açıklamaları sunmaktadırlar. İncelenen AYCES, ETILR, TEKTU, şirketlerinin finansal raporlarında söz konusunu hükümle ilgili uyumlu açıklama sunmaktadır.

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
	45	Değiştirdi ise TMS 8 muhasebe politikalarının seçimi ve uygulaması kriterlerine göre daha uygun olacağını açık bir şekilde sundu mu? ya da bir TFRS'nin, sunumunda değişiklik yapmasını gerektiriyor mu?	Hayır		+	İncelenen sağlık ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen enerji sektöründeki şirketlerin finansal raporlarında, AKENR, AKSEN, AYEN, ENRJS, ZOREN şirketlerin de söz konusu durumla ilgili etkinin açıklaması yapılmaktadır. AKSUE, BMELK, NATEN, ODAS, şirketlerin de söz konusu değişikliği gerektirecek sunum açıklamamaktadırlar. İncelenen turizm sektöründeki şirketlerin finansal raporlarında AVTUR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, ULAS şirketleri finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili gerekli açıklamaları sunmaktadırlar. İncelenen AYCES, ETILR, TEKTU, şirketlerinin finansal raporlarında söz konusunu hükümle ilgili uyumlu açıklama sunmaktadır.
	49	Finansal Tabloların Tanımlanması/ Finansal tablolar açık bir şekilde belirlenmiş mi ve aynı yayınlanmış belgeden yer alan diğer bilgilerden ayırt ediliyor mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir sunum bildirim yapılmaktadır.
	51	İşletme her bir finansal tablo ve dipnotları açıkça belirledi mi? Ek olarak finansal tablolarda gerekli olduğu şekilde tekrar eden aşağıdaki bilgileri açıkladı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir sunum bildirim yapılmaktadır.
	51	a) Raporlayan kuruluşun veya diğer tanımlama araçlarının adı ve bu bilgilerde önceki raporlama tarihinden itibaren değişiklik yaptı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir sunum bildirim yapılmaktadır.
	51	b) Finansal tabloların tek bir işletmeye mi yoksa bir işletmeler grubuna mı ait olduğunu belirtti mi?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir sunum bildirim yapılmaktadır.
	51	c) Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) veya finansal tablolar setinin ya da dipnotların kapsadığı dönemi belirtildi mi?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında bir sunum bildirim yapılmaktadır.
	51	d) TMS 21'in tanımladığı üzere sunum para birimi belirtildi mi?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.

TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
51	e) Finansal tablolarda sunulan tutarların yuvarlama derecesi belirtildi mi?	Hayır		+	İncelenen sağlık sektöründeki, LKMNH ve MPARK şirketlerinin finansal raporlarında, "a", "b", "c", "d" hükümleri sunulmaktadır "e" hükmünü MPARK şirketi finansal raporlarında sunmaktadır, LKMNH şirketi finansal raporlarında sunmamaktadır. İncelenen enerji sektöründeki, AKENR, AKSEN, AKSUE, AYEN, BMELK, ENRJSJA, NATEN, ODAS, ZOREN şirketleri finansal raporlarında, "a", "b", "c", "d" hükümleri sunulmakta "e" hükmünü ZOREN, ENRJSJA şirketleri finansal raporlarında sunmakta, AKENR, AKSEN, AKSUE, AYEN, BMELK, NATEN, ODAS şirketleri finansal raporlarında sunmamaktadır. İncelenen turizm sektöründeki, AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKUTU, ULAS, UTPY şirketlerinin finansal raporlarında, "a", "b", "c", "d" hükümleri sunulmakta "e" hükmü sunulmamaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki, ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPAN, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında "a", "b", "c", "d" hükümlerini sunmakta "e" hükmünü ASELS şirketi finansal raporunda sunmakta, ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPAN, PKART, SMART finansal raporlarında sunmamaktadır.
112	Finansal tablo dipnotlarında a) Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan esas ve 117-124 ünce paragraflarda uygun olarak kullanılan özel muhasebe politikaları ile ilgili bilgileri sundu mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
112	Finansal tablo dipnotlarında b) TFRS'lerde öngörülen fakat finansal tabloların başka yerinde yer almayan bilgileri sundu mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
112	Finansal tablo dipnotlarında c) Finansal tabloların başka yerinde yer almayan fakat bunların herhangi birinin anlaşılması için geçerli bilgiyi sağladı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
117	İşletme önemli muhasebe politikalarının özetini açıklamış mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
117	a) Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan ölçüm esasını (ya da esasları) açıklamış mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
117	b) Finansal tabloların anlaşılması için uygun olan diğer muhasebe politikalarını açıklamış mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
122	İşletme, önemli muhasebe politikalarıyla ya da diğer dipnotlarla birlikte, muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde yönetimin bulunmuş olduğu ve finansal tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde en çok etkiye sahip olan tahmin içerenler dışındaki yargıları açıkladı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
	125	a) İşletme, gelecek mali yılda varlıkların ve borçların defter değerlerinde önemli düzeltmelere neden olmanın ciddi risklerini taşıyan geleceğe yönelik temel varsayımlar ve tahminlerdeki belirsizliklerin ana kaynaklarıyla ilgili bilgiyi raporlama dönemi sonunda dipnotlarda açıkladı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	125	b) Varlık ve borçların niteliklerini, raporlama dönemi sonundaki defter değerlerini dipnotlarda açıkladı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	134	Bir işletme finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin sermayeyi yönetmek için hedeflerini, politikalarını ve süreçlerini değerlendirilmesini sağlayan bilgiyi açıkladı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	137	Diğer Açıklamalar /Finansal tabloların yayımlanması için onaylanmasından önce önerilen veya açıklanan ancak dönem içinde ortaklara dağıtım olarak finansal tablolara yansıtılmayan temettülerin toplam tutarı ve pay başına tutarı ve	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmamaktadır.
	137	(b) Finansal tablolara yansıtılmayan birikmiş imtiyazlı temettü tutarlarını açıklamış mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmamaktadır.
	138	Finansal tablolarla birlikte bilgi olarak basılıp başka bir yerde açıklanmamış ise işletme aşağıdaki hususları açıklayacaktır.	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	138	a) İşletmenin ikametgahı ve yasal yapısı, şirket olarak bulunduğu ülke ve kayıtlı büronun adresi (veya eğer kayıtlı büronun olduğu yerden farklı ise faaliyetinin sürdürdüğü esas yer) açıkladı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	138	b) İşletmenin faaliyet konusunun ve esas çalışma alanlarının açıkladı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	138	c) Ana şirketin adı ve grubun son sahibini (holding) açıkladı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	138	d) İşletme belirli bir süre içinde kurulmuş ise, söz konusu sürenin uzunluğuna ilişkin bilgi verildi mi?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmamaktadır.

