



ANKARA
HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR
AÇISINDAN FİNANSAL RAPORLARIN UYUM
DÜZEYİNİN İNCELENMESİ: BIST 100 – FTSE 100
KARŞILAŞTIRMASI**

Ahmet KARACA

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Aydın KARAPINAR**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM BİLİM DALI**

OCAK- 2024



**ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR AÇISINDAN FİNANSAL
RAPORLARIN UYUM DÜZEYİNİN İNCELENMESİ: BIST 100 –
FTSE 100 KARŞILAŞTIRMASI**

Ahmet KARACA

**YÜKSEK LİSANS
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM BİLİM DALI**

**ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

OCAK 2024

TEZ ONAY SAYFASI

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Programı Yüksek Lisans öğrencisi Ahmet KARACA tarafından hazırlanan “Çalışanlara Sağlanan Faydalar Açısından Finansal Raporların Uyum Düzeyinin İncelenmesi: BIST-100 – FTSE-100 Karşılaştırması” başlıklı tez çalışması, 25/01/2024 tarihinde ve saat 15.00’da yapılan tez savunma sınavında aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak **KABUL** edilmiştir.

	Kabul	Ret
Başkan: Dr. Öğr. Üyesi Zeki YANIK Atılım Üniversitesi	☒	☐
Üye: Prof. Dr. Figen ZAİF Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	☒	☐
Üye: Prof. Dr. Aydın KARAPINAR Emekli	☒	☐

ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Ahmet KARACA

25.01.2024

ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR AÇISINDAN FİNANSAL
RAPORLARIN UYUM DÜZEYİNİN İNCELENMESİ: BIST 100 – FTSE 100
KARŞILAŞTIRMASI

(Yüksek Lisans Tezi)

Ahmet KARACA

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Ocak 2024

ÖZET

Çalışmanın amacı, Borsa İstanbul’da ve Londra Borsası’nda faaliyet gösteren şirketlerin finansal raporlarının, çalışanlara sağlanan faydalar açısından, dipnot uyum seviyesi ile toplam satış büyüklüğü, yönetim kurulu içerisindeki bağımsız üye sayısı, yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük görevlerinin aynı kişi veya farklı kişilerce yerine getirilip getirilmeme hali, dört büyük denetim firmasının denetlenip denetlenmeme hali ve işletme yaşı değişkenleri arasındaki ilişkinin araştırılmasıdır. Araştırma hipotezleri, her iki endekste yer alan totalde 132 şirketin mali yıl başlangıç ve bitiş tarihleri dikkate alınarak bir yılı kapsayan verilerinin kullanılması suretiyle ve korelasyon analizi yöntemi ile sınanmıştır. Analiz neticesinde; BIST-100 veri seti için, toplam satış büyüklüğünün dipnot uyum seviyesi ile, öte yandan, yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük pozisyonlarına ilişkin görev ayrımı değişkeninin yine dipnot uyum seviyesi ile arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişkiye sahip olduğu, FTSE-100 veri seti için ise, yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısının dipnot uyum seviyesi ile negatif yönde istatistiki olarak anlamlı bir ilişkiye sahip olduğu ve FTSE-100’de işlem gören şirketlerin çalışanlara sağlanan faydalar standardına ilişkin dipnot uyum seviyesinin, BIST-100’de işlem gören şirketlerin ilgili standarda ilişkin dipnot uyum seviyesinden daha yüksek değere sahip olduğu şeklindeki değerlendirmelere varılmıştır. Ulusal literatürde yeteri düzeyde ilgi görmeyen ve alanda güncel bir çalışmanın bulunmadığı tanımlanmış fayda planlarına ilişkin dipnot açıklamaları konusunun, nicel yöntemler kullanılmak suretiyle ve istatistiksel analizler sonucunda elde edilen verilerinin, gelecekte yürütülecek çalışmalar nezdinde literatüre katkıda bulunacağı öngörülmektedir.

Bilim : 112202
Kodu

Anahtar : Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS-19, Finansal Raporlar, Dipnot Uyum Seviyesi,
Kelimeler BIST-100, FTSE-100

Sayfa : 88
Adedi

Tez : Prof. Dr. Aydın KARAPINAR
Danışmanı

Investigation of the Compliance Level Of Financial Reports In Terms Of Benefits Provided
to Employees: BIST-100 – FTSE-100 Comparison
M.Sc. Thesis

Ahmet KARACA

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES

January 2024

ABSTRACT

The aim of the study is that the financial reports of the companies operating in Borsa İstanbul and London Stock Exchange, the benefits provided to employees, the total sales size and the total sales size of the footnote, the number of independent members within the board of directors, the chairmanship of the board of directors and the general directorate duties by the same person or different persons Whether or not to be fulfilled is the investigation of the relationship between four major inspection firms and whether it is inspected and the age of operating age variables. Research hypotheses were tested by using the data covering a year by taking into account the starting and end dates of 132 companies in both indexes and by using the correlation analysis method. As a result of the analysis; For BIST-100 Data Set, the total sales size, with the level of footnote harmony, on the other hand, has a significant significant relationship between the footnote compliance level of the task separation of the General Directorate positions of the Board of Directors and the FTSE-100 data set. , the number of independent members within the Board of Directors has a significant significant relationship with the level of footnote harmony with the level of footnotes and the footnote compliance level of the companies traded on the FTSE-100, which is traded to the employees of the FTSE-100, the footnote of the companies traded in the BIST-100. Assessments have been reached that it has a higher value than the level of compliance. It is foreseen that the subject of footnote explanations regarding the benefit plans that have not attracted sufficient attention in the national literature and that there is no current study in the field will contribute to the literature by using quantitative methods and as a result of statistical analysis.

Science Code : 112202

Key Words : Employee Benefits, IFRS-19, Financial Reports, Footnote Compliance Level, BIST-100, FTSE-100

Page Number : 88

Supervisor : Prof. Dr. Aydın KARAPINAR

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLoların LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR	ix
1. GİRİŞ	1
2. LİTERATÜR TARAMASI.....	5
2.1. Ulusal Literatür	5
2.2. Uluslararası Literatür	11
3. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR (TMS-19) STANDARDINA GENEL BİR BAKIŞ	23
3.1. Standardın Amacı.....	23
3.2. Standardın Kapsamı	23
3.3. Standartta Yer Verilen Tanımlar	25
3.3.1. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Tanımları.....	25
3.3.2. Planların Sınıflandırılmasına İlişkin Tanımlar	26
3.3.3. Tanımlanmış Net Fayda Borcuna (Varlığına) İlişkin Tanımlar	27
3.3.4. Tanımlanmış Fayda Maliyetine İlişkin Tanımlar	28
3.4. Standardın Tasnifi	29
3.4.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar.....	30
3.4.2. Çalışanlara İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar.....	31
3.4.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar	42
3.4.4. İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar	43
3.5. Finansal Tabloların Açıklanması ve Dipnotlar	44
4. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR AÇISINDAN BIST-100 ve FTSE-100 ŞİRKETLERİ FİNANSAL RAPORLARININ UYUM SEVİYESİNİN ANALİZİ	47

4.1. Araştırmanın Konusu	47
4.2. Araştırmanın Amacı	48
4.3. Araştırmanın Kapsam ve Kısıtları.....	50
4.4. Araştırmanın Hipotezleri.....	55
4.5. Araştırmanın Metodolojisi	62
4.5.1. Dipnot Uyum Seviyesi Bileşenlerinin Oluşturulması	62
4.5.2. Veri Setlerine İlişkin Tanımlayıcı Özellikler	66
4.5.3. Normallik Varsayımı	70
4.5.4. Korelasyon Analizi Sonuçları.....	73
5. SONUÇ	85
KAYNAKÇA.....	89
ÖZGEÇMİŞ.....	96

