



TMS 2 STOKLAR STANDARDI AÇIKLAMA GEREKİLİKLERİNİN 2016-2017 YILLARINA İLİŞKİN UYUM DÜZEYLERİNİN KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK İNCELENMESİ: BORSA İSTANBUL'DA BİR UYGULAMA

Tansel ÇETİNOĞLU

tansel.cetinoglu@dpu.edu.tr

ORCID: 0000-0003-4380-5653

COMPARATIVE INVESTIGATION OF THE COMPLIANCE LEVELS RELATION WITH THE DISCLOSURE REQUIREMENTS OF TAS 2 STOCK STANDARD IN 2016-2017 YEARS: AN APPLICATION IN BORSA İSTANBUL

ÖZ Günümüzde, hızlı bir şekilde artan rekabet ve küreselleşmeyle birlikte, farklı ülkelerde farklı kurallara göre hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılmasında sıkıntılar olmaktadır. Bu nedenle, bu ülkelerde finansal tabloların uyumlu hale gelmesi için çalışmalar devam etmekte ve küresel boyut kazanan ekonomik sistemde anlaşılabilir, daha şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal raporlama için şirketlerce benzer finansal raporlama dilinin üzerinde durulmasını sağlayan Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın kullanılması bir zorunluluk haline gelmektedir. Bilgi kullanıcılarına finansal bilgilerin temel niteliklerini üzerinde taşıyacak biçimde iletilebilmesi adına, dipnotların ayrıntılı olarak açıklanmasının gerekliliği ortadadır. Ülkemizde de bu ortak dili konuşabilmek, finansal raporlamada diğer ülkelerle oluşabilecek farklılıkları ortadan kaldırmak için Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, ülkemizin şartlarına uygun bir şekilde, Türkçeye çevrilerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) oluşturulmuştur. Araştırmamızda, üretim şirketlerinde stoklar, önemli bir kalem olduğu için TMS 2 stoklar standardı seçilmiştir. Ayrıca, BIST 100 endeksinde, yer alan 52 adet üretim işletmesi içerisinde TMS 2 stoklar standardına en uygun faaliyet raporlarına sahip 20 adet üretim işletmesi seçilmiştir. Araştırmamız da, şirketlerin 2016 ve 2017 yıllarındaki finansal tablolarından yararlanılmıştır. Şirketlerin finansal bilgilerine kamuyu aydınlatma platformu (KAP) ve Borsa İstanbul'un resmi sitesinden ulaşılmıştır. TMS 2 Stoklar Standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri her şirket için tek tek incelenmiş, şirketlerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerini belirlemek için açıklama yapılanlara "1" açıklama yapılmayanlara "0" değeri verilerek her şirket için bir sonuca ulaşılmıştır. Verilen değerlere göre 2016 ve 2017 yıllarının mutlak olarak karşılaştırılmasını yaptığımız da tablo ve grafiklerde de görüldüğü gibi 2017 yılında dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinde artış olduğu tespit edilmiştir. Bu durum genel olarak şirketlerin 2016 yılına göre 2017 yılında mutlak ve yüzdesel olarak uyum düzeylerinin arttığını göstermektedir. Ayrıca, bu artışın şirket kriterlerinden olan aktif büyüklük, şirket karlılığı ve şirket yaşı ile olan ilişkileri incelenmiştir. Sonuç olarak, yapmış olduğumuz araştırmada, elde ettiğimiz verilerden yola çıkarak, "Şirketlerin TMS 2 stoklar standardı dipnot açıklama gerekliliklerinin yıllara göre değişen uyum düzeyleri ile

Araştırma Makalesi
Research Article

Geliş Tarihi
Received: 29.10. 2018

Kabul Tarihi
Accepted: 17.01.2019



değişkenler arasında (aktif büyüklük, karlılık, şirket yaşı) anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.” hipotezi doğrulanmıştır. Şirketlerin, TMS 2 Stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ve şirket kriterlerinden olan aktif büyüklük, karlılık, şirket yaşı ile olan ilişkisi ortaya çıkarılmaya çalışılmış ve bu belirlenen ilişkilerin nedenleri de vurgulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Dipnot, Açıklama, Gereklilik, Uyum*
Jel Kodu: *M41,M49*

ABSTRACT *Nowadays, with increasing competition and globalization, there are difficulties in comparing the financial statements prepared in different countries according to different rules. Therefore, efforts are underway to harmonize the financial statements in these countries and the use of the International Accounting and Financial Reporting Standards, which allows for a more transparent and comparable financial reporting language to be understood in the global economic system, makes it possible to focus on similar financial reporting languages. . It is obvious that the footnotes should be explained in detail so that information can be conveyed to the users on the basis of financial information. In our country, to speak the common language, financial reporting to eliminate differences that may occur with other countries, the International Accounting and Financial Reporting Standards, appropriately to the conditions of our country, translated into Turkish and Turkey Accounting Standards (TAS) and Turkey Financial Reporting Standards (IFRS) have been established. In our study, TAS 2 stocks standard has been chosen as the stocks in production companies are an important item. In addition, in the BIST 100 index, 20 production enterprises with the most appropriate activity reports were selected from the 52 production enterprises. In our research, the financial statements of the companies in 2016 and 2017 were used. The financial information of the companies was obtained from the Public Disclosure Platform (KAP) and Borsa İstanbul's official website. The compliance levels of the TAS 2 Stocks Standard footnote disclosure requirements were examined for each company individually. In order to determine the compliance levels of the companies' footnotes disclosure requirements, a value of “1” was given to those that were disclosed, and a value of “0” was given to those who did not make a statement. According to the values given in 2016 and 2017 as an absolute comparison of the tables and graphs as seen in 2017, it was determined that the compliance levels of footnote disclosure requirements increased in 2017. In general, this situation shows that in 2017, compliance levels of companies increased in absolute and percentage terms compared to 2016. In addition, the relationship between the asset size, company profitability and company age, which is one of the company criteria, has been examined. As a result, based on the data we have obtained, There is a significant relationship between the variables of compliance of the companies TAS 2 stocks standard footnote disclosure requirements with years and the variables (asset size, profitability, company age). The hypothesis has been confirmed. The relationship between companies' TAS 2 stocks standard footnote disclosure requirements compliance levels and company size asset size, profitability, company age was tried to be revealed and the reasons for these relations were also emphasized.*

Keywords: *Footnote, Disclosure, Requirement, Compliance*
Jel Codes: *M41, M49*



GİRİŞ

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

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

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

2002 yılında kurulan TMSK ve Kasım 2003'de SPK tarafından yayımlanan 33 adet standart ile birlikte Bankalar ve Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketlere 2005 yılından itibaren finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olarak düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu tarihten itibaren yayımlanan UMS/UFRS'lere paralel olarak TMS/TFRS'lerde güncellemelere devam edilmiştir. 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete de yayımlanan 6102 sayılı TTK' da ise sorumlu kuruluşlar açıklanmış ve geçici madde 1 ikinci fıkrada TMS/TFRS' ye tabi olanlar sıralanmıştır. 14/11/2012 tarihinde KGK bir toplantı yapmış ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK)'de belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına, bu kapsama dâhil olmayanlar için kurumca bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına karar vermiştir. Buna göre 01.01.2013 tarihinden itibaren mali tablolarını TFRS'ye uygun hale getirmek zorunda olan şirketler belirlenmiştir. En son 2018 yılında yayınlanan Resmi Gazetede, 26.03.2018 tarih ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile bağımsız denetime tabi olma kriterleri yeniden belirlenmiştir.

Türkiye'de UFRS'lerin uygulama alanı her geçen gün genişlemektedir. Fakat UFRS'lerdeki çok sayıda muhasebeleştirme, ölçme ve dipnot açıklama ilkeleri gibi kavramların karışıklığı nedeniyle, finansal raporlar hazırlanırken Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyumlu hazırlanması gerekmektedir.