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
2- Finansal Durum Tablolarının TMS 1 Hükümlerine Uyumluluk Listesi	29	Benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıf ayrı olarak sunuldu mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	29	b) Nitelikleri ve işlevleri itibarıyla farklı olan kalemler önemsiz olmadıkları takdirde ayrı olarak sunuldu mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	32	Varlıklar ve borçlar ayrı olarak gösterildi mi? (TFRS zorunlu kılınmadıkça netleştirilemez)				İncelenen sağlık sektöründeki LKMNH şirketi finansal raporunda, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmaktadır. MPARK şirketi finansal raporunda, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmamaktadır. İncelenen enerji sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmaktadır. İncelenen turizm sektöründeki AVTUR, AYCES, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKUTU, ULAS, UTPY şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır. ETILR şirketinin finansal raporunda, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmamaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, PAPIL, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır. ALCT, FONET, NETAS, PKART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmamaktadır.
	60	Cari -Cari Olmayan Ayrımı / Finansal durum tablosunda ayrı sınıflandırmalar olarak dönen ve duran varlıklar ve kısa vadeli ve uzun vadeli yükümlülükleri sunmuş mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	61	Cari -Cari Olmayan Ayrımı / Hangi sunum yöntemi kullanılırsa kullanılsın işletme raporlama tarihinden itibaren on iki ay içinde, ya da on iki ayı aşan sürede ödenmesi ve tahsili beklenen tutarları birlikte içeren her bir varlık ve yükümlülük kalemi için işletme on iki aydan uzun bir sürede geri kazanması ve ödenmesi beklenen tutarları açıklıyor mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	66	Dönen Varlıklar/ İşletme aşağıdaki kriterlerden herhangi birini sağlayan tüm varlıkları dönem varlık olarak sınıflandırmış mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	66	Dönen Varlıklar/ a) İşletmenin varlığı normal faaliyet döngüsü içinde realize etmeyi beklemedi ya da satmayı veya tüketmeyi amaçlamış mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	66	Dönen Varlıklar/ b) İşletmenin varlığı esas olarak ticari amaçla elde tutmuş mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	66	Dönen Varlıklar/ c) İşletmenin varlığı raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde realize etmeyi bekliyor mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
	66	Dönen Varlıklar/ d) Raporlama döneminden sonraki en az on iki ay içinde bir yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla kullanılmasının ya da takas edilmesinin sınırlandırılmamış olması koşuluyla, varlık nakit veya nakit benzeri mi? (TMS 7'de tanımlanan şekilde).	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	66	Dönen Varlıklar /Diğer tüm varlıklar duran varlık olarak sınıflandırılmış mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	69	Cari Yükümlülükler/ İşletme aşağıdaki kriterlerden herhangi birini sağlayan tüm yükümlülükleri kısa vadeli yükümlülükler olarak sınıflandırmış mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	69	Cari Yükümlülükler/ a) İşletme yükümlülüğünü normal faaliyet döngüsü içinde ödemeyi bekliyor mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	69	Cari Yükümlülükler /b) İşletme yükümlülüğünü esas olarak ticari amaçla mı elde tutuyor mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	69	Cari Yükümlülükler /c) Yükümlülüğün vadesi raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde doluyor mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	69	Cari Yükümlülükler /d) işletmenin ödemeyi raporlama döneminden en az on iki ay sonraya ertelemesini sağlayan koşulsuz bir hakkı var mı? (Yükümlülüğün, karşı tarafın seçimine bağlı olarak özkaynak aracı ihraç edilerek ödenebilmesini sağlayan koşullar, yükümlülüğün sınıflandırılmasını etkilemez.)	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	69	Cari Borçlar / Diğer tüm yükümlülükler cari olmayan olarak sınıflandırıldı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	54	Asgari olarak, Finansal durum tablosu aşağıdaki hesap kalemlerini içeriyor mu? (a) Maddi duran varlıklar,	Evet	+		İncelenen sağlık, enerji ve bilişim sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, "a" hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen turizm şirketlerinden AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, PKENT, TEKUTU, ULAS, UTPY şirketlerinin finansal raporlarında, "a" hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. MERIT şirketinin finansal raporlarında, "a" hükmüyle ilgili açıklama sunulmamaktadır.
	54	(c) Maddi olmayan duran varlıklar,	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	54	(e) Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,				Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.

TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
54	(g) Stoklar,	Evet	+		İncelenen enerji sektöründeki AKENR, AKSEN, AKSUE, ENRJS, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerinin, finansal raporlarında, "g" hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. AYEN, BMELK, şirketlerinin, finansal raporlarında, "g" hükmüyle ilgili açıklama sunulmamaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin, finansal raporlarında, "g" hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. ESCOM, şirketinin, finansal raporlarında, "g" hükmüyle ilgili açıklama sunulmamaktadır.
54	(h) Ticari ve diğer alacaklar,	Evet	+		İncelenen sağlık, enerji ve turizm sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, "h" hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin, finansal raporlarında, "h" hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. ESCOM, şirketinin, finansal raporlarında, "h" hükmüyle ilgili açıklama sunulmamaktadır.
54	(i) Nakit ve nakit benzerleri,	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
54	(j) TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık gruplarına dahil edilen varlıkların toplamı,	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
54	(k) Ticari ve diğer borçlar,	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
54	(l) Karşılıklar	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
54	(m) Finansal yükümlülükler ((k) ve (l) kapsamında gösterilen tutarlar hariç),	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
54	(n) TMS 12 Gelir vergileri standardında tanımladığı gibi, dönem vergisiyle ilgili yükümlülükler ve varlıklar,	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
54	(o) TMS 12 tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
54	(q) Özkaynakta gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları)	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
54	(r) Ana ortaklığın sahiplerine isabet eden sermaye ve yedekler.	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
55	İşletme finansal tablosunun anlaşılmasında ihtiyaca uygun bir sunum olduğu takdirde, ek hesap kalemlerini başlıklar ve ara toplamalar halinde gösterildi mi?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
3- Finansal Durum Tablosunda veya Dipnotlarda Sunulacak Bilgilerin TMS 1 Hükümlerine Uyumluluk Listesi	77	İşletme, faaliyetlerine uygun bir şekilde sınıflandırılarak sunulan kalemleri alt sınıflara ayırarak, bu alt sınıfları finansal durum tablosunda ya da dipnotlarda açıkladı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	79	İşletme aşağıdakileri finansal durum tablosunda, özkaynak değişim tablosunda ya da dipnotlarda açıklar:	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	79	(a) İşletme yapacağı açıklamalarda sermayeyi temsil eden her bir pay sınıfı için aşağıdakilere yer verir;	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	79	(I)Kayıtlı sermayeyi oluşturan pay adedi,	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	79	(II)İhraç edilmiş ve tamamı ödenmiş pay sayısı ile ihraç edilmiş ancak tamamı ödenmemiş pay sayısı,	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	79	(iii) Pay başına nominal değer ya da payların nominal değeri yoksa bu husus,	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	79	(iv) Dönem başındaki ve dönem sonundaki pay sayısının mutabakatı,	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	79	(v) Temettü dağıtımı ve sermayenin geri ödenmesindeki sınırlamalar da dahil, söz konusu pay sınıfıyla ilgili haklar, imtiyazlar ve kısıtlamalar,	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	79	(vi) İşletmenin kendisi, bağlı ortaklıkları veya iştirakleri tarafından elde tutulan paylar ve	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	79	(vii) İşletmenin pay satışı yapmak için opsiyon ve sözleşmeler kapsamında ihraç etmek üzere elde tuttuğu paylar ile bunların şartları ve tutarları ve	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	79	(B)Özkaynaktaki yedeklerin her birinin niteliği ve amacıyla ilgili açıklama.	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	80	Adi ortaklık veya fon gibi sermayeyi temsil eden payları bulunmayan bir işletme, özkaynak payının her bir türünde dönem boyunca meydana gelen değişiklikleri, özkaynak payının her bir türüyle ilgili hakları, imtiyazları ve kısıtlamaları göstererek, bilgileri açıkladı mı?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında gerekli sunum bildirim yapılmaktadır.
	80A	Aşağıdaki finansal araçları finansal yükümlülükler ile özkaynaklar arasında yeniden sınıflandırması durumunda işletme, yeniden sınıflandırma sonucu finansal yükümlülüklere (ya da özkaynaklara) eklenen ve karşılığında özkaynaklardan (ya da finansal yükümlülüklerden) çıkarılan tutar ile yeniden sınıflandırmanın zamanını ve nedenini açıkladı mı?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili durum hakkında sunum bildirim yapılmamaktadır.
80A	(a) Özkaynak aracı olarak sınıflandırılan satılabilir bir finansal araç sundu mu?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmamaktadır.	

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
	80A	(b) işletmeye, sadece tasfiye durumunda diğer tarafa işletmenin net varlıklarından oransal bir pay verme mükellefiyeti getiren ve özkaynak aracı olarak sınıflandırılan bir araç sundu mu?	Hayır		+	Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmamaktadır.
4-Kar veya Zarar Tablosunda Sunulacak Bilgilerin TMS 1 Hükümlerine Uyumluluk LISTESİ	29	Benzer kalemlerinden oluşan her bir önemli sınıfı ayrı ayrı sunuldu mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	32	Gelir ve gider kalemleri ayrı ayrı sunuldu mu? (TFRS izin verilen mahsuplar hariç)	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	88	Bir dönemdeki tüm gelir ve gider kalemleri kâr veya zararda muhasebeleştirildi mi? (TFRS aksi belirtilenler hariç)	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	81A	Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (kapsamlı gelir tablosunda), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek olarak aşağıdakiler sunmuş mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	81A	(a) Kâr veya zarar,	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	81A	(b) Toplam diğer kapsamlı gelir,	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	81A	(c) Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin toplamı olan döneme ait kapsamlı gelir.	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	81B	İşletme kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek olarak, döneme ait kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin dağılımını gösteren aşağıdaki kalemleri sunmuş mu	Evet	+		İncelenen sağlık sektöründeki LKMNH ve MPARK şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen enerji sektöründeki AKSEN, AYEN, BMELK, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. AKENR, AKSUE, ENRJA şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen turizm sektöründeki AVTUR, ETILR, KSTUR, MARTI, PKENT, TEKTU, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. AYCES, MAALT, MERIT şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, LOGO, NETAS şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. ALCT, ARDYZ, KRON, LINK, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. ESCOM şirketi finansal raporunda "a" ve "b" hükümleri hakkında bilgi sunmamaktadır.