TABLoların LİSTESİ

Tablo 4.3.1. Çalışma Kapsamında Yer Alan Şirketlerin Toplu Listesi	54
Tablo 4.4.1. Değişkenler Listesi	61
Tablo 4.4.2. Değişkenler İle Dipnot Uyum Seviyesi Arasındaki Olası İlişki	62
Tablo 4.5.1.1. Dipnot Uyum Seviyesi Bileşenleri (Soru Seti)	65
Tablo 4.5.1.2. Değişkenler ve Kullanılan Yöntem Tablosu	66
Tablo 4.5.2.1.BIST-100 Şirketlerine Dair Tanımlayıcı İstatistikler	68
Tablo 4.5.2.2. FTSE-100 Şirketlerine Dair Tanımlayıcı İstatistikler	68
Tablo 4.5.3.1. BIST-100 Veri Setindeki Değişkenlere İlişkin Çarpıklık Ve Basıklık Değerleri	71
Tablo 4.5.3.2. FTSE-100 Veri Setindeki Değişkenlere İlişkin Çarpıklık Ve Basıklık Değerleri	72
Tablo 4.5.4.1. Borsa İstanbul’da İşlem Gören Şirketlerin Dipnot Uyum Seviyeleri	75
Tablo 4.5.4.2. Londra Borsasında İşlem Gören Şirketlerin Dipnot Uyum Seviyeleri	77
Tablo 4.5.4.3. BIST-100 Şirketlerinin Değişkenlerine Ait Korelasyon Analizi Sonuçları	79
Tablo 4.5.4.4. FTSE-100 Şirketlerinin Değişkenlerine Ait Korelasyon Analizi Sonuçları	81

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar

Açıklamalar

BOBİ FRS

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Sistemleri

BIST

Borsa İstanbul

E & Y

Ernst & Young

FASB

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

FTSE

Financial Times Stock Exchange

GBP

Great Britain Pound

GVK

Gelir Vergisi Kanunu

İMKB

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

IAS

Uluslararası Muhasebe Standartları

IASB

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

IFRS

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

ISO

Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu

KDVK

Katma Değer Vergisi Kanunu

KGK

Kamu Gözetimi Kurumu

KPMG

Klynveld Peat Marwick Goerdeler

PwC

PricewaterhouseCoopers

RG

Resmi Gazete

SGK

Sosyal Güvenlik Kurumu

SPK

Sermaye Piyasası Kurulu

SSGSSK

Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

TCMB

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standardı Kurulu
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
USD	United States Dollar
US GAAP	ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	Vergi Usul Kanunu
YFRÇ	Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi



1. GİRİŞ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'nin yapmış olduğu anlaşma akabinde dünya genelinde tek ve ortak bir rapor dili ve raporlama kriterleri temelinde birtakım çalışma ve faaliyetler yürütülmüş ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) oluşturmaya gayret edilmiş, konuyu temel manada standardize etme ve rapor dili bağlamında teklik sağlama noktasında bir zorunluluk oluşmuş ve bu noktadan hareketle muhasebe sistemi açısından uluslararası düzeyde muhasebe ve finansal raporlama standartları ortaya çıkmıştır.

Her bir ülke söz konusu standartları kendi yerel dillerine çevirmek suretiyle uygulamaya yönelik adımlar atmış, Türkiye'de de küresel sistem ile uyumlu ve yeknesak bir sistem oluşturma hedefiyle ilgili standartların Türkçeye çevrilmesi suretiyle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) meydana getirilmiş ve her bir standart farklı tarihlerde yayımlanarak uygulamaya konulmuştur.

Çalışanların elde ettikleri kazanım ve yükümlülükler dair Türkiye'nin kendine has birtakım yasal düzenlemeleri ve muhasebe sistemleri var olup bu kapsamda meydana getirilen TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, Türkiye Muhasebe Standartlarından biri olup ilk olarak 30.03.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş, daha sonrasında ise uluslararası alanda yaşanan değişim ve gelişimlere bağlı olarak düzenli şekilde düzeltme ve güncelleştirmeler ile cari halini almıştır.

Söz konusu standarda ilişkin Türkiye'de ve dünyada birtakım çalışmalar var olmakla beraber, bahse konu standart kapsamında çalışanlara iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan biri olan tanımlanmış fayda planlarına ilişkin verilerin, standart açıklama hükümlerine uyum düzeyinin ölçülmesi özelinde yeteri düzeyde akademik çalışma olmadığı ve bu noktada bir boşluk bulunduğu düşüncesi hakim olmuştur.

Dipnot açıklamaları, bilanço ve gelir tablosu gibi mali tabloların ayrılmaz bir parçasını teşkil etmekte olup söz konusu açıklamalar, finansal tablo kullanıcılarına, şirketlerin çalışanlarına yönelik sunduğu faydaların ve bu faydaların içeriğinin nitelik ve nicelik itibarıyla net olarak izah edilebilmesini, yeterli, güvenilir ve uygun bilginin sağlanabilmesini ve en nihayetinde bu bilgiler ışığında raporlamanın kalifikasyonunun ortaya çıkarılmasını temin etmektedir. Dipnot açıklamalarının önemine binaen,

Çalışanlara iř ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan biri olan tanımlanmış fayda planlarına ilişkin dipnot açıklamalarının TMS-19 alışanlara Saęlanan Faydalar Standardına uygun bir şekilde yapılmasının kayda değer bir husus olduğu dūřunūlmektedir.

Bu noktadan hareketle çalıřmada, çalıřanlara iř iliřkisi sonrasında saęlanan faydalardan biri olan tanımlanmıř fayda planlarına iliřkin verilerin, standart açıklama hūkūmlerine uyum dūzeyi incelenmiř olup çalıřmanın amacı, BIST-100 ve FTSE-100 endekslerindeki finansal olmayan řirketlerin, tanımlanmıř fayda planlarına iliřkin verilerinin, standart açıklama hūkūmlerine uyum dūzeyinin tespit edilmesi ve bu uyum seviyesine etki edebilecek bileřenlerin ortaya çıkarılmasıdır.

Çalıřmada BIST-100 ve FTSE-100 endekslerinde iřlem gōren ve reel sektōrde faaliyet gōsteren, bir dięer ifadeyle, finansal olmayan (ūretim, hizmet vb.) toplamda 132 iřletmenin mali tablo ve dipnotları irdelenmiř, tanımlanmıř fayda planlarına yōnelik ilgili standarttaki dipnot gereksinimlerine baęlı kalınarak 35 unsur belirlenmiř, belirlenen unsurlar ūzerinden dipnot uyum seviyeleri aęırlıksız ikili yōntem (Cooke yōntemi) ile hesaplanmıř (Cooke, 1989), arařtırmaya konu iřletmelerin dipnot uyum seviyelerine tesir edebilecek faktōrlerin belirlenmesi amacıyla birtakım hipotezler geliřtirilmiř, bu hipotezler, verilerin normal daęılım gōsterip gōstermemesi hususu da dikkate alınarak muhtelif istatistiksel teknikler vasıtasıyla sınanmıř ve elde edilen verilere korelasyon analizi uygulanmıřtır. Veri seti olarak; bahse konu řirketlerin 2020 yılı (Londra Borsasındaki řirketler için mali yıl bařlangıç ve bitiř tarihlerinden kaynaklı 2020-2021 yılı da olmak ūzere) yıllık raporlarından, finansal tablolarından ve o tablolara iliřkin dipnotlardan yararlanılmıřtır. Uyum seviyesine yōnelik etkisi olduęu dūřūnūlen faktōrler olarak; toplam satıř būyūklūęū, yōnetim kurulu ūyeleri içerisindeki baęımsız ūye sayısı, Yōnetim Kurulu Bařkanlıęı ile Genel Mūdūrlūk gōrevlerinin aynı kiři veya farklı kiřilerce yerine getirilip getirilmeme hali, dōrt būyūk denetim firmasınca denetlenip denetlenmeme hali ve iřletme yařı faktōrleri ūzerinde durulmuřtur. Őte yandan, arařtırma kapsamında yer alan Tūrkiye ve İngiltere borsalarındaki řirketlerin dipnot uyum seviyeleri mukayese edilmiř ve sonuçlar raporlanmıřtır.

Bu alıřma, beř ana bōlūmden meydana gelmektedir. “Giriř” bōlūmū olan birinci bōlūmden sonra ikinci bōlūmde, mevzuya iliřkin literatūr taraması ulusal ve uluslararası bazda yapılmıř, ūūncū bōlūmde; TMS-19 alıřanlara Saęlanan Faydalar

Standardının amacının ne olduğu, neleri kapsadığı, standart içerisinde hangi tanımlara yer verildiğı açıklanmış, bahsi geçen fayda türleri; çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar şeklinde tasnif edilmiş ve finansal tabloların açıklanması ve dipnot kavramına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Bu bölüm, araştırma konusu olan çalışanlara iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar başlığına ve bilhassa tanımlanmış fayda planlarına daha fazla önem ithaf etmek suretiyle ele alınmıştır. Dördüncü bölümde, çalışanlara sağlanan faydalar, Borsa İstanbul'da ve Londra Borsası'nda işlem gören şirketlerin mali tabloları, yıllık raporları ve bağımsız denetim raporları vasıtasıyla uygulamalı olarak incelenmiş, geliştirilen hipotezler noktasında ortaya konulan veriler korelasyon analizine tabi tutulmuş, sonuçlar SPSS programı üzerinden test edilmiş ve bahse konu bulgular raporlanmıştır. Beşinci ve son bölümde ise analiz sonuçları açıklanmış ve elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir.