Araştırmamızda, üretim şirketlerinde stoklar, önemli bir kalem olduğu için TMS 2 stoklar standardı seçilmiştir. Ayrıca, BIST 100 endeksinde, yer alan 52 adet üretim işletmesi içerisinde TMS 2 stoklar standardına en uygun faaliyet raporlarına sahip 20 adet üretim işletmesi seçilmiştir. Araştırmamız da, şirketlerin 2016 ve 2017 yıllarındaki finansal tablolarından yararlanılmıştır. Şirketlerin finansal bilgilerine

kamuyu aydınlatma platformu (KAP) ve Borsa İstanbul'un resmi sitesinden ulaşılmıştır. TMS 2 Stoklar Standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri her şirket için tek tek incelenmiş, şirketlerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerini belirlemek için açıklama yapılanlara "1" açıklama yapılmayanlara "0" değeri verilerek her şirket için bir sonuca ulaşılmıştır. Verilen değerlere göre 2016 ve 2017 yıllarının mutlak olarak karşılaştırılmasını yaptığımız da tablo ve grafikler de görüldüğü gibi 2017 yılında dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinde artış olduğu tespit edilmiştir. Bu durum genel olarak şirketlerin 2016 yılına göre 2017 yılında mutlak ve yüzdesel olarak uyum düzeylerinin arttığını göstermektedir. Ayrıca, bu artışın şirket kriterlerinden olan aktif büyüklük, şirket karlılığı ve şirket yaşı ile olan ilişkileri incelenmiştir. Sonuç olarak, yapmış olduğumuz araştırmada, elde ettiğimiz verilerden yola çıkarak, "Şirketlerin TMS 2 stoklar standardı dipnot açıklama gerekliliklerinin yıllara göre değişen uyum düzeyleri ile değişkenler arasında (aktif büyüklük, karlılık, şirket yaşı) anlamlı bir ilişki bulunmaktadır." hipotezi doğrulanmıştır. Şirketlerin, TMS 2 Stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ve şirket kriterlerinden olan aktif büyüklük, karlılık, şirket yaşı ile olan ilişkisi ortaya çıkarılmaya çalışılmış ve bu belirlenen ilişkilerin nedenleri de vurgulanmıştır.

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (UFRS)'NİN DİPNOT AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİ İLE İLGİLİ UYUM DÜZEYLERİ

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

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

UFRS'LERİN DİPNOT AÇIKLAMA GEREKLİLİKLERİ UYUM DÜZEYLERİNİ BELİRLEYEN KRİTERLER

Şirketlerin, Uluslararası Finansal raporlama standartları dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri şirketin büyüklüğü, şirketin karlılığı, şirketin borçluluk durumu, şirketin yaşı vb. kriterlerden etkilenmektedir.

Şirket Büyüklüğü ve Dipnot Açıklama Gereklilikleri Uyum Düzeyi

Büyük şirketler, itibarlarını devam ettirmek ve devletin müdahalesinden kurtulmak adına muhasebe standartlarına çok daha fazla uyum gösterirler. Ayrıca, boyut olarak büyük şirketler, çok sayıda yabancı

yatırımcıya sahip olurlar veya Türkiye dışındaki ülkelerin borsalarında faaliyette bulunma imkanları mevcuttur. Kendi borsaları dışında başka bir ülkenin borsasında faaliyette bulunan işletmelerin uyum düzeylerinin daha yüksek olduğu belirlenmiştir. (Glaum ve Street, 2003:64) Bu da, bir şirketin büyüklük durumu ve dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyleri arasında olumlu bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır(Tolga,2014,183).

Şirketin Karlılık Durumu ile Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum Düzeyi Arasındaki İlişki

Yüksek kara sahip şirketlerin yöneticileri, şirket dışındaki kişi ve kurumlara başarılı oldukları durumları göstermek isterler ve bunun için hazırladıkları finansal raporlarda UFRS'lerin zorunlu kıldığı dipnot açıklamalarını daha fazla yapmışlardır. Ancak bazı çalışmalar ise, işletmenin karlılığı ile dipnot açıklama gereklilikleri arasında bir ilişki olmadığını ortaya çıkarmaktadır(Tolga,2014,183).

Borçluluk ve Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum Düzeyi

Şirketlerin borçlanmaları arttıkça açıkladıkları bilgilerin kapsadıkları da artmaktadır. Bu nedenden dolayı, aşırı borç oranlarına ulaşmış şirketlerin maliyetlerini azaltmak, şirkete borç verenlere şirketin sahip olduğu varlıkları üzerindeki haklarının muhafaza edildiğini ortaya koymak için UFRS'deki dipnot açıklama gerekliliklerine uyumlu olduğunu göstermektedirler. Ek olarak, aşırı borç oranlarına ulaşmış şirketlerin borçlanmayı sürdürebilmeleri için finansal raporlarda belirtilen dipnotlarda gereğinden fazla açıklama yapmayı istedikleri belirlenmiştir(Tolga,2014,186).

Şirketin Yaşı ve Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum Düzeyi

Yaşları büyük olan şirketlerin, finansal raporlarını Uluslararası finansal raporlama standartlarında olduğu gibi kuralların hepsine uygun olarak düzenleyebilen organize olmuş bir personel mevcuttur. Eski zamanlarda meydana gelen ve zaman oldukça geliştirilmiş olan muhasebe sistemi ayrıntılı bilgi üreten kapasiteye ulaşmıştır. Yaşı daha büyük olan şirketler piyasadaki saygınlıklarını ve güvenilirliklerini muhafaza etmek adına UFRS'nin dipnot açıklama gerekliliklerine daha çok uyumlu olmak istemişlerdir. Yaşları günümüze yakın şirketler, bilgi düzeylerinin rakipleri tarafından sahip olunacağı hususunda daha hassastır, Ayrıca, daha yaşlı şirketlerle kıyaslandığında, UFRS de belirtilen dipnot açıklama gerekliliklerine az uyumludurlar.

Bazı çalışmalarda, şirketin yaşı ile UFRS dipnot açıklama gerekliliklerine uyum arasında ilişki olup olmadığı incelendiğinde, şirket yaşının dipnot açıklamalarına uyum derecesi ile ilişkili olmadığı ortaya çıkarılmıştır. Bazı çalışmalar da ise, daha yaşlı olan şirketlerin yenilerine göre dipnot açıklama gerekliliklerine daha çok uyum gösterdiği sonuç olarak ortaya çıkmıştır. Şirketlerin UFRS'deki dipnot açıklama gerekliliklerine uyum derecelerinin çeşitli kriterlerden etkilendiği varsayılmaktadır (Tolga,2014,187).

LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Günümüze gelinceye kadar yapılan çalışmalarda, şirketlerin UFRS'lerdeki ölçme ve dipnot açıklama gerekliliklerine uyumlu finansal rapor hazırlayıp hazırlamadıkları incelenmektedir. Ayrıca şirketlerin UFRS'lerdeki dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ile şirketlerin aktif büyüklüğü, şirketlerin borçluluk durumu, şirketlerin karlılık durumu, yaşı, halka açıklık durumu, içinde bulunduğu sektör, denetçinin özellikleri (4 büyük ya da diğeri) ve kültür ile bir bağlantı olup olmadığı da araştırılmaktadır. Bu araştırmalarda, üzerinde durulan örneklerdeki şirketlerin faaliyette buldukları ülkelerde sosyal, ekonomik ve kültürel farklılıklar birbiriyle tutarsız sonuçlar ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Cooke T.E. (1989)'e göre, İsveç'teki şirketlerin yıllık faaliyet raporlarında belirtilen açıklamalar incelendiğinde ve şirketlerin kriterleri ile dipnot açıklama gereklilikleri arasında bir ilişki olup olmadığı araştırıldığında, halka açıklık, şirketin aktif büyüklüğü ve açıklanma oranı arasında pozitif bir bağlantının var olduğu belirlenmiştir.