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
	81B	(a) Aşağıdakilerin payına düşen döneme ait kâr veya zarar:(i) Kontrol gücü olmayan paylar ve(ii) Ana ortaklığın sahipleri.	Evet	+		İncelenen sağlık sektöründeki LKMNH ve MPARK şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen enerji sektöründeki AKSEN, AYEN, BMELK, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. AKENR, AKSUE, ENRJSA şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen turizm sektöründeki AVTUR, ETILR, KSTUR, MARTI, PKENT, TEKTU, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. AYCES, MAALT, MERIT şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, LOGO, NETAS şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. ALCT, ARDYZ, KRON, LINK, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. ESCOM şirketi finansal raporunda "a" ve "b" hükümleri hakkında bilgi sunmamaktadır.
	81B	(b) Aşağıdakilerin payına düşen döneme ait kapsamlı gelir:(i) Kontrol gücü olmayan paylar ve(ii) Ana ortaklığın sahipleri.	Evet	+		İncelenen sağlık sektöründeki LKMNH ve MPARK şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen enerji sektöründeki AKSEN, AYEN, BMELK, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. AKENR, AKSUE, ENRJSA şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen turizm sektöründeki AVTUR, ETILR, KSTUR, MARTI, PKENT, TEKTU, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. AYCES, MAALT, MERIT şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, LOGO, NETAS şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. ALCT, ARDYZ, KRON, LINK, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. ESCOM şirketi finansal raporunda "a" ve "b" hükümleri hakkında bilgi sunmamaktadır.

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
	82	a) Aşağıdakiler ayrı olarak sunulacak şekilde hâsılat: sunuldu mu? Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz geliri sunuldu mu? İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıplar sunuldu mu? b) Finansman maliyetleri sunuldu mu? TFRS 9'un 5.5 Bölümü uyarınca belirlenmiş değer düşüklüğü zararları (değer düşüklüğü kazanç veya kaybının iptali dâhil) sunuldu mu? Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zararından paylar sunuldu mu? İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, finansal varlığın önceki itfa edilmiş maliyeti ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç veya kayıplar (TFRS 9'da tanımlanan şekilde), sunuldu mu? Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan ve kâr veya zararda yeniden sınıflandırılan toplam kazanç veya kayıplar sunuldu mu? Vergi gideri, sunuldu mu? Durdurulan faaliyetleri varsa durdurulan faaliyetlerin toplamına ilişkin tek bir tutar sunuldu mu?	Evet	+		İncelenen sağlık sektöründeki LKMNH ve MPARK şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen enerji sektöründeki AKENR, AKSEN, AYEN, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. AKSUE, BMELK, ENRJSA şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili "c" hükmünü sunulmamaktadır. İncelenen turizm sektöründeki AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKTU, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, "a" ve "b" hükümleriyle ilgili açıklama sunulmaktadır. AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MERIT, PKENT, TEKTU, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, "c" hükmüyle ilgili açıklama sunulmamaktadır. MARTI, şirketinin finansal raporunda, "c" hükmü sunulmamaktadır. İncelenen AVTUR, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKTU, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, "d" hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. AYCES şirketinin finansal raporunda "d" hükmüyle ilgili açıklama sunulmamaktadır. İncelenen AVTUR, AYCES, ETILR, MAALT, MERIT, PKENT, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, "ea" hükmüyle ilgili ilgili açıklama sunulmamaktadır. KSTUR, MARTI, TEKTU, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, "ea" hükmüyle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, "a", "b", "d" hükümleri hakkında açıklama sunulmaktadır. İncelenen ALCT, ARDYZ, ASELS, LOGO, NETAS, şirketlerinin finansal raporlarında, "c" hükmü hakkında, açıklama sunulmaktadır. ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, PAPIL, PKART, SMART "c" hükmü hakkında, uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen ARDYZ, şirketinin finansal raporlarında, "e" hükmü hakkında, açıklama sunulmaktadır. ALCT, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART "e" hükmü hakkında, uyumlu açıklama sunulmaktadır.