2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatür taraması, 1961 ila 2021 yılları arasını kapsamakla birlikte yalnızca TMS-19 standardını değil, ulusal ve uluslararası çapta muhtelif muhasebe standartlarına uyum seviyesini test eden çalışmaları da bünyesinde barındırmakta, öte yandan, ilgili standarda ilişkin uyum düzeyi haricinde nicel veyahut nitel yöntemlerle ele alınan birtakım diğer çalışmaları da içermekte olup söz konusu tüm çalışmalar bir bütün halinde ilgili başlık altında ifade edilmektedir.

Muhasebe standartlarına uyum seviyesini ölçme noktasında literatür taramasının; ulusal ve uluslararası literatür taraması ya da sadece araştırma konusu özelinde oluşturulan literatür taraması ve tüm muhasebe standartlarına ilişkin literatür taraması veyahut belirli başka bir standarda dair literatür taraması şeklinde birbirinden farklı biçimlerde sınıflandırıldığı görülmektedir.

Bu çalışmaya ilişkin literatür taraması ise ulusal ve uluslararası literatür olmak üzere iki farklı başlık altında tasnif edilmektedir.

2.1. Ulusal Literatür

Ulusal literatür başlığı altında; araştırma konusu dışında belirli başka bir muhasebe standardı ve/veya tüm muhasebe standartlarına uyum seviyesini ölçen çalışmalar yer almaktadır.

Muhasebe standartlarına uyum seviyesini ölçen çalışmalardan biri Ali ve diğerleri (2004) tarafından Bangladeş, Hindistan ve Pakistan Borsalarında faaliyet gösteren 566 şirketin 1998 yılına ilişkin mali tablolarının 14 farklı muhasebe standardında yer alan mecburi açıklama unsurlarına uyum seviyesini ölçme noktasında gerçekleştirilmiştir. Çalışma akabinde; işletme büyüklüğü ve karlılığı, çok ulusluluk ve çok uluslu şirketlerin yan kuruluşu olma özellikleri ile açıklama seviyesi arasında pozitif bir ilişki olduğu, finansal kaldıraç ve denetim firma büyüklüğü ile açıklama seviyesi arasında ise herhangi bir etki bulunmadığı neticesine varılmıştır (Ali, M., Ahmet, & Henry, 2004).

Muhasebe standartlarına uyum seviyesini ölçen bir diğer çalışmada Karapınar ve Zaif (2008), İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)-50 endeksinde bulunan totalde 27 şirketin gelir tablolarını Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan tebliğde yer verilen birtakım açıklama gereksinimlerine ne derece uyum

gösterdiği bağlamında irdelenmiştir. Çalışma neticesinde; beş büyük denetim şirketince denetlenen şirketlerin, diğer denetim firmaları tarafından denetlenen firmalara kıyasla daha yüksek seviyede uyum gösterdiği saptamasına varılmıştır (Karapınar & Zaif, 2008).

Varıcı (2009), Amerika ve Avrupa kıtasında bulunan 66 ülkenin, finans dışı sektörlerde yer almakla beraber hisseleri borsada işlem gören şirketlerinin IFRS'ye uyum seviyelerini ölçmüştür. Çalışma sonucunda; dışa açılma oranı, eğitim düzeyi ve sermaye piyasası varlığı hususlarının uyum seviyesine tesir ettiği, ekonomik büyüme ve enflasyon değişkenlerinin ise uyum seviyesine etki etmediği anlaşılmıştır (Varıcı, 2009).

Esen ve Sakin (2009), İMKB-100 endeksindeki reel sektör işletmelerinin, bir diğer ifade ile, yalnızca finansal olmayan şirketlerin 2008 yılına dair mali tablo ve dipnotlarının, 7 ayrı IFRS standardındaki açıklama yükümlülüklerine uyumunu araştırmış, bu noktadan hareketle 27 farklı unsur belirlemiş, bu kapsamda, işletme büyüklüğü ve büyük firmalar tarafından denetlenme ile uyum arasında pozitif bir ilişki bulmuş, halka açıklık oranı ile uyum arasında ise negatif bir ilişki olduğu sonucuna varmıştır. Ayrıca 2008 yılı için ortalama uyum seviyesini %89 olarak tespit etmiştir (Esen & Sakin, 2009).

Süzük (2011) tarafından yapılan çalışmada, TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) uygulamaları incelenmiş, TCMB uygulamalarının standardın çizdiği çerçevede nerede yer aldığı, uygulamadaki farklılıkların ve benzerliklerin neler olduğu saptanmış, standardın önerdiği bazı noktalarda farklılıklar bulunmasına rağmen Merkez Bankası uygulamalarının standarda genel olarak uygun olduğu, bu farklılıkların özellikle emeklilik planlarının değerlemesi ile mali tabloların dipnotlarındaki bazı açıklamalar olarak ön plana çıktığı sonucuna varılmıştır (Süzük M. , 2011).

Öztürk (2011) tarafından yapılan çalışmada, aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 6 ülkeden 162 halka açık şirketin birbirinden farklı 32 IFRS standardına uyum seviyesi test edilmiş, araştırma akabinde, mali tablo dipnotlarının belirli mutad ifadelerle açıklandığı, finansal risklerin yönetimine dair söz konusu ifadelerin sabit bir düzlemde olmadığı ve işletmelere münhasır çözüm yollarına imkan verdiği görüşü savunulmuştur (Öztürk, 2011).

Karapınar ve diğerleri (2012), maden çıkarma sanayisinde faaliyet yürüten Türkiye ve dünyadaki 5 şirketten oluşan bir örneklem grubunun 2008 yılı finansal tablolarının IFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardına uyum seviyesi araştırılmış, global çapta faaliyet gösteren şirketlerin standarda uygun hareket ettiği, Türkiye'deki işletmelerde ise söz konusu faaliyetlere ilişkin açıklamaların hiç olmadığı ya da yetersiz açıklamada bulunulduğu neticesine varılmıştır (Karapınar, Zaif, & Bayırlı, 2012).

Demirtuyi (2013) tarafından yapılan çalışmada, TMS-19 Standardının ülkemizdeki yasal mevzuat açısından uygulanabilirliği incelenmiş, örnek uygulamayla bir işletmenin çalışan hakları üzerinden hesaplamalar yapılmış, benzer ve çelişen yönler ortaya konulmaya çalışılmış, işletmelerde, özellikle dönem sonucunu (kâr/zarar), çalışanlara sağlanan faydalardan biri olan kıdem tazminatı hesaplamalarındaki farklılıkların etkilediği ortaya çıkmış, kısa vadeli sağlanan faydalar ile ülkemizdeki yasal mevzuatın karşılaştırılmasında, kullanılan kavram isimleri dışında temel bir farklılığın bulunmadığı tespit edilmiş, uzun vadeli faydalar bağlamında ise gerek sağlanan haklar gerekse de hesaplama bakımından birçok farklılığın bulunduğu sonucuna varılmıştır (Demirtuyi T. , 2013).

Uyar, Kılıç ve Bayyurt (2013) tarafından yapılan çalışmada, Borsa İstanbul (BIST)'da işlem gören Türk imalat sanayi sektöründeki şirketlerin gönüllü bilgi açıklama düzeylerini etkileyen faktörler incelenmiş, araştırma sonucunda, kurumsal mülkiyet ve kurumsal yönetim ile açıklama düzeyi arasında pozitif ilişki olduğu, yönetim kurulu büyüklüğünün ise önemsiz bulunduğu neticesine varılmıştır (Uyar, Kılıç, & Bayyurt, 2013).