Malone, D., Fries, C. ve Jones, T. (1993)'e göre, Amerika Birleşik Devletleri genel kabul görmüş muhasebe standartları ile uyumlu olarak finansal raporlar düzenleyen şirketlerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri, ağırlıklandırılmış uyum endeksleri kullanılarak incelendiğinde, dipnot açıklama uyum düzeyleri ile şirketlerin borçluluğu ve hissedar miktarı arasında olumlu ilişki olduğu ortaya çıkmıştır.

Nobes C. (1998)'e göre, dipnot açıklama gerekliliklerinin şirket içinde ve dışındaki tarafların ekonomilerindeki önemlerine bakılarak şekillenmiş olduğu ortaya çıkarılmış ve şirket dışındaki tarafların ekonomik bakımdan önemli ülkelerin fazla açıklama yapması gerektiği bağlamında istek meydana geldiği sonucuna ulaşılmıştır.

Dumontier, P. ve Raffournier B.(1998)'e göre, dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi ve şirket kriterleri bağlamındaki ilişkiyi incelemek için İsviçre'de faaliyet gösteren şirketlerden bir örneklem oluşturulmuştur. Uygulanan regresyon analizi ile şirket aktif büyüklüğü, uluslararası alanda faaliyette bulunma ve denetçi türü vb. özelliklerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyine pozitif şekilde etkide bulunduğu belirlenmiştir. Ek olarak, şirketin borçluluğu ve şirketin karlılığı durumlarında, dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeylerini belirlemenin önemli olmadığı ortaya çıkmıştır.

Naser K.(1998)'e göre, Finansal raporlarını uluslararası finansal raporlama standartlarına göre belirleyen ve Ürdün'de faaliyette bulunan 54 tane şirket örneklem olarak seçilmiştir. UFRS'ler uygulanmaya başladıktan sonra şirketlerin, dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri artmıştır. Sonuç olarak, şirketlerin aktif büyüklükleri, şirketlerin borçluluğu ile ilgili durumlar ve öz kaynak karlılık durumları dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ile olumlu yönde bir bağlantıya sahiptir. Şirketlerin içinde bulunduğu sektör, denetçinin büyüklüğü ve sahiplikle ilgili yapı vb. şirket kriterlerinin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri bakımından bağlantılı olmadığı ortaya çıkmıştır.

Street D.L. ve Bryant S.M.(2000)'e göre, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre finansal raporlar hazırlayan, borsa ile bağlantısı bulunan ve bulunmayan bir grup şirketin 1998 yılında hazırladıkları finansal raporları incelenmektedir. Sonuç olarak, Amerika'da borsada faaliyette bulunan şirketlerin, diğer şirketlerle karşılaştırıldıklarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin arttığı ortaya çıkmaktadır.

Glaum M.ve Street D.L. (2003)'e göre, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olarak finansal raporlarını belirleyen yüz adet şirket ile Amerika Birleşik Devletleri genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumlu olarak finansal raporlarını belirleyen yüz şirketin bu raporlama sistemlerine uyumluluğunun oldukça düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sonuç olarak, Raporlarını UFRS'ye uyumlu olarak hazırlayan şirketlerin UFRS uyum düzeyleri, Amerika Birleşik Devletleri genel kabul görmüş muhasebe standartları kapsamında raporlama yapan işletmelerin Amerika Birleşik Devletleri genel kabul görmüş muhasebe standartları'na uyum düzeylerine göre daha düşüktür. Ayrıca, UFRS hem de Amerika Birleşik Devletleri genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumluluk düzeyi dört büyük denetim şirketi tarafından denetimi yapılan şirketlerde diğer şirketlerle kıyaslandığında artmıştır. Ek olarak, şirketin yaşı ile

aktif büyüklüğü ile UFRS ve Amerika Birleşik Devletleri genel kabul görmüş muhasebe standartları'nın dipnot açıklama gereklilikleri uyumluluk düzeyi ile olan bağlantıları önemli değildir.

Ali.,M.,J., Kamran A.,ve Darren H.(2004)'e göre, Asya kıtasında bulunan ülkeler arasında ekonomileri önemli boyuta ulaşmış olan Hindistan, Pakistan ve Bangladeş'de faaliyet gösteren şirketlerin dipnot açıklama gereklilikleri uyumluluk düzeyleri ve şirketlerin kriterleri ve uyumluluk düzeyleri arasında bir bağlantı olup olmadığı incelenmiştir. Bu şirketlerin dipnot açıklama gerekliliklerine uyup uymama durumlarına göz önüne alınarak uyumluluk endeksi meydana getirilmiştir. Sonuç olarak, şirketler ile çeşitli muhasebe standartlarını benimseyen ülkelerin dipnot açıklama gereklilikleri uyumluluk düzeyleri çok farklıdır. Ek olarak, regresyon analizi yapıldıktan sonra uyumluluk düzeylerinin şirketin aktif büyüklüğü, şirketin karlılığı bakımından olumlu bir bağlantısı olduğu belirlenmiştir. Şirketlerin borçluluğu ve denetçi türünün uyumluluk düzeyini belirlemede önemli olmadığı ortaya çıkmıştır.

Çürük T. (2004)'e göre, Türkiye'de, bağımsız dış denetimin muhasebedeki bilgilerin açıklanması anlamında bir etkisi olup olmadığı araştırılmış ve sonuç olarak, bağımsız dış denetimin şirketler tarafından açıklanan bilgi seviyeleri ile ilgili çok önemli etki yapmadığı ortaya çıkmıştır.

Akhtaruddin M. (2005)'e göre, Bangladeş borsasında faaliyette bulunan şirketlerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri belirlenmiş, şirket kriterleri ile dipnot açıklama gereklilikleri arasında, Bangladeş'teki oldukça büyük bir bölüm şirketin uluslararası finansal raporlama standartları için dipnotlarında açıklanması gereken uyum düzeylerine ulaşmadığı ortaya çıkmıştır. Ayrıca, yapılan analizler sonucunda, kuruluş tarihi eskiye dayanan şirketlerin yenilerle kıyaslandıklarında finansal tablo dipnotlarında daha fazla bilgi açıklama eğiliminde oldukları hipotezi benimsenmektedir. Ek olarak, işletme büyüklüğü ve karlılığın dipnot açıklama gerekliliklerine uyum derecesi ile bağlantılı olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Tadesse S. (2006)'e göre, dipnot açıklama gerekliliklerinin ekonomik değer üzerinde yapılan inceleme de 49 ülkenin banka sektöründe bulunan bankaların yaptığı dipnot açıklamaları incelenmiştir. Açıklayıcı, ayrıntılı, zamanında ve güvenilir açıklamaların mecburi olduğu ülkelerde bankacılık düzenlerinin çok güvenilir olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Alsaeed K. (2006)'e göre, finansal olmayan Suudi firmalarının yıllık raporlarındaki açıklama düzeyini değerlendirmek ve çeşitli firma özelliklerinin gönüllü açıklama kapsamı üzerine hipotez edilmiş etkisini ampirik olarak araştırmak için 20 gönüllü maddeden oluşan bir açıklama kontrol listesi hazırlamıştır. Bulgular, açıklama düzeylerinin düşük olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca, çalışma büyük firmaların küçük firmalardan daha fazla gönüllü bilgi sunma eğiliminde olduğunu ortaya koymuştur. Bununla birlikte, geriye kalan firma özellikleri (borç, mülkiyet dağılımı, şirket yaşı, kar marjı, özkaynak kârlılığı ve likidite), gönüllü açıklamanın çeşitliliğini açıklamada önemsiz bulunmuştur.