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
5- Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda Sunulacak Bilgilerin TMS 1 Hükümlerine Uyumluluk Listesi	82A	<p>Gelir bölümünde dönemlere göre sınıflandırılmış diğer kapsamlı gelir tutarını sunuyor mu?</p> <p>a) Niteliğine göre sınıflandırılan ve diğer TFRS'ler uyarınca sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılanların sunumu yapılmış mı? Niteliğine göre sınıflandırılan belirli koşullar karşılandığında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacakların sunumu yapılmış mı?</p> <p>b) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının diğer kapsamlı gelirlerindeki paylarını sunuyor mu? Diğer TFRS'ler uyarınca sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar sunuldu mu? Diğer TFRS'ler uyarınca belirli koşullar karşılandığında kâr veya zararda yeniden sınıflandırıldı mı?</p>	Evet	+		<p>İncelenen sağlık sektöründeki LKMNH ve MPARK şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen enerji sektöründeki AKENR, AKSEN, AKSUE, AYEN, BMELK, ENRJSJA, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerinin finansal raporlarında diğer kapsamlı gelir bölümü sunulmaktadır. İncelenen "a" hükmüne göre AKENR, AKSEN, AKSUE, AYEN, BMELK, ENRJSJA, NATEN, ODAS, ZOREN şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır, BMELK, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmamaktadır. İncelenen "b" hükmüne göre AKENR, AKSEN, AKSUE, AYEN, BMELK, ENRJSJA, NATEN, ODAS şirketleri finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır, ZOREN şirketi finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunmamaktadır. İncelenen turizm sektöründeki AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKTU, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, diğer kapsamlı gelir bölümünü sunulmaktadır. İncelenen AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKTU, ULAS, UTP şirketleri finansal raporlarında, "a" hükmünü sunmaktadır. İncelenen AVTUR, AYCES, ETILR, KSTUR, MAALT, MARTI, MERIT, PKENT, TEKTU, ULAS, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, "b" hükmüyle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, diğer kapsamlı gelir sunumu, hüküm ile ilgili açıklama yapılmaktadır. İncelenen "a" hükmüne göre ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen "b" hükmüne göre ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır.</p>
	85	Finansal performansının anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olması durumunda işletme kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (ya da tablolarda) ilave kalemler (82'nci paragrafta ayrıştırılarak sıralanan kalemlerin alt kalemleri de dâhil), başlıklar ve ara toplamlar sundu mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirimini yapılmaktadır.
	87	İşletme, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (ya da tablolarda) ya da dipnotlarda herhangi bir gelir veya gider kalemini olağandışı kalem olarak sunamaz hükmünü uygulamış mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında uygun sunum bildirimini yapılmaktadır.

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
	90	İşletme, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dahil kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda veya dipnotlarda dahil olmak üzere diğer kapsamlı gelirin her bir kalemine ilişkin gelir vergisi tutarını açıkladı mı?	Evet	+		İncelenen enerji sektöründeki AKENR, AKSUE, AYEN, ENRJS, ZOREN şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır. AKSEN, BMELK, NATEN, ODAS, şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmamaktadır. İncelenen turizm sektöründeki AVTUR, AYCES, ETILR, MARTI, MERIT, ULAS şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır. KSTUR, MAALT, PKENT, TEKUT, UTP şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmamaktadır. İncelenen ALCT, FONET, KAREL, KRON, LOGO, NETAS şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmaktadır. ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, INDES, KFEIN, LINK, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümle ilgili açıklama sunulmamaktadır.
	92	İşletme diğer kapsamlı gelir kalemlerine ilişkin yeniden sınıflandırma düzeltmesi yaptı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
6-Özkaynak Değişim Tablosunda Sunulacak Bilgilerin TMS 1 Hükümlerine Uygunluk Listesi	29	Benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı ayrı ayrı sunuldu mu?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	106	Özkaynak değişim tablosu aşağıdaki bilgileri sunuyor mu? özkaynak değişim tablosu 10 uncu Paragraf gereğince sunulacaktır. Özkaynak değişim tablosu aşağıdaki bilgileri kapsar: (a) Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylarına (azınlık paylarına) ilişkin toplam tutarları ayrı olarak gösteren, döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir; gösterildi mi?	Evet	+		İncelenen sağlık, enerji ve turizm sektörlerindeki şirketlerin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili açıklama sunulmaktadır. İncelenen bilişim sektöründeki ALCT, ARDYZ, ARENA, ARMDA, ASELS, DGATE, DESPC, ESCOM, FONET, INDES, KFEIN, KAREL, KRON, LINK, LOGO, NETAS, PAPIL, PKART, SMART şirketlerinin finansal raporlarında, söz konusu hükümlerle ilgili uyumlu açıklama sunulmaktadır. ESCOM, şirketinin finansal raporunda "a" hükmü hakkında açıklama sunulmamaktadır.
	106	b) TMS 8'e göre finansal tablolara yansıtılan geriye dönük uygulama veya geriye dönük düzenlemenin, her bir özkaynak bileşeni üzerindeki etkisi gösterildi mi?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	106	Her bir özkaynak bileşeninin dönem başı ve dönem sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat. Bu mutabakatta asgari olarak aşağıdakilerden kaynaklanan değişiklikler ayrı olarak açıklanır: (i) Kâr veya zarar, (ii) Diğer kapsamlı gelir ve (iii) İşletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf olduğu işlemler. Bu açıklamada, ortakların yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ile kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarında meydana gelen değişiklikler ayrı olarak gösterildi mi?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.
	106A	Özkaynağın her bir unsuru için, her kaleme ilişkin diğer kapsamlı gelir analizi edilmiş mi?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.