Cagle (2013), Türkiye'de halka açık şirketlerin 2007-2011 yıllarına dair finansal tablo ve dipnotlarının, IAS 32, IAS 39 ve IFRS 7 kapsamında finansal araçlara dair getirilen açıklama yükümlülüklerine uyumu incelenmiş, araştırma neticesinde ortalama uyum seviyelerinin 2007 yılı için %72, 2008 yılı için %64, 2009 ve 2010 yılları için %61 ve 2011 yılı için %57 olduğu görülmüştür (Cagle, 2013).

Demir ve Bahadır (2014) tarafından, Türkiye'de borsada işlem gören, sadece finans dışı sektörde faaliyet yürüten 168 işletmenin 2011 yılı finansal tablolarının birden fazla IFRS'ye uyum seviyesi ölçülmüş, 215 farklı unsur oluşturulmuş, dört büyük denetim firması tarafından denetlenmenin uyum seviyesi ile pozitif ilişkili,

kaldıraç seviyesinin uyum seviyesi ile negatif ilişkili olduğu, öte yandan, şirket büyüklüğü, karlılık ve işletme yaşı ile uyum seviyesi arasında ise bir ilişki bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Diğer taraftan ise 2011 yılı için ortalama uyum seviyesinin %79 olduğu tespit edilmiştir (Demir & Bahadır, 2014).

Tolga (2014), işletme büyüklüğü, işletme karlılığı, işletmenin borçluluk durumu ve işletmenin yaşı gibi faktörlerin UFRS'ye uyum derecesi üzerindeki etkilerini incelemiş ve araştırma sonucunda, UFRS bazında mali tablolarını tanzim etmekle mükellef olan şirketlerin dipnot açıklama yükümlülüklerine tam manasıyla uyum göstermediği ve gelişmiş ülkelerdeki uyumun, gelişmemiş ülkelere kıyasla daha yüksek olduğu sonuçlarına ulaşmıştır (Tolga, 2014).

Sevim ve Altunal (2015) tarafından, Borsa İstanbul endeksinde faaliyet yürüten finansal şirketlerin 2013 yılına dair yıllık bazda finansal tablo ve açıklamaları, 23 maddeden oluşan açıklama endeksine göre araştırılmış, borç/özkaynak oranı ve işletme faaliyetleri ile açıklama seviyesi arasında anlamlı bir ilişki bulunduğu, öte yandan, işletme büyüklüğü, yabancı borsada işlem görme ve dört büyük denetim firması tarafından denetlenme değişkenleri ile açıklama seviyesi arasında bir ilişki olmadığı neticesine varılmıştır. Ayrıca 2013 yılı için ortalama uyum seviyesinin %66 olduğu tespit edilmiştir (Sevim & Altunal, 2015).

Karapınar (2016), İstanbul Borsasında işlem gören ve finans dışı sektörde faaliyetlerini sürdüren 420 şirketin, 2013 ve 2014 yıllarına ilişkin finansal durum tablosu ve gelir tablolarının SPK tarafından yayınlanan finansal tablo formatlarına uyum seviyesi ölçülmüş, gelir tablosu uyum seviyesinin finansal durum tablosu uyum seviyesinden yüksek olduğu, özkaynak grubundaki uyum seviyesinin diğer finansal tablo gruplarına kıyasla daha yüksek olduğu, bilançoda en düşük uyum seviyesinin kısa vadeli yabancı kaynaklarda bulunduğu ve bireysel finansal tabloların uyum seviyesinin konsolide finansal tablolara nazaran daha yüksek olduğu neticesine varılmıştır (Karapınar A. , 2016).

Kır (2016) tarafından yapılan çalışmada, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardındaki düzenlemeler ile Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemeler karşılaştırılmalı olarak incelenerek mali tablolara etkileri açıklanmış, standart ile Türkiye Cumhuriyeti yasalarının arasında bulunan yöntem ve hesaplamaların farklılıkları ortaya konmuş, geliştirilen bir uygulama örneği ile ilgili standardı

uygulayan işletmenin kar/zararının nasıl etkilendiği gösterilmiş, yasalarda standartlaşma gerekliliğine değinilmiş ve standartlaşmanın daha doğru sonuçları vereceği ifade edilmiştir (Kır, 2016).

Uyar ve diğerleri (2016) tarafından, ISO 500 (Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu)'ün IAS ve IFRS'ye uyum seviyesi incelenmiş, uyum seviyesi olarak esas faktörlerin eğitimli personel sayısı, firma büyüklüğü ve yabancı mülkiyet olduğu, diğer taraftan karlılık ve kaldıraç faktörlerinin ise uyum seviyesi ile ilişkili olmadığı belirlenmiştir (Uyar, Kılıç, & Ataman, 2016).

Varol (2017) tarafından yapılan çalışmada, TMS 19, TMS 26 ve TFRS 2 Standartları ile yerel mevzuat arasındaki çelişki ve problemler tespit edilmeye çalışılmış, çalışanlara sağlanan faydalarla ilgili muhasebeleştirilme işlemleri, bir işletme örneği üzerinden uygulamalı bir şekilde ele alınmıştır (Varol, 2017).

Çelik (2018) tarafından yapılan çalışmada, çalışanlara sağlanan faydalar standardının istihdam üzerine etkisi ve istihdam teşvikinde ilgili standardın çalışanlara sağladığı yararlar incelenmiş, doküman tarama yönteminden yararlanılmış, içerik analizi teknikleriyle ilgili yönetmelik ve düzenlemeler değerlendirilmiş, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ile TMS 19 standardı arasındaki uygulama farklılıkları örnekler üzerinden açıklanmış, özellikle yabancı yatırımın sermaye-yoğun yapıdan, emek-yoğun yapıya çekilmesi ve istihdam yaratan yabancı yatırımların teşviki için, uluslararası düzeyde nicel çalışmaların yapılabileceği önerisinde bulunulmuştur (Çelik, 2018).

Gül (2018) tarafından yapılan çalışmada, kıdem tazminatı irdelenerek yükümlülükler hesaplanmış, vergi mevzuatı ve TMS açısından farklar ortaya koyularak, sanal bir işletme ile muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgilere yer verilmiştir (Gül, 2018).

Çetinoğlu (2019), İstanbul Borsası'nda faaliyet gösteren 20 üretim şirketinin 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin finansal tablo ve açıklamalarının, IAS 2: Stoklar Standardına ilişkin açıklama yükümlülüklerine uyum seviyesi irdelenmiş, 2017 yılına dair açıklamaların, 2016 yılına ait açıklamalara kıyasla daha yüksek uyum seviyesini barındırdığı, bu kıyasta ise işletme yaşı, aktif büyüklüğü ve karlılık kavramlarının ön plana çıktığı sonucuna varılmıştır (Çetinoğlu, 2019).

Kızıl (2019) tarafından yapılan çalışmada, çalışanlara sağlanan faydalar standardına ilişkin çalışan maliyetlerinin muhasebeleştirilme esasları ortaya koyulmuş, ilgili standart BOBİ FRS, Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (SSGSSK) gibi diğer düzenlemeler ile karşılaştırılmış, vergi kanunlarında kıdem tazminatlarının ödendiğinde gider kabul edilmesi haricinde standardın genel olarak söz konusu kanunlar ile uyumlu olduğu sonucuna ulaşılmış, işletmelerin kıdem tazminatlarını her yıl doğru bir şekilde tespit ederek düzenli olarak karşılık ayırmaları önerilmiştir (Kızıl Z. , 2019).

Ünsal (2019) tarafından yapılan çalışmada, çalışanlara sağlanan faydalar standardına başta 4857 sayılı İş Kanunu olmak üzere diğer kanunlar kapsamında değinilmiş, bir örnek üzerinden bu faydaların ölçüm ve muhasebeleştirilmesi yapılmış, ayrıca bu muhasebeleştirme işlemlerine TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartları açısından bakılmış, ilgili standart, borsada işlem gören ve en çok çalışan istihdam eden 97 şirketin 2018 yılı finansal tabloları ve bağımsız denetim raporları üzerinden incelenmiş, ANOVA testi sonucunda araştırma hipotezlerine ilişkin bulgular paylaşılmış, işletmelerin genel itibarıyla standarda uygun raporlama yaptıkları görülmekle birlikte, aktüeryal hesaplamalarda kullanılan varsayımlarla ilgili bazı işletmelerin ayrıntılı bilgi sunmadıkları sonucuna ulaşılmıştır (Ünsal, 2019).