Al-Shammari, B., Brown P., ve Tarca A. (2008)'e göre, Körfez Arap Ülkeleri İşbirliği Konseyine üye ülkelerin UFRS'ye uyum dereceleri araştırılmış ve hem ölçüm hem de dipnot açıklama gerekliliklerine uyumun 1996-2002 yılları arasında arttığı belirlenmiştir. Şirketlerin dipnot açıklama gerekliliklerine uyum dereceleri, işletme büyüklüğü ve borçluluk durumları arttıkça iyileştiği sonucuna varılmıştır.

Esen M.Ö. ve Sakin T. (2008)'e göre, İMKB 100 endeksindeki reel sektör şirketlerinin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerini ortaya çıkarmak için şirketlerin halka açıklık oranı, bağımsız denetim şirketi (4 büyük yada değil), satış ve varlık büyüklükleri ile ilgili dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin

etkileri araştırılmıştır. Sonuç olarak, şirketlerin stok ile nakit akım tablosu hususlarında dipnot açıklama gerekliliklerine tam uyum sağlamadıkları belirlenmiştir. Ek olarak, dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin, şirketin aktif büyüklükleri ile olumlu, halka açık olma yüzdeleri ile olumsuz bir bağlantı da olduğu belirlenmiştir. Dört büyükler tarafından denetlenen işletmelerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ise diğer şirketlerle kıyaslandığında daha yüksek çıkmıştır.

Hossain M.ve Hammami H.(2009)'ye göre, Katar'da faaliyet gösteren ve borsada işlem gören örneklem olarak ele alınan 25 şirketin özellikleri ile dipnot açıklama gereklilikleri arasındaki ilişki anlamında Katar muhasebe standartlarının zorunlu kıldığı 49 dipnot açıklama gerekliliğine uyulup uyulmadığı incelenmiştir. Sonuç olarak, işletmenin yaşı ve aktif büyüklüğü ile uyum derecelerinin pozitif ilişki içinde olduğu, şirketlerin karlılığı ile uyum düzeyleri arasında ise negatif bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır.

Özkan S. ve Balsarı C.K. (2009)'ya göre, çalışmalarında, üzerinde durulan tüm şirketlerde daha genel sonuçlar ortaya çıkarması ve ekonomik işlem zenginliklerinden dolayı küçük ve büyük şirket örneğinde detaylı analiz sağlamak için iki aşamada analiz yapmışlardır. Sonuçlar, 4 büyük ve 4 büyük olmayan denetçiler tarafından ölçülen denetim kalitesinin, firma büyüklüğünün, açıklama süresi ve muhasebe politikası açıklamalarıyla ilgili olmadığını göstermektedir.

Al-Shammari B. (2011)'ye göre, Kuveyt borsasında hisse senetleri işlem gören 168 şirketin UFRS'ye uyumlu olan 2008 yılı finansal tabloları incelendiğinde, dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri 0,82 olarak ortaya çıkmıştır. Gelişmişlik düzeyi açısından bakıldığında bu düzeydeki ülkelerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri incelendiğinde bu rakam düşüktür. Bu duruma ek olarak, çoklu regresyon analizi uygulandığında, dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyi ile işletme büyüklüğü, işletme yaşı ve denetçi türüne göre güçlü bir pozitif ilişki olduğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, şirketlerin likiditeleri yükseldikçe dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin azaldığı ortaya çıkmıştır.

Juhmani O.I.H. (2012)'ye göre, Bahreyn borsasında işlem gören şirketler incelendiğinde örneklem olarak alınan şirketlerin, dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyleri ile işletme büyüklüğü, denetçi türü, şirket karlılığı ve borçluluk gibi işletme özellikleri arasında pozitif bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır.

Demir V.ve Bahadır O. (2014)'a göre, Bu çalışma, Türkiye'de listelenen şirketlerin uluslararası finansal raporlama standartlarına (UFRS) uygunluğunu araştırmaktadır. 168 şirketten oluşan bir örneğe dayanarak, şirketlerin 2011 yılı finansal tablolarında UFRS açıklama şartlarına ne ölçüde uyduğu araştırılmıştır. Uyum seviyesi, yüzde 79 ile yüzde 92 arasında değişmekte olup, ortalama yüzde 79'dur. Sonuçlar, önemli ölçüde uyumsuzluğu ortaya koymaktadır. UFRS'lerin açıklamalarına uyumun genel seviyesi, 4 büyük denetim firması tarafından denetlenen firmalarla olumlu yöndedir. Uyumluluk, kaldırma seviyesi ile de negatif yöndedir. Karlılık, şirket büyüklüğü ve yaşı gibi diğer şirket özelliklerinin, UFRS'lere dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerini açıklamada istatistiksel olarak önemsiz olduğu tespit edilmiştir. Bulgular, Türkiye sermaye piyasasında etkin izlemenin yetersizliğine ilişkin artan endişelere katkıda bulunmaktadır.

Tolga B.(2014)'ya göre ise, UFRS'nin dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyi ile bu uyum düzeyini etkileyen faktörlere ilişkin literatürdeki araştırmalar incelenmiştir. İnceleme sonucunda, gelişmiş ülkelerde UFRS'nin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyinin gelişmekte olan ülkelerle kıyaslandığında daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Ek olarak yapılan incelemede, aktif büyüklük, şirket karlılığı, şirketin borçluluk durumu ve şirketin yaşı gibi işletme özelliklerinin de uyum düzeylerini etkilediğini görülmektedir. Fakat

yukarıda sayılan faktörlerin uyum düzeylerini hangi ölçüde etkilediği ile ilgili literatürde çeşitli sonuçlar bulunmaktadır.

Çetinoğlu S.(2018)'e göre, Türkiye'de Borsa İstanbul'da işlem gören farklı sektörlerdeki üretim işletmelerinden 36 tanesi seçilerek, işletmelerin maddi duran varlık, stok ve hasılat standartları dipnot uyumluluk düzeyleri belirlenmiş, belirlenen uyumluluk düzeylerinin işletmelerin aktif büyüklüğü, yaşları, ortaklık durumları, denetçi türleri ve sektörleri ile aralarındaki ilişki araştırılmıştır. İşletmelerin aktif büyüklükleri ile dipnot uyum düzeyleri arasında pozitif bir ilişki görülmüştür. Yani işletmelerin aktif büyüklüğü arttıkça uyumluluk düzeyleri artmıştır. İşletmelerin denetçi türü ile dipnot uyumluluk düzeyleri arasında da pozitif ilişki saptanmıştır. Dört büyük denetçi şirketi tarafından denetlenen işletmelerin uyumluluk düzeyleri yüksek çıkarken diğer denetim firmaları tarafından denetlenen işletmelerin uyumluluk düzeyleri düşük çıkmıştır. Başka bir ifadeyle, büyük denetim firmaları büyük işletmeleri seçmektedirler. İşletmenin yaşı arttıkça yani kurumsallaştıkça dipnot uyumluluk düzeyi de artmaktadır. İşletmelerin ortak yapısına baktığımızda yabancı ortaklı işletmelerin uyumluluk düzeyi yerli işletmelere göre daha yüksek çıkmıştır. Sektör yapısı ile dipnot uyumluluk düzeyleri arasındaki ilişkiye baktığımızda anlamlı bir ilişki karşımıza çıkmamıştır. Yani aynı sektörde yer alan şirketlerin uyumluluk düzeyleri birbirlerinden çok farklı sonuçları ortaya çıkarmıştır.