	TMS 1 Parag No	TMS 1'e Uyum Kriterleri	Tüm Sonuçlar	Evet	Hayır	Açıklama
	107	İşletme, özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda dönem içinde ortaklara dağıtılmak üzere muhasebeleştirilen temettü tutarını ve hisse başına düşen tutarı açıkladı mı?	Evet	+		Finansal raporlarda, ilgili hüküm hakkında sunum bildirim yapılmaktadır.

Tablo C. 1 Sağlık Sektöründeki İncelenen Şirketlerin TMS 1'E Uyum Puanları ve Diğer Finansal Tablo Raporlama Bilgileri Tablosu

Şirket Kodu	Sayfa Sayısı	Dip Not Sayı	Denetim Şirketi	Uyumluluk (100 Puan)	Likitle-Cari (DV/KVYK)	Kârlılık (Aktif Kârlılık)	Kaldıraç (Toplam Borç/Özkaynak)	Büyüklik (Aktif Büyüklik)
LKMNH	52	34	Vezin Bağ. Denetim A.Ş.	97	0,79	0,02	0,75	372.853.439,00
MPARK	86	34	Deloitte	98	0,89	0,01	0,94	3.914.486.000,00
ORTALAMA	69	33		97,50	0,84	0,02	0,84	2.143.669.719,50

Tablo C. 2 Enerji Sektöründeki İncelenen Şirketlerin TMS 1'E Uyum Puanları ve Diğer Finansal Tablo Raporlama Bilgileri Tablosu

Şirket Kodu	Sayfa Sayısı	Dip Not Sayı	Denetim Şirketi	Uyum (100 Puan)	Likitle-Cari (DV/KVYK)	Kârlılık (Aktif Kârlılık)	Kaldıraç (Toplam Borç/Özkaynak)	Büyüklik (Aktif Büyüklik)
AKENR	64	31	EY	99	0,52	- 0,11	0,9	6.874.073.181
AKSEN	83	33	KPMG	98	0,91	0,04	0,6	8.501.122.048
AKSUE	50	27	Finansal Eksen Bağımsız Denetim A.Ş.	98	0,70	0,03	0,7	74.264.002
AYEN	74	31	EY	98	0,40	0,01	0,7	2.647.556.956
BMELK	34	26	Engin Bağımsız Denetim ve SMMMA.Ş (Grant Thornton)	97	0,27	0,01	0,5	72.685.511
ENRJSA	87	29	EY	99	0,79	0,04	0,7	23.395.458.000
NATEN	64	41	Köker YMM Bağımsız Denetim A.Ş.	98	0,29	0,12	0,6	567.111.684
ODAS	96	55	Rasyonel Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	98	0,45	- 0,06	0,8	3.231.795.961
ZOREN	96	32	PWC	99	0,51	- 0,01	0,9	18.675.770.000
ORTALAMA	72	34		98,22	0,54	0,01	0,7	7.115.537.483

Tablo C. 3 Turizm Sektöründeki İncelenen Şirketlerin TMS 1'E Uyum Puanları ve Diğer Finansal Tablo Raporlama Bilgileri Tablosu