Arslan (2021) tarafından yapılan çalışmada, payları Borsa İstanbul'da işlem gören mevduat ve katılım bankaları ile hisse senetleri Londra Borsası'nda işlem gören bankaların 2018 ve 2019 yıllarına dair raporları incelenmiş, beklenen kredi zararlarına ilişkin IFRS 7, IFRS 9 ve IAS 1 standartlarındaki dipnot gerekliliklerinden yola çıkılarak 126 unsur belirlenmiş, bu unsurlar üzerinden dipnot uyum skorları hesaplanmış, araştırma sonucunda, BIST'te işlem gören bankaların ortalama dipnot uyum seviyeleri 2018 yılı için %52,9, 2019 yılı için %51,6, FTSE'de işlem gören bankaların ortalama dipnot uyum seviyeleri ise 2018 yılı için %83,2, 2019 yılı için %83,3 çıkmış, öte yandan, bankaların aktif büyüklüğü, payların başka bir ülke borsasında da işlem görmesi ve BIST Kurumsal Yönetim Endeksine dahil olan bankaların derecelendirme notu ile uyum skoru arasında pozitif bir ilişki olduğu neticelerine varılmıştır (Arslan, 2021).

İşbil (2021) tarafından yapılan çalışmada, BIST 100 ve FTSE 100 endekslerinde işlem gören ve reel sektörde faaliyet iştigal eden totalde 134 işletmenin 2018 yılı mali tablo ve dipnotları incelenmiş, finansal araçlara ilişkin IFRS 9 standardındaki dipnot gerekliliklerinden yola çıkılarak dipnot uyum seviyeleri test edilmiş, araştırma sonucunda BIST 100 ve FTSE 100 endekslerinde işletme büyüklüğünün uyum düzeyi ile önemli derecede ilişkili olduğu, BIST 100 endeksinde bulunan şirketlerin ortalama uyum seviyesinin FTSE 100 endeksinde yer alan şirketlerin ortalama uyum seviyesinden daha düşük kaldığı neticelerine varılmıştır (İşbil, 2021).

Yukarıda detaylı bir şekilde yer verilen literatür taramasından hareketle, araştırma konusu olan çalışanlara iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan biri olan tanımlanmış fayda planlarına ilişkin verilerin, standart açıklama hükümlerine uyum düzeyi kapsamında ulusal literatürde yapılmakta olan çalışmaların ne denli sınırlı noktada kaldığı, söz konusu eksikliğin güncel çalışmaların yapılmasında referans kaynağı olarak kullanılabileceği hususuna ayrıca dikkat çekilmektedir.

2.2. Uluslararası Literatür

Uluslararası literatür başlığı altında; ulusal literatüre benzer şekilde, araştırma konusu dışında belirli başka bir muhasebe standardı ve/veya tüm muhasebe standartlarına uyum seviyesini ölçen çalışmalar yer almaktadır.

Cerf (1961), dipnot açıklama yükümlülüklerine uyum düzeyini ölçen ve birtakım değişkenler aracılığıyla söz konusu ilişkiyi test eden ilk ampirik çalışmaları gerçekleştirmiştir (Cerf, 1961).

Singhvi ve Desai (1971), Cerf tarafından kullanılan dipnot endeksi üzerinden daha detaylı istatistiki yöntemler kullanmış, bağımsız değişkenlere kar marjı ve denetim firma büyüklüğü gibi eklemeler yapmış ve araştırma neticesinde, halka açıklık durumunun endekse tesir eden ana değişken olduğunu gözlemlemiştir (Singhvi & Desai, 1971).

Cooke (1989), ağırlıksız ikili yönteme adını vermiş ve pek çok araştırmada referans kaynağı olarak değerlendirilmiş, İsveç'te totalde 90 işletmenin yıllık raporlarını incelemiş, halka açıklık hususunun dipnot açıklama seviyesinde en önemli bileşen olduğu sonucuna ulaşmış, şirket büyüklüğü ile açıklama seviyesi arasında olumlu yönde bir ilişki olduğunu gözlemlemiştir (Cooke, 1989).

Malone ve diğerleri (1993) Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (US GAAP) göre raporlama gerçekleştiren 125 petrol ve doğalgaz araştırma şirketine ilişkin yıllık açıklamaları uyum seviyesi bağlamında irdelemiş, yüksek borç / öz sermaye oranına haiz işletmelerin düşük borç / öz sermaye oranlarına sahip şirketlere kıyasla, hissedar sayısı yüksek olanların düşük bulunanlara nazaran ve hisseleri büyük bir borsada işlem görenlerin tezgahüstü piyasada işlem görenlere göre daha yüksek açıklama seviyesi barındırdığı neticesine varmış, öte yandan incelemeye tabi tutulan birçok farklı değişkenin ise açıklama seviyesine bir etki etmediği hususunu ortaya koymuştur (Malone, Fries, & Jones, 1993).

Nasser (1998) tarafından, Amman Finans Piyasası'na kaydı bulunan, finansal olmayan 54 işletmenin 1993 yılına dair finansal tablo açıklamaları irdelenmiş, uluslararası raporlama standartlarına geçiş akabinde uyum seviyesinin arttığı gözlemlenmiştir. Ayrıca işletme büyüklüğü, özkaynak kârlılığı ve borçlanma durumu ile uyum seviyesi arasında pozitif, işletmenin sahiplik yapısı, içinde bulunduğu sektör ve işletmeyi denetleyen şirketin büyüklüğü ile uyum seviyesi arasında ise ilişki bulunmadığı neticesine ulaşılmıştır (Nasser, 1998).

Ansah (1998), Zimbabwe'de borsaya kayıtlı 49 işletmenin IAS'lere göre açıklanma yükümlülüğü bulunan bilgilerini, 214 zorunlu bilgi maddesi kapsamında birleştirmek suretiyle irdelemiş, çalışma akabinde, işletmenin yaşı, kârlılığı, büyüklüğü ve çokuluslu şirketlerle bağlantılı olma faktörleri ile açıklama seviyesi arasında pozitif bir ilişki olduğu, denetim şirketinin büyüklüğü, içinde bulunulan sektör ve işletmenin likiditesi ile açıklama düzeyi arasında ise bir ilişki bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır (Owusu-Ansah, 1998).

Dumontier ve Raffournier (1998) tarafından, borsada işlem gören 133 İsviçreli şirketin uluslararası raporlama standartlarına uyum seviyesi incelenmiş, işletmenin büyüklüğü, uluslararası faaliyet gösterme, büyük denetçi tarafından denetlenme, büyük hissedarlar tarafından kontrol edilme hususları ile açıklama seviyesi arasında pozitif bir ilişki olduğu, finansal kaldıraç, kârlılık ve sermaye yoğunluğu ile açıklama düzeyi arasında ise bir ilişkinin bulunmadığı neticesine varılmıştır (Dumontier & Raffournier, 1998).

Tower ve diğerleri (1999) tarafından, Asya Pasifik ülkelerinde borsaya kayıtlı 10 şirket rastgele seçilmek suretiyle söz konusu şirketlerin 1997 yılına ilişkin finansal

tablolarının raporlama standartlarına uyum seviyesi test edilmiş, uluslararası raporlama standartlarına aşırı derece bağımlı olma ile açıklama seviyesi arasında pozitif yönde bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir (Tower, Hancock, & Taplin, 1999).

Street ve Bryant (2000) tarafından, Amerikan borsalarında işlem gören ve görmeyen totalde 83 şirketin 1998 yılı finansal tablolarının uluslararası raporlama standartlarına uyum seviyesi incelenmiş, borsada işlem gören işletmelerin işlem görmeyen işletmelere kıyasla daha yüksek açıklama seviyesine sahip olduğu, öte yandan, işletme büyüklüğü, kârlılık, endüstri türü ve kullanılan muhasebe standardı ile açıklama seviyesi arasında önemli bir ilişki olduğu, açıklama düzeyi ile dipnotlarında standarda uygun açıklamada bulunulduğuna ilişkin atıf yapma biçimi ve bağlı olunan denetim standartları arasında ise bir ilişki olmadığı kanaatine varılmıştır (Street & Bryant, 2000).

Asbaugh (2001) tarafından, Londra Borsası'nda işlem gören, İngiltere ve Amerika merkezli olanlar dışındaki totalde 211 şirketin 1993 ve 1994 yıllarına ilişkin finansal raporları açıklama düzeyi bağlamında incelenmiş, US GAAP'nin yerel standarda kıyasla daha fazla açıklama yükümlülüğü yarattığı noktalarda, şirketlerin uluslararası raporlama standartlarını tercih ettiği, diğer taraftan, hisse senedinin daha fazla piyasada işlem görmesi ile açıklama seviyesi arasında pozitif yönde bir ilişki olduğu neticesine varılmıştır (Asbaugh, 2001).