TMS 2 STOKLAR STANDARDI

TMS 2 Stoklar Standardı, stoklarla ilgili muhasebe uygulamalarını belirlemektedir. Stokların muhasebeleştirilmesindeki temel konulardan biri, varlık olarak finansal tablolara alınacak ve ilgili hasılat finansal tablolara yansıtılincaya kadar varlık olarak izlenecek olan maliyet tutarının belirlenmesidir. Bu Standart, stokun net gerçekleşebilir değere indirgenmesi de dâhil olmak üzere, stok maliyetinin belirlenmesi ve sonrasında gider olarak finansal tablolara yansıtılması ve maliyetlerin stoklara yüklenmesinde kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri hakkında rehberlik sağlar. www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi:15.01.2019)

TMS 2 Stoklar Standardında Sunum/Açıklama Gereklilikleri

TMS 2 Stoklar standardı açıklama gereklilikleri aşağıdaki tabloda açıklanmıştır.

Tablo 1. TMS 2 Stoklar Standardı Sunum/Açıklama Gereklilikleri

TMS 2	STOKLAR
	Açıklama Gereklilikleri
	“Standartta yer alan konular: Bir varlık olarak muhasebeleştirilen stokların maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemisini de içerip, gidere nasıl dönüşeceği ve stok maliyetlerinin ortaya çıkışı ile içeriği ve uygulanacak değerlendirme yöntemlerinden oluşur.” “Stoklar standardının ölçme gereklilikleri aşağıdaki stoklarda ölçüm için kullanılmaz”: • Çeşitli sektörlerde uygulamaların en iyi olanı boyutunda net gerçekleşebilir değeri ile ölçülmüş olmaları düşünülerek, orman ile tarım ürünleri, hasat döneminden sonra tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünleri üretenlerin elinde bulunan stoklar;

	•Gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerini düşerek stoklarını meydana getiren araçların elinde bulunan stoklar.
	Dipnotlarda açıklananlar
TMS 2/36/a	Stokların değerlemesindeki muhasebe politikaları ile maliyetin hesaplanması ile ilgili yöntemler;
	b. Stoklarla ilgili toplam kayıtlı olan değer;
	c. İşletmeye uygun olarak sınıflandırılan stokların kayıtlı değeri;
	d. Mali tablolarda bulunan stokların gerçeğe uygun değerlerinden satışla ilgili işletmenin üstlendiği maliyetler düşüldükten sonraki değerden takip edilen tutarı;
	e. Stokların dönem içerisinde gider olarak kayıt altına alınan tutarı;
	f. Stokların dönem içerisinde gider olarak kayıt altına alınarak kayıttan çıkarılan tutarı;
	g. Stokların dönem içerisinde gider olarak kayıt altına alınanlardan kayıttan indirilen kısımlarının silinmesi;
	h. Stokların gider olarak kayıt altına alınanların kayıttan indirilen parçalarının silinmesine sebep teşkil eden durumlar ya da koşullar
	i. Stokların yükümlülükler le ilgili teminat olarak gösterilen parçalarının kayıt altına alınan tutarı.
	Açıklamalar:
TMS 2/37	1. Stokların değişik sınıflandırmaya sokulan kayıt altına alınan değerleri ve bu varlıklarda meydana gelen değişimlerin durumu ile ilgili bilgi, finansal tabloyu kullanacak olanlar için faydalıdır. Stoklarla ilgili genel olarak yapılan sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller olarak yapılır.

Kaynak: <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UMS%202.pdf>

TMS 2 Stoklar Standardında Muhasebe Politikaları

Muhasebe biliminde stokları muhasebeleştirme demek, stokların varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında ortaya çıkan gelirler ile katlanılan maliyetlerin açıklanması demektir. Stokların, ölçümü durumu ise, stokların maliyet bedelleri üzerinden yapılır. İlgili Sektörlerde kullanılan uygulamalarda, stokların net gerçekleşebilir değerlerinden, ölçülen tarımsal ve madeni ürünler ile gerçeğe uygun değerinden, satış giderleri düşülerek saptanan araçların elinde bulunan stoklar, ilgili durumun dışında kalmaktadır. Bu tür stokların değerinde meydana gelen değişimler, değişimin ortaya çıktığı dönemde kâr veya zarara eklenir (www.kgk.gov.tr,2018).

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

Stokların maliyet değeri, net gerçekleşebilir değerinden büyükse, net gerçekleşebilir değere düşürülür. Net gerçekleşebilir değer, tahmin edilen satış fiyatından, tahmin edilen tamamlanma maliyetleri ve satışı

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

Stok standardına ait değerlendirmeler ise, aşağıdaki muhasebe politikaları kapsamında yapılmaktadır.

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

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

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

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

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

ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Araştırmanın Amacı ve Önemi

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

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

Çalışmamızda, Borsa İstanbul'da işlem gören üretim şirketlerinin, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 2 Stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin şirketlerin aktif büyüklüğü, karlılığı, kurumsallaşma göstergesi olarak şirket yaşı arasındaki ilişkilerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Üretim şirketlerini seçme amacımız, üretim şirketlerini faaliyet raporlarının TMS 2 stoklar standardı ile ilgili dipnot açıklama gerekliliklerine daha uygun olmasıdır.

Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Türkiye'de BIST 100 endeksinde yer alan 52 adet üretim işletmesi içerisinde şirketlerin faaliyet raporlarını inceleyerek TMS 2 Stoklar standardına en uygun 20 adet işletmenin, araştırmanın güvenilirliği ve analizin doğruluğu çerçevesinde elde edilen bilgilerinin, finansal bilgi kullanıcılarına aktarılması bakımından değerlendirilmesi, araştırma kapsamının sınırlılıklarını oluşturmaktadır.

Borsa İstanbul'da bulunan üretim şirketlerinin 2016-2017 yıllarına ait finansal tablolarını veri olarak Türkiye muhasebe standartlarından TMS 2 Stoklar standardı dipnot açıklama gerekliliklerine olan uyum düzeyleri incelenmiştir. Yaptığımız değerlendirme sonucunda dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin şirketlerin aktif büyüklüğü, karlılığı ve şirket yaşı ile olan ilişkileri incelenmiştir.

Hipotezlerin Oluşturulması

Çalışmanın hipotezleri aşağıdaki gibidir.

H₀: Şirketlerin stoklar standardı dipnot açıklama gerekliliklerine yıllara göre değişen uyum düzeyleri ile değişkenler arasında (aktif büyüklük, karlılık, şirket yaşı) anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H₁: Şirketlerin stoklar standardı dipnot açıklama gerekliliklerine yıllara göre değişen uyum düzeyleri ile değişkenler arasında (aktif büyüklük, karlılık, şirket yaşı) anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

Verilerin Analiz Edilmesi

Çalışmanın bu bölümünde, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2016 ve 2017 yıllarındaki finansal tablolarından TMS 2 stoklar standardı dipnot açıklama gerekliliklerine uyum düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu işlem yapılırken şirketlerin Stoklar standardının her bir maddesi için dipnot açıklama gereklilikleri açıklanmış ise "1" açıklanmamış ise "0" değeri verilerek her bir şirket için toplam dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyi puanı belirlenmiştir. Çıkan sonuçlar stok standardının toplam dipnot açıklama gereklilikleri değerine bölünerek şirketlerin dipnot açıklama gerekliliklerine yüzde kaç uyduğu hesaplanmıştır. Bu işlemler yapılırken Microsoft Excel 2013 programından yararlanılmıştır. Şirketlerin, 2016

ve 2017 yılları arasındaki stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri mutlak ve yüzdesel olarak belirlenmiş, tablolar ve grafikler şeklinde karşılaştırılmıştır.

Ayrıca, şirketlerin, 2016 ve 2017 yılları arasındaki dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ile aktif büyüklükleri ve şirket karlılıkları arasındaki ilişkilerde belirlenmiş, tablolar ve grafikler yardımıyla karşılaştırılmıştır.