Şirket Adı	Sayfa	Dip Not	Denetim	Uyum (100 Puan)	Likite-Cari (DV/KVYK)	Kârlılık (Aktif Kârlılık)	Kaldıraç (ToplamBorç/Özkaynak)	Büyükük (Aktif Büyükük)
AVTUR	47	31	Reform Bağımsız Denetim A.Ş.	99	0,53	0,01	0,20	282.036.509,00
AYCES	60	33		98	2,53	0,07	0,11	104.383.003,00
ETILR	58	65	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. Member of JPA International	97	0,19	-0,02	0,88	12.253.985,00
KSTUR	43	36	Kavram Bağımsız Denetim A.Ş. Kavram Member Crowe Global	98	8,41	0,26	0,07	52.995.458,00
MAALT	36	23	PWC	97	15,55	0,10	0,47	164.917.002,00
MARTI	78	41		99	0,11	-0,09	0,95	1.224.714.983,00
MERIT	65	26	Ata Ulus. Denetim ve SMMM A.Ş.	98	4,08	0,14	0,10	50.701.365,00
PKENT	57	52	AAC Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	98	1,36	0,21	0,38	62.358.249,00
TEKTU	66	41		98	0,72	-0,04	0,29	1.272.179.788,00
ULAS	41	32	Banden Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	97	4,40	-0,03	0,18	30.676.084,00
UTPY	61	40	Köker YMM Bağımsız Denetim A.Ş.	98	1,08	-0,10	0,78	434.544.892,00
ORTALAMA	51	38		97,91	3,54	0,05	0,40	335.614.665,27

Tablo C. 4 Bilişim Sektöründeki İncelenen Şirketlerin TMS 1'E Uyum Puanları ve Diğer Finansal Tablo Raporlama Bilgileri Tablosu

Şirket Adı	Sayfa	Dip Not	Denetim	Uyum (100 Puan)	Likite-Cari (DV/KVYK)	Kârlılık (Aktif Kârlılık)	Kaldıraç (Toplam Borç/Özkaynak)	Büyükük (Aktif Büyükük)
ALCT	60	28	PWC	96	2,08	-0,04	0,63	812.107.073,00
ARDYZ	42	34	Mercek Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	99	3,86	0,30	0,18	88.938.277,00
ARENA	60	28		98	1,58	0,03	0,63	1.192.234.994,00
ARMDA	49	29	PWC	97	1,50	0,01	0,75	1.102.475.147,00
ASELS	95	34	Yedi Tepe Bağımsız Denetim YMM A.Ş.	97	1,80	0,13	0,47	25.633.043.000,00
DGATE	48	40	Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizm. A.Ş.	97	1,78	0,09	0,55	274.544.796,00
DESPC	43	41	MGI Bağımsız Denetim A.Ş.	97	2,06	0,08	0,48	151.033.144,00
ESCOM	61	54		94	8,76	-0,24	0,04	62.174.760,00
FONET	48	33	Mercek Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	99	1,32	0,18	0,16	79.321.530,00
İNDES	55	41	Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizm A.Ş.	98	1,24	0,04	0,78	2.267.675.276,00

Şirket Adi	Sayfa	Dip Not	Denetim	Uyum (100 Puan)	Likitide-Cari (D/V/KVYK)	Kârlılık (Aktif Kârlılık)	Kaldıraç (Toplam Borç/Özkaynak)	Büyüklik (Aktif Büyüklik)
KFEIN	56	47	Kavram Bağımsız Denetim A.Ş.	98	1,48	0,11	0,29	159.129.507,00
KAREL	77	32	BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	98	1,57	0,10	0,66	1.113.943.568,00
KRON	48	31	Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş. (Mazars)	98	1,92	0,14	0,33	76.987.890,00
LINK	47	54	HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.Ş.	97	9,14	0,18	0,14	40.421.992,00
LOGO	67	32	PWC	98	1,55	0,11	0,49	775.732.272,00
NETAS	89	32	EY	96	1,25	-0,07	0,73	2.006.190.715,00
PAPIL	50	25		98	10,33	0,09	0,11	92.296.825,00
PKART	58	29	EY	96	2,02	0,08	0,43	102.316.285,00
SMART	54	47	PWC	98	2,84	0,11	0,16	73.408.540,00
ORTALAMA	58,3	36,4		97,31	3,06	0,08	0,42	1.900.209.241,63