Street ve Gray (2002) tarafından, 279 şirketin 1998 yılına dair mali tabloları uluslararası standartlara uyum seviyesi açısından ele alınmış, İsviçre ve Çin merkezli işletmelerin; Fransa, Almanya ve diğer batı ülkeleri merkezli işletmelere kıyasla uyum seviyelerinin daha yüksek olduğu, büyük denetim firmaları tarafından denetlenme ile açıklama seviyesi arasında da pozitif yönde bir ilişki bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır (Street & Gray, 2002).

Glaum ve Street (2003) tarafından, Almanya'nın yeni pazarında sıralanan ve münhasıran finansal olmayan işletmelere ilişkin IAS ve US GAAP uyum seviyesi, her iki standardı uygulayan toplamda 100 şirketten müteşekkil bir örneklem üzerinden, 2000 yılı finansal tablolarının test edilmesi üzerinden irdelenmiştir. Çalışma akabinde, IAS'ye göre raporlama yapan şirketlerin US GAAP'ye göre raporlama yapan işletmelere nazaran daha yüksek uyum seviyesine eriştiği gözlemlenmiştir (Glaum & Street, 2003).

Chalmers ve Godfrey (2004), Avustralyalı finans dışı şirketlerin 1992-1996 yıllarına ilişkin finansal tablolarında türev araçlara ait yapılan açıklamaları araştırmış, 1992 yılından 1996 yılına gidildikçe, açıklama seviyesinin arttığı, öte yandan, büyük denetim firmaları tarafından denetlenme ile açıklama seviyesi arasında bir etki bulunmadığı neticesine varılmıştır (Chalmers & Godfrey, 2004).

Akhtaruddin (2005) tarafından, Bangladeş'te borsaya kote 94 şirketin açıklamaları yerel şirketler yasası bağlamında araştırılmış, işletme yaşı açısından daha eski şirketlerin yeni şirketlere kıyasla daha yüksek açıklama seviyesine sahip olacağı yönündeki hipotezi reddedilmiş, işletmenin durumu değişkeni açısından modern ve geleneksel işletmeler ile açıklama düzeyleri arasında bir ilişki bulunmadığı görülmüş, sermaye ve satışlar olarak araştırmada kullanılan şirket büyüklüğü ile açıklama seviyesi arasında ise çok az bir etkinin haiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Akhtaruddin, 2005).

Lopes ve Rodrigues (2007) tarafından, finansal olan ve finansal olmayan (karma yapı) borsaya kayıtlı Portekiz şirketlerinin 2005 yılına ilişkin finansal tablo ve dipnotlarının, IAS 32, IAS 39 ve IFRS 7 kapsamında finansal araçlara dair getirilen açıklama yükümlülüklerine dair oluşturulan ve 54 maddeden meydana gelen endekse göre uyum seviyeleri test edilmiş, işletme büyüklüğü, borsaya kote olma, beş büyük denetim firması tarafından denetlenme ve finansal sektörde faaliyet gösterme faktörleri ile uyum seviyesi arasında pozitif bir ilişki bulunduğu, çok uluslu olma, kaldıraç ve bağımsız yönetim kuruluna sahip olma faktörleri ile uyum seviyesi arasında ise bir ilişki olmadığı sonucuna varılmış, ayrıca ortalama uyum seviyesinin 2001 yılı için %44 olduğu gözlemlenmiştir (Lopes & Rodrigues, 2007).

Al-Shammari ve diğerleri (2008), Körfez İşbirliği Konseyi üye devletlerindeki (Bahreyn, Umman, Kuveyt, Katar, Suudi Arabistan ve Birleşik Arap Emirlikleri) borsada işlem gören 137 şirketi, uyum seviyeleri açısından incelemiş, işletme büyüklüğü, gücü ve uluslararası yapı ile uyum seviyesi arasında pozitif bir ilişki olduğu, uyum seviyelerin sektör bazlı değişiklikler gösterdiği, işletmenin kârlılığı, mülkiyet dağılımı ve denetimin büyük bir uluslararası denetim firması tarafından yapılmasının ise kayda değer faktörler olarak değerlendirilmediği anlaşılmıştır (Al-Shammari, Brown, & Tarca, 2008).

Hassan ve diğerkleri (2008) tarafından, Malezya Borsasında işlem gören 484 işletmenin mali tablo açıklamaları finansal araç standartlarının gerektirdiğı yükümlükler doğrultusunda oluşturulan birtakım maddeler çerçevesinde test edilmiş, işletme boyutu, finansal kaldıraç ve risk yönetimi komitesinin varlığı ile açıklama seviyesi arasında önemli bir ilişki olduğu neticesine varılmıştır (Hassan, Saleh, & Abd Rahman, 2008).

Taylor ve diğerkleri (2008) tarafından, Avustralya’da hisseleri borsada işlem gören petrol, gaz ve madencilik sektörlerinde faaliyet yürüten totalde 30 şirketin 2005 yılına ilişkin finansal bilgileri, IFRS yükümlülükleri doğrultusunda oluşturulan 120 maddelik bir açıklama endeksine göre test edilmiş, petrol ve gaz şirketlerinin madencilik şirketlerine göre daha yüksek açıklama seviyesine haiz olduğu görülmüş, ayrıca, finansal kaldıraç, firma büyüklüğü ve endüstri ile açıklama seviyesi arasında önemli ve olumlu bir ilişki olduğu neticesine varılmıştır (Taylor, Tower, Van Der Zahn, & Neilson, 2008).

Hossain ve Hammami (2009) tarafından, Doha Menkul Kıymetler Borsasına kote 25 şirkete ilişkin 2007 finansal yılına dair açıklama seviyeleri 49 maddeden oluşturulmuş açıklama kriterlerine göre test edilmiş, çalışma akabinde, karlılık ile açıklama düzeyi arasında bir etki bulunmadığı, işletmenin yaşı, mevcut varlıkları, karmaşıklığı ve büyüklüğü ile açıklama seviyesi arasında ise pozitif bir ilişki olduğu neticesine varılmıştır (Hossain & Hammami, 2009).

Bischof (2009), 28 Avrupa ülkesinden 171 bankanın 2007 yılına dair mali raporlarını, IFRS 7 Standardı bağlamında, dipnot kalitesi açısından incelemiş, standardın tatbik edilmesinde Avrupalı ülkelerin müdahale edip etmemesine göre uygulamanın değişkenlik gösterdiğini gözlemlemiş, müdahalede bulunmayan Avrupalı ülkelerin müdahalede bulunan Avrupa ülkelerine nazaran daha yüksek uyum seviyesine haiz olduğu neticesine varılmıştır (Bischof, 2009).

Mutawaa ve Hewaidy (2010), Kuveyt Borsası’nda işlem gören ve finans dışı sektörlerde faaliyet yürüten ve rastgele seçilen 48 işletmeli örneklem grubunda bulunan şirketlerin, IAS/IFRS açıklama yükümlülüklerini 101 madde altında toplamak suretiyle test etmiş, IAS/IFRS açıklama gerekliliklerini temsil eden 101 maddeye göre uyum düzeyini ölçmüştür. Uyum düzeyi ile işletme büyüklüğü ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ile açıklama seviyesi arasında pozitif bir ilişki olduğu, karlılık,

kaldıraç, likidite, denetçi türü ve işletmenin yaşı ile açıklama seviyesi arasında ise ilişki bulunmadığı anlaşılmıştır (Mutawaa & Hewaidy, 2010).

Tsalavoutas (2011), Atina Borsası'ndaki finans dışı 153 Yunan işletmenin 2005 yılı finansal tablolarını, IFRS açıklama yükümlülükleri doğrultusunda oluşturulan 509 maddeden meydana gelen bir endeks ile uyum seviyelerini ölçmüştür. Çalışma sonucunda, işletmelerin özkaynaklarındaki değişiklikler ve net gelirindeki değişiklikler ile açıklama seviyesi arasında bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir (Tsalavoutas, 2011).