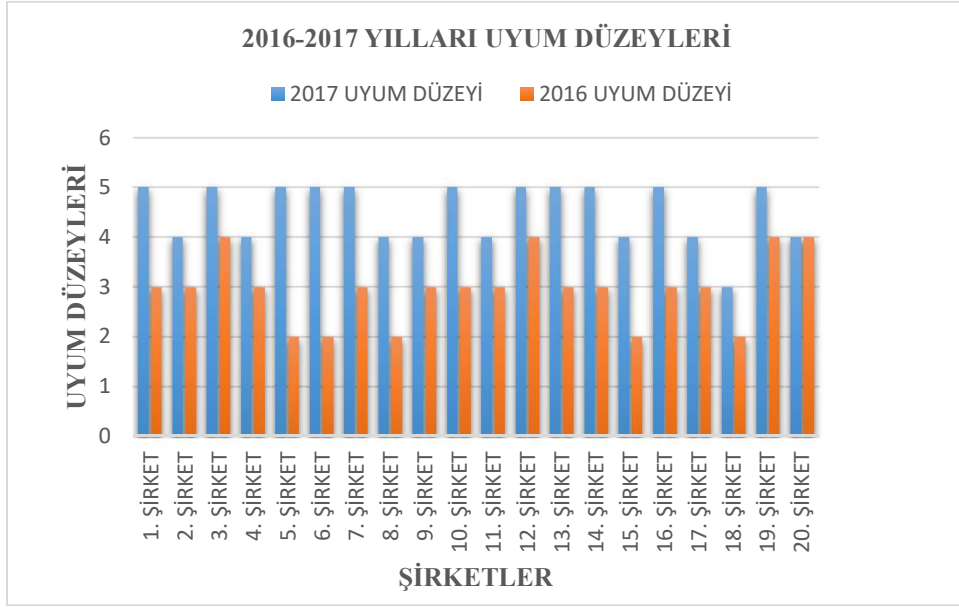
Şirketlerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerini etkileyen faktörler (şirketin aktif büyüklüğü, karlılığı vb.) arasında bir ilişki varsa bu ilişki ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda şirketlerin yıllara göre değişikliklerinin nedenleri belirlenmeye çalışılmıştır.

Araştırmanın Bulguları

Şirketlerin TMS 2 Stoklar Standardı Dipnot Açıklama Gereklilikleri Uyum Düzeylerinin 2016-2017 Yıllarına Göre Mutlak Değişimleri

Tablo 2. Şirketlerin Uyum Düzeylerinin Mutlak Değişimi

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



Grafik 1. Şirketlerin Uyum Düzeylerinin Mutlak Değişimi

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

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

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

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

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

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

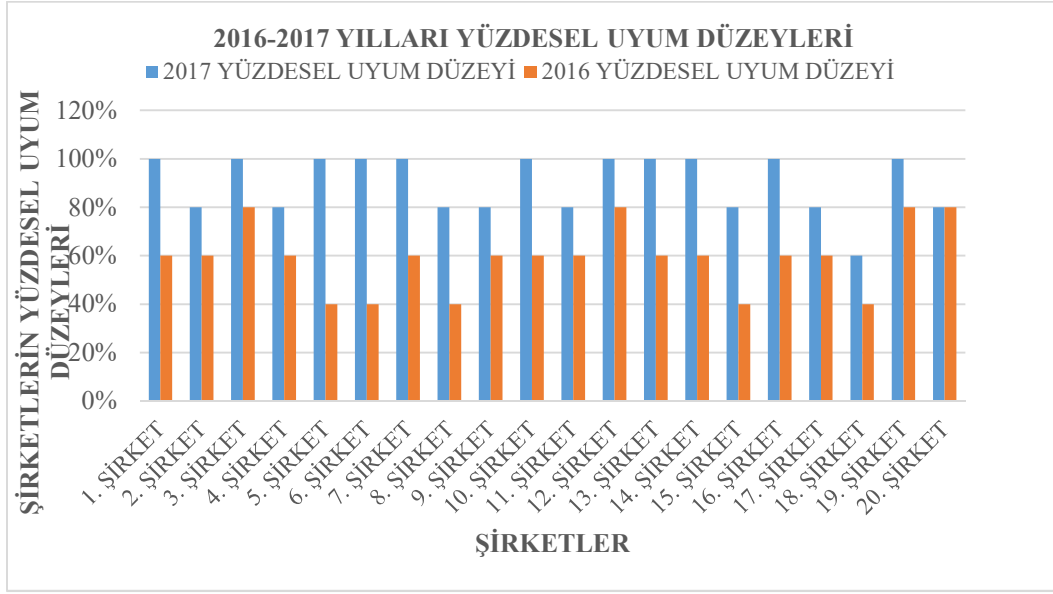
Yukarıda açıklanan TMS 2 Stoklar Standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri her şirket için tek tek incelenmiş, şirketler bu açıklama gerekliliklerinin kaç tanesine uyumu ise açıklama yapılanlara "1" açıklama yapılmayanlara "0" değeri verilerek her şirket için bir sonuç belirlenmiştir. Verilen değerlere göre 2016 ve 2017 yıllarının mutlak olarak karşılaştırılmasını yaptığımız da tablo ve grafikte de görüldüğü gibi

2017 yılında dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinde artış olduğu tespit edilmiştir. Bu durum genel olarak şirketlerin 2016 yılına göre 2017 yılında mutlak olarak uyum düzeylerinin arttığını göstermektedir. Artışın nedenleri sonuç kısmında ayrıntı olarak ele alınmaya çalışılacaktır.

Şirketlerin TMS 2 Stok Standardı Dipnot Açıklama Gereklilikleri Uyum Derecelerinin 2016-2017 Yıllarına Göre Yüzdesel Değişimleri

Tablo 3. Şirketlerin Uyum Düzeylerinin Yüzdesel Değişimi

ŞİRKETLER	2017 YÜZDESEL UYUM DÜZEYİ	2016 YÜZDESEL UYUM DÜZEYİ
1. ŞİRKET	100%	60%
2. ŞİRKET	80%	60%
3. ŞİRKET	100%	80%
4. ŞİRKET	80%	60%
5. ŞİRKET	100%	40%
6. ŞİRKET	100%	40%
7. ŞİRKET	100%	60%
8. ŞİRKET	80%	40%
9. ŞİRKET	80%	60%
10. ŞİRKET	100%	60%
11. ŞİRKET	80%	60%
12. ŞİRKET	100%	80%
13. ŞİRKET	100%	60%
14. ŞİRKET	100%	60%
15. ŞİRKET	80%	40%
16. ŞİRKET	100%	60%
17. ŞİRKET	80%	60%
18. ŞİRKET	60%	40%
19. ŞİRKET	100%	80%
20. ŞİRKET	80%	80%



Grafik 2. Şirketlerin Uyum Düzeylerinin Yüzdesele Değişimi

Tablo 3 ve Grafik 2 de, Borsa İstanbul'da işlem gören üretim işletmeleri arasından seçmiş olduğumuz 20 adet üretim işletmesinin 2016 ve 2017 yıllarındaki TMS 2 Stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri yüzdesele olarak incelenmiştir.

Yukarıda 5 madde şeklinde belirtilen TMS 2 Stoklar Standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri her şirket için 5 maddeye uyulmuş ise %100, daha az maddeye uyulmuş ise, Excel de yüzdeleri alınarak her şirket için 2016 ve 2017 yıllarındaki uyum düzeyleri yüzdesele olarak belirlenmiştir. Yapılan incelemede Borsa İstanbul'da işlem gören 20 adet üretim işletmesi incelendiğinde genel olarak 2017 yılında 2016 yılına göre, uyum düzeyleri yüzdesele olarak da artmıştır. Artışın nedenleri sonuç kısmında ayrıntı olarak ele alınmaya çalışılacaktır.