Malaquias ve Lemes (2013) tarafından, hisseleri Brezilya ve Amerika borsalarında işlem gören ve finansal olmayan 24 şirketin 2002-2006 yılları arasındaki mali tablo ve dipnotları, finansal araçlara dair açıklama yükümlülükleri istikametinde araştırılmış, işletme büyüklüğü, toplam varlıkların değeri ve gelişmiş kurumsal yönetim bölümlerinde işlem görme ile uyum seviyesi arasında pozitif bir ilişki bulunduğu neticesine varılmıştır (Malaquias & Lemes, 2013).

Tarca ve diğerleri (2013), 1999 yılında borsada işlem gören 408 şirketi, uluslararası muhasebe standartlarının kullanımı ile şirket finansman kaynakları arasındaki ilişki bakımından araştırmış, çalışma sonucunda, dış finansman düzeyi ile açıklama seviyesi arasında pozitif bir ilişki olduğu anlaşılmıştır (Tarca, Morris, & Moy, 2013).

Glaum ve diğerleri (2013), 357 Avrupalı işletmenin IFRS 3: İşletme Birleşmeleri ve IAS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartlarına ilişkin açıklama yükümlülüklerinin uyum seviyesini incelemiş, denetçi türü, denetim komitelerinin varlığı, raporlama döneminde veya sonraki dönemde hisse senetlerinin veya tahvillerin ihraç edilmesi, sahiplik yapısı ve sektör (finansal hizmetler) ile uyum seviyesi arasında bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır (Glaum, Schmidt, Street, & Vogel, 2013).

Sucuahi (2013) tarafından, Filipinler'de halka açık 100 holding şirketinin 2010 ve 2011 yıllarına dair mali tablo ve dipnotlarının IFRS 8: Faaliyet Bölümlerine uyum seviyeleri araştırılmış, çalışma akabinde yalnızca işletme büyüklüğü ile uyum seviyesi arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmış, işletmenin yaşı, denetim kalitesi, kârlılık, kaldıraç, büyüme ve sektör uyum düzeyi arasında bir ilişki bulunmadığı gözlemlenmiştir (Sucuahi, 2013).

Adznan ve Nelson (2014) tarafından, 2012 mali yılı sonunda halka açık olan ve finansal sektörde faaliyet yürütmeyen 319 işletmenin, IFRS 7 kapsamında oluşturulmuş olan açıklama yükümlülüklerine uyumu araştırılmış, denetim komitesi bağımsızlığı ve dış denetimin işlevleri ile açıklama seviyesi arasında pozitif bir ilişki olduğu, iç denetime sahip olma ile açıklama düzeyi arasında ise negatif bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir (Adznan & Nelson, 2014).

Aljifri ve diğerleri (2014) tarafından, Cerf'in 1961 yılında gerçekleştirdiği yaklaşıma bazı yenilikler ve güncellemeler eklemek suretiyle dipnot açıklamalarının ne derece yeterli olup olmadığına dair birtakım çalışmalar yapılmıştır (Aljifri, Alzarouni, Chew, & Tahir, 2014).

Santos ve diğerleri (2014), Brezilya Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören ve finansal olmayan 366 işletmenin 2010 yılına ilişkin mali tablo açıklamalarını, 28 farklı IFRS standart yükümlülükleri bağlamında belirlenen 638 madde açısından incelemek suretiyle uyum seviyelerini test etmiş, işletme büyüklüğü ve dört büyük denetim firması tarafından denetlenme ile uyum seviyesi arasında pozitif bir ilişki olduğu, kaldırıp, önemli kurumsal yönetim listelerinde yer alma ve uluslararası listelenme faktörleri ile uyum seviyesi arasında ise bir etki bulunmadığı neticesine varmış, öte yandan, ortalama uyum seviyelerinin %16 ila %34 arasında kaldığını belirtmiştir (Santos, Ponte, & Mapurunga, 2014).

Atanasovski ve diğerleri (2015) tarafından, Makedonya Borsası'nda işlem gören finansal olan ve finansal olmayan (karma yapı) 104 şirketin 2013 yılı mali tablo açıklamaları, IFRS 7 kapsamında oluşturulan açıklama yükümlülükleri doğrultusunda hazırlanan 22 maddelik endekse göre araştırılmış, denetçi türü ve mülkiyet yoğunluğu ile açıklama seviyesi arasında bir ilişki olduğu, işletmenin kârlılığı ve kaldırıp ile açıklama seviyesi arasında ise bir ilişki bulunmadığı anlaşılmış, diğer taraftan, ortalama uyum seviyesinin 2013 yılı için %63 olduğu, finansal şirketlerin ortalama uyum seviyesinin %93 iken, finansal olmayan şirketlerin ortalama uyum seviyesinin ise %55'te kaldığı gözlemlenmiştir (Atanasovski, Serafimoska, Jovanovski, & Jovevski, 2015).

Appiah ve diğerleri (2016), Gana Menkul Kıymetler Borsası'ndaki 31 Ganalı işletmenin 2008-2012 yıllarına ilişkin finansal tablolarının UFRS'ye uyum seviyelerini ölçmüş, firma büyüklüğü, denetçi türü, çapraz listeleme ve sektör (bilgi ve iletişim

teknolojisi ve tarımsal ormancılık) ile uyum seviyesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu, kaldırıcı ve işletme yaşı ile uyum seviyesi arasında negatif anlamlı bir ilişki bulunduğu, uyum düzeyi ile kârlılık arasında ise bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşmıştır (Appiah, Awunyo-Vitor, Mireku, & Ahiagbah, 2016).

Tauringana ve Chithambo (2016) tarafından, Malavi’de halka açık finansal olan ve finansal olmayan (karma yapı) şirketlerin 2007-2009 yıllarına ilişkin finansal tablo ve dipnotlarının, IAS 32, IAS 39 ve IFRS 7 kapsamında finansal araçlara dair getirilen açıklama yükümlülüklerine uyumu incelenmiş, araştırma neticesinde ilgili yıllar için ortalama uyum seviyesinin %40 olduğu görülmüştür (Tauringana & Chithambo, 2016).

Tahat ve diğerleri (2016) tarafından, Ürdün’de bilhassa finansal olmayan şirketlerin 2006-2007 yıllarına dair finansal tablo ve dipnotlarının, IAS 32, IAS 39 ve IFRS 7 kapsamında finansal araçlara dair getirilen açıklama yükümlülüklerine uyumu incelenmiş, araştırma neticesinde 2006 yılı için ortalama uyum seviyesinin %32, 2007 yılı için ise %52 olduğu görülmüştür (Tahat, Dunne, Fifield, & Power, 2016).

Malaquias ve Zambra (2017) tarafından, Brezilya, Şili, Peru ve Meksika’daki madencilik sektöründe faaliyet yürüten totalde 72 şirketin finansal araçlara dair açıklama seviyeleri araştırılmış, çalışma akabinde, Meksika’da bulunan işletmelerin açıklama seviyelerinin, Brezilya, Şili ve Peru’ya nazaran daha yüksek olduğu görülmüş, işletme büyüklüğü ve finansal kaldırıcı ile açıklama seviyesi arasında pozitif bir ilişki olduğu, işletmelerin internete erişim düzeyi ile açıklama düzeyi arasında negatif bir ilişki bulunduğu, öte yandan, denetim firması türü ile açıklama seviyesi arasında ise bir etki olmadığı neticesine varılmıştır (Malaquias & Zambra, 2017).

Agyei-Mensah (2017) tarafından, Gana’da halka açık şirketlerin 2011-2013 yıllarına dair finansal tablo ve dipnotlarının, IAS 32, IAS 39 ve IFRS 7 kapsamında finansal araçlara dair getirilen açıklama yükümlülüklerine uyumu incelenmiş, araştırma neticesinde söz konusu yıllar için ortalama uyum seviyesinin %53 olduğu görülmüştür (Agyei-Mensah, 2017).

Juhmani (2017) tarafından, Bahreyn’de 27 farklı IFRS standardına ilişkin 224 dipnot açıklama bileşeninden oluşan bir endeks vasıtasıyla finansal olan ve finansal olmayan (karma yapı) şirketlerin uyum seviyesi ölçülmüş, 2010 yılına dair ortalama dipnot uyum seviyesinin %81 olduğu tespit edilmiştir (Juhmani, 2017).