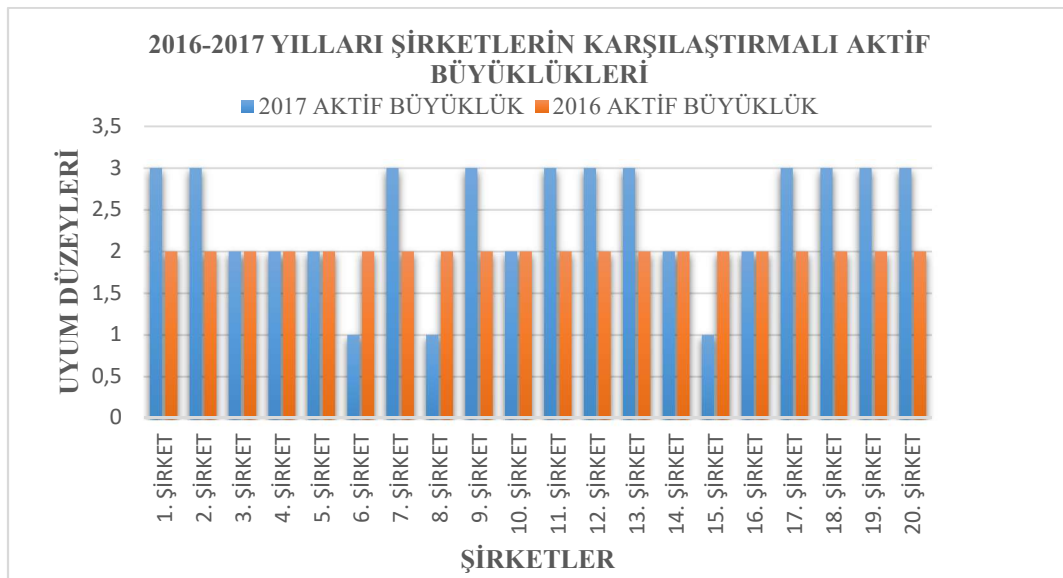
Şirketlerin TMS 2 Stoklar Standardı Dipnot Açıklama Gereklilikleri Uyum Düzeylerinin 2016-2017 Yıllarına Göre Şirket Kriterleri Arasındaki İlişkiler

Bu başlık altında ve sonuç kısmında, şirketlerin TMS 2 Stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin şirket kriterlerinden olan aktif büyüklükleri, şirket karlılıkları ve şirket yaşı arasındaki ilişkiler 2016-2017 yıllarına göre karşılaştırılmıştır.

Şirketlerin TMS 2 Stoklar Standardı Dipnot Açıklama Gereklilikleri Uyum Düzeylerinin 2016-2017 Yıllarına Göre Aktif Büyüklükleri Arasındaki İlişkiler

Tablo 4. Şirketlerin Uyum Düzeyleri ile Aktif Büyüklükleri Arasındaki İlişki

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



Grafik 3. Şirketlerin Uyum Düzeyleri ile Aktif Büyüklükleri Arasındaki İlişki

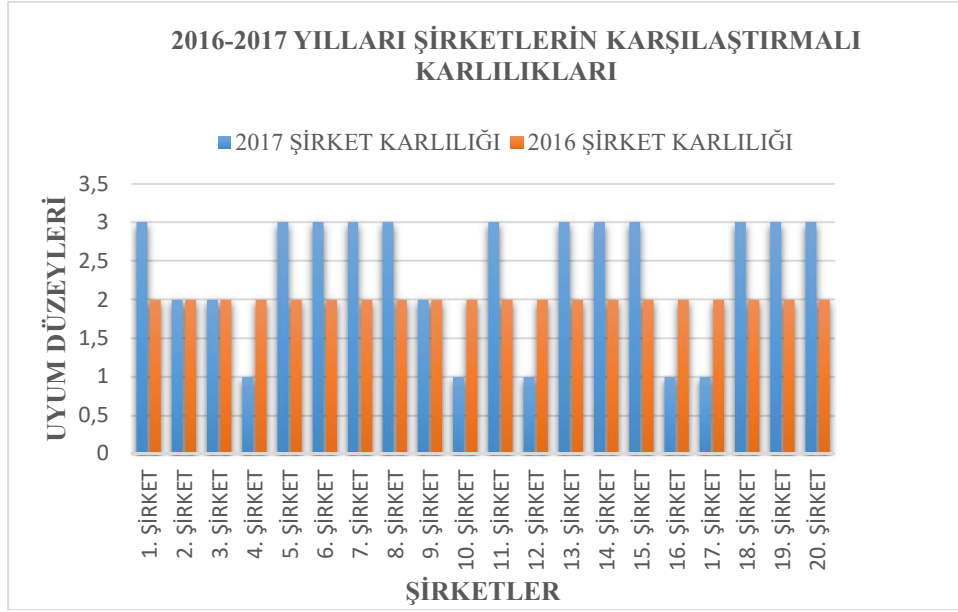
İncelediğimiz 20 adet üretim şirketinin yıllara göre, dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri mutlak ve yüzdesel olarak artış göstermiştir. Bu artışın şirket kriterlerinden birisi olan aktif büyüklük ile olan ilişkisini incelediğimiz de, tablo 4 ve grafik 3 te de görüldüğü gibi, tüm şirketlerin 2016 yılındaki aktif büyüklüklerine 2 değeri verilerek 2017 yılında aktif büyüklükte bir artış olmuşsa 3, azalış olmuşsa 1, değişim yok ise 2 değerleri verilmiş ve büyüklükler tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, şirketlerin aktif büyüklükleri ile TMS 2 stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri arasındaki ilişki incelendiğinde, şirketlerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ile aktif büyüklükleri arasında pozitif bir ilişki olduğu ortaya çıkmaktadır. Yani, şirketlerin aktif büyüklükleri arttıkça dipnot uyum düzeyleri de artış göstermiştir. Aktif olarak büyüyen şirketlerin TMS 2 stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri genel olarak artmıştır. Şirketlerin aktif büyüklükleri ile stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri arasındaki pozitif ilişkiyi ortaya çıkaran, yıllara göre artışların nedenleri sonuç kısmında ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılacaktır.

Şirketlerin TMS 2 Stoklar Standardı Dipnot Açıklama Gereklilikleri Uyum Düzeylerinin 2016-2017 Yıllarına Göre Şirket Karlılığı Arasındaki İlişkiler

Tablo 5. Şirketlerin Uyum Düzeyleri ile Şirket Karlılıkları Arasındaki İlişki

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



Grafik 4. Şirketlerin Uyum Düzeyleri ile Şirket Karlılıkları Arasındaki İlişki

Tablo 5 ve grafik 4’te görüldüğü gibi, incelemiş olduğumuz 20 adet şirketin şirket karlılığı ile TMS 2 Stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerini tespit etmek amacıyla, 2016 yılındaki şirket karlılıklarına 2 değeri verilerek 2017 yılında şirket karlılığında bir artış olmuşsa 3, azalış olmuşsa 1, değişim yok ise 2 değerleri verilmiş ve sonuç olarak, 12 adet şirketin karlılığının arttığı, 3 şirketin karlılığının değişmediği, 5 şirketin karlılığının düştüğü görülmektedir.

Genel olarak, incelemiş olduğumuz üretim şirketlerinin, çoğunluğunun 2017 yılında karlılığının arttığı tespit edilmiştir. Bu verilere göre, şirket karlılığı ile TMS 2 Stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır. Yani, 2017 yılında dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri artan şirketlerin şirket karlılıkları da artmıştır. Yıllara göre artışların nedenleri sonuç kısmında ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılacaktır.

SONUÇ

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

Araştırmamızda, BIST 100 endeksinde, yer alan 52 adet üretim işletmesi içerisinden seçmiş olduğumuz TMS 2 stoklar standardına en uygun faaliyet raporlarına sahip 20 adet üretim işletmesi seçilmiştir. Üretim şirketlerinde stoklar, önemli bir kalem olduğu için TMS 2 stoklar standardı seçilmiştir. Araştırmamız da, şirketlerin 2016 ve 2017 yıllarındaki finansal tablolarından yararlanılmıştır. Şirketlerin finansal bilgilerine kamu aydınlatma platformu (KAP) ve Borsa İstanbul’un resmi sitesinden ulaşılmıştır.