Dey ve diğerleri (2018) tarafından, Bangladeş'te halka açık, imalat sektöründe faaliyet iştigal eden 48 işletmenin 2010-2015 yıllarını kapsayan 6 yılına ilişkin finansal tablo ve dipnotlarının, finansal risk açıklama yükümlülükleri kapsamında meydana getirilen 30 maddelik bir açıklama seti doğrultusunda açıklama seviyeleri test edilmiş, işletme büyüklüğü, finansal performans ve denetçi türü ile açıklama seviyesi arasında pozitif bir ilişki olduğu, finansal kaldıraç, likidite ve sektör türü ile açıklama seviyesi arasında ise bir ilişki bulunmadığı anlaşılmıştır (Dey, Hossain, & Rezaee, 2018).

Tahat, Mardini ve Haddad (2018) tarafından, Katar'da halka açık finansal olan ve finansal olmayan (karma yapı) şirketlerin 2005-2012 yıllarına dair finansal tablo ve dipnotlarının, IAS 32, IAS 39 ve IFRS 7 kapsamında finansal araçlara dair getirilen açıklama yükümlülüklerine uyumu incelenmiş, araştırma neticesinde söz konusu yıllar için ortalama uyum seviyesinin %38 olduğu görülmüştür (Tahat, Mardini, & Haddad, 2018).

Hellman, Carenys ve Gutierrez (2018), direkt olarak dipnot uyum seviyesini ölçmekten ziyade, bu kapsamda yürütülen totalde 81 dipnot uyum çalışmasını derlemiş, gelişmekte olan ülkelerdeki dipnot uyum seviyesinin ortalama %65, gelişmiş ülkelerdeki dipnot uyum seviyesinin ise ortalama %70 olduğunu gözlemlemiş, mevzubahis uyum endekslerinin yüksek oranda ağırlıksız yaklaşımlarla test edildiğini vurgulamış, genel manada dipnot uyum seviyesi ile şirket büyüklüğü ve halka açık olma faktörleri arasında pozitif yönde bir ilişki bulunduğu sonucuna ulaşmıştır (Hellman, Carenys, & Gutierrez, 2018).

Alnaas ve Rashid (2019) tarafından, Mısır, Fas ve Tunus Menkul Kıymetler Borsalarında rastgele seçilmek suretiyle oluşturulan 121 işletmeli örneklem grubunun 2005-2010 yılları arasındaki finansal tablo ve dipnotları, uyum seviyeleri açısından araştırılmış, 2005 yılından 2010 yılına doğru gidildikçe uyum seviyesinin yükseldiği, işletme büyüklüğü, kurumsal sahiplik ve sektör ile uyum düzeyi arasında pozitif bir ilişki olduğu, işletme yaşı, kaldıraç, kârlılık ve içeriden bilgi sahibi olma faktörleri ile uyum seviyesi arasında ise önemli bir etki bulunmadığı neticesine varılmıştır (Alnaas & Rashid, 2019).

Tawiah ve Boolaky (2019) tarafından, 13 Afrika ülkesinde finans dışı sektörde faaliyetlerini yürüten ve borsada işlem gören 205 işletmenin 3 yıllık finansal tablo ve dipnotlarının IFRS'ye uyum seviyesi araştırılmış, denetim komitesinin yeterliliği ve

işletme bünyesinde çalışan muhasebeci sayısı ile uyum düzeyi arasında pozitif bir ilişki olduğu neticesine ulaşılmıştır (Tawiah & Boolaky, 2019).

Yosra ve Oumaima (2020) tarafından, Kanada'da halka açık şirketlerin 2014-2016 yıllarına dair finansal tablo ve dipnotlarının, IAS 32, IAS 39 ve IFRS 7 kapsamında finansal araçlara dair getirilen açıklama yükümlülüklerine uyumu incelenmiş, araştırma neticesinde söz konusu yıllar için ortalama uyum seviyesinin %77 olduğu görülmüştür (Yosra & Oumaima, 2020).

Yamani ve Hussainey (2020) tarafından, Körfez İşbirliği Konseyine üye ülkelerdeki sadece finansal şirketlerin 2011-2017 yıllarına dair mali tablo ve dipnotlarının, IAS 32, IAS 39 ve IFRS 7 kapsamında finansal araçlara dair getirilen açıklama yükümlülüklerine uyumu incelenmiş, araştırma neticesinde söz konusu yıllar için ortalama uyum seviyesinin %83 olduğu görülmüştür (Yamani & Hussainey, 2020).

Tsalavoutas ve diğerleri (2020), yaptığı çalışmada dipnot uyumuna dair pek çok çalışmada büyük ve finansal olmayan, bir diğer ifade ile, reel sektör işletmelerine odaklanıldığını gözlemlemiştir (Tsalavoutas, Tsoligkas, & Evans, 2020).

Yukarıda yer verilen kapsamlı ulusal ve uluslararası literatür taraması neticesinde çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yayınlanan makaleler, yürütülen tezler çerçevesinde yapılan bilimsel ve akademik çalışmalarda; kıdem tazminatının ne şekilde muhasebeleştirileceği, nasıl kayda alınacağı, kayıt esnasında hangi bilanço ya da gelir tablosu kalemlerinin kullanılacağı, raporlamaların ne şekilde yapılacağı noktalarından hareketle yasal mevzuat üzerinden incelenmiş, söz konusu standarda ilişkin çalışmalar çoğunlukla teori düzeyinde kalmış, uygulamaya dönük gerçekleştirilen çalışmalar azınlığı teşkil etmiş, pratiğe yönelik bu çalışmalar da genel hatlarıyla sanal olarak oluşturulan işletmeler vasıtasıyla ele alınmak suretiyle birtakım basit matematiksel hesaplamalara dayanmış, nicel analizler kullanılarak ampirik araştırmalar ile desteklenen çok az sayıda çalışmaya rastlanılmış, söz konusu çalışmalarda da borsada işlem gören şirketlerin çalışanlara sağlanan faydaları; TMS 19, TFRS 2 ve TMS 26 standartlarına göre nasıl raporladığı, bir diğer ifadeyle, bu standartların uygulama şekli açıklanmış, işletmelerin genel itibarıyla standarda uygun raporlama yaptıkları görülmekle birlikte, aktüeryal hesaplamalarda kullanılan varsayımlarla ilgili bazı işletmelerin ayrıntılı bilgi sunmadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Öte yandan, konsolide finansal tablolar ve dipnotları açıklamalarının standartlara uyum düzeyini hesaplamaya dayanan çalışmalar ise ya birden fazla muhasebe standardını ve birçok ülkeyi kapsayacak şekilde çoğulcu bir yaklaşımla ele alınmış ya da US GAAP, IAS 2, IAS 32, IAS 36, IAS 39, IFRS 3, IFRS 6, IFRS 8 ve IFRS 9 gibi standartlar temelinde incelenmiştir.

En nihayetinde, münhasıran borsaya kote şirketlerin TMS-19 (IAS-19) standardındaki dipnot açıklamalarına uyum seviyesini ölçmeye endeksli bir çalışma bulunmadığı göze çarpmış, buradan hareketle uyum unsurlarının içeriği, yürütülecek dönemin güncelliği ve iki ülkenin uyum seviyelerinin kıyasını hedef alan bir çalışma tasarlanmıştır.





3. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR (TMS-19) STANDARDINA GENEL BİR BAKIŞ

TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap döneminde uygulanmak üzere ilk olarak Türkiye Muhasebe Standardı Kurulu (TMSK) tarafından 30.03.2006 tarihli ve 26124 sayılı Resmi Gazete’de (R.G.) yayımlanarak yürürlüğe girmiş, yürürlüğe girdiği tarihten bu yana tebliğler vasıtasıyla birtakım değişikliklerle revize edilmiştir (Durgut & Kaya, 2013).

Bu ana başlık altında; çalışmaya konu standardın amacının ne olduğu, standardın neleri kapsadığı, standartta yer verilen terimlerin hangi anlamlarda kullanıldığı, standardın ne şekilde tasnif edildiği, standarda göre bilançoda ve gelir tablosunda yer alması icap eden hususların neler olduğu ve finansal tabloların açıklanması ve dipnotlara dair bilgilere değinilmektedir.

3.1. Standardın Amacı

TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemeyi amaç edinmektedir (TMS 19, Paragraf 1).

İlgili standart gereğince işletmeler; çalışanına sunduğu hizmetin karşılığında gelecekte ödeyeceği faydalara ilişkin bir borcunu (yükümlülük) ve çalışanı tarafından sağlanan faydalara karşılık olarak