Yapmış olduğumuz inceleme de, TMS 2 stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin 2017 yılında 2016 yılına göre, mutlak ve yüzdesel olarak arttığı tespit edilmiştir. Bu artışın şirket kriterlerinden olan aktif büyüklük, şirket karlılığı ve şirket yaşı ile olan ilişkileri incelenmiştir. Şirketlerin aktif büyüklüğü ile TMS 2 stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri arasında pozitif bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Yani, uyum düzeylerin artan şirketlerin aktif büyüklükleri de artmıştır. Bu durumun nedenlerini şu şekilde açıklayabiliriz. Şirketler aktif olarak büyüdükçe, rakipleri olan küçük işletmelere göre, finansal bilgilerini açıklamak konusunda daha fazla eğilim göstermiş olabilirler. Aynı zaman da, büyüyen işletmeler ülkemiz için henüz yeni bir kavram sayılan Türkiye Muhasebe Standartları konusunda, çalışanlarının eğitim seviyesini artırmış ve uzmanlaşmaya gitmiş olabilirler. Bu eğitimler alanında uzman kişilerden, akademisyenlerden yardım alınarak artırılabilir. Alınan eğitimlerle, tüm şirketlerde uyum düzeyleri de artırılmış olacaktır.

Aynı zamanda dipnot uyum düzeylerindeki artışın nedenleri, standartların şeffaflık ve hesap verilebilirlik olgusu nedeniyle büyük şirketlerin devlet müdahalesinden kaçınmak ve kamuoyundaki imajlarını korumak olabileceği gibi, ortaklarına ve muhtemel ortaklarına daha fazla bilgi sunmak da, uyum düzeylerinin daha yüksek çıkmasının bir göstergesi olabilir.

Kurumsallığın bir göstergesi olan şirket yaşı ile stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerini incelediğimiz de ise, genel olarak incelediğimiz şirketlerin, 2016 yılına göre 2017 yılında uyum düzeyleri mutlak ve yüzdesel olarak artış göstermiştir. Bu da yine aktif büyüklük kriterinde olduğu gibi şirketlerin, zaman geçtikçe standartlara olan eğilimlerinin arttığını göstermektedir.

TMS 2 stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerinin şirket kriterlerinden birisi olan şirket karlılığı ile olan ilişkisini incelediğimizde, genel olarak karlılığı artan şirketlerin, uyum düzeyleri de artmıştır. Bu durum, şirketin karlılığının artmış olmasının şirketlerin finansal bilgilerini açıklama konusunda daha kararlı olduklarını göstermektedir. Bu da ortakların ve muhtemel ortakların şirket ile ilgili olarak ulaştıkları finansal bilgilerde, finansal tabloların yanında dipnotlarında ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak, yapmış olduğumuz araştırmada, elde ettiğimiz verilerden yola çıkarak, “ H_0 : Şirketlerin TMS 2 stoklar standardı dipnot açıklama gerekliliklerinin yıllara göre değişen uyum düzeyleri ile değişkenler arasında (aktif büyüklük, karlılık, şirket yaşı) anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.” hipotezi doğrulanmıştır. Şirketlerin, TMS 2 Stoklar standardı dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeyleri ile şirket kriterlerinden olan aktif büyüklük, karlılık, şirket yaşı ile olan ilişkisi ortaya çıkarılmaya çalışılmış ve bu belirlenen ilişkilerin nedenleri de vurgulanmıştır.

Literatür araştırması sonucunda ise, Türkiye’de Şirketlerin dipnot açıklama gereklilikleri uyum düzeylerine ilişkin birkaç araştırma olmasına rağmen iki yılın karşılaştırılması şeklinde bir araştırmaya rastlanılmamıştır. Finansal tablo kullanıcıları açısından dipnotların önemi göz önüne alındığında, bu alanda daha fazla çalışma yapılması gerektiğinden ve iki yılın karşılaştırılması şeklinde bir çalışma olmadığından yapılan bu çalışmanın literatür katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Akhtaruddin M. (2005). “Corporate Mandatory Disclosure Practices in Bangladesh”, The International Journal of Accounting, 40: 399-422.

- Ali, M. J., Kamran A., ve Darren H. (2004). "Disclosure Compliance with National Accounting Standards by Listed Companies in South Asia", *Accounting and Business Research*, 34 (3): 183-199.
- Alsaeed K. (2006). "The Association between Firm-specific Characteristics and Disclosure: The case of Saudi Arabia", *Managerial Accounting Journal*, 21(5): 476-495.
- Al-Shammari, B.(2011). "Factors Influencing the Extent of Mandatory Compliance with International Financial Reporting Standards: The Case of Kuwaiti Listed Companies", *Journal of International Business and Economics*, 11 (4): 11-31.
- 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: 425-447
- Büke T. (2014). "UFRS Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum: Literatür Araştırması", *Mali Çözüm Dergisi*, 124:179-190
- Cooke, T.E. (1989). "Voluntary Corporate Disclosure by Swedish Companies", *Journal of International Financial Management and Accounting*, 1(2): 171-195.
- Çetinoğlu S. (2018). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Açıklama Gerekliliklerine İlişkin Uyum Düzeylerinin İncelenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya
- Çürük T., (2004). "Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Seffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği", *ODTÜ Gelisme Dergisi*, 31:149-165
- Demir V., Bahadır O. (2014). "An Investigation of compliance with International Financial Reporting Standards by listed companies in Turkey". *Accounting and Management Information System*, 13 (1): 4-14.
- Dumontier, P., 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.
- Esen M.Ö. ve Sakin T. (2009). "Dipnot Açıklama Yükümlülüklerine Uyum: İMKB 100 Endeksinde Yer Alan Reel Sektör Firmalarının Durumu Üzerine Bir Araştırma", *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi (Yönetim)*, 20 (64):112-124
- Glaum, Martin ve Donna L. Street (2003). "Compliance with the Disclosure Requirements of Germany's New Market: IAS Versus US GAAP", *Journal of International Financial Management and Accounting*, 14 (1): 64-100.
- Holthausen, R. W. ve R. W. Leftwich (1983). "The Economic Consequences of Accounting Choice", *Journal of Accounting & Economics*, 5: 77-117.
- Hossain, M. ve Hammami H. (2009). "Voluntary Disclosure in the Annual Reports of an Emerging Country: The Case of Qatar", *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 25: 255-265.
- Juhmani, O. I. H. (2012). "Factors Influencing the Extent of Corporate Compliance with IFRSs: Evidence from Companies Listed in Bahrain Stock Exchange", *Journal of International Business and Economics*, 12 (2): 67-79.



- 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 & Finance*, 8 (3): 249-273.
- Naser K. (1998). "Comprehensiveness of Disclosure of non-financial Companies Listed on Amman Financial Market", *International Journal of Commerce & Management*, 2,(8) : 88-119.
- Nobes, C., (1998). "Towards a General Model of the Reasons for the International Differences in Financial Reporting", *Abacus*, 31(1-3):162-187
- Örten R., Kaval H. ve Karapınar A. (2012). *Türkiye Muhasebe –Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Altıncı Baskı*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Street, Donna L. ve Stephanie M. Bryant (2000). "Disclosure Level and Compliance with IASs: A Comparison of Companies with and without U.S. Listings and Filings", *The International Journal of Accounting*, 35 (3): 305-329
- Tadesse, Solomon, (2006). "The Economic Value of Regulated Disclosure: Evidence From The Banking Sector", *Journal of Accounting and Public Policy*, 25:32-70
- <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UMS%202.pdf> (15.01.2019)
- <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS%202%20Stoklar.pdf> (16.01.2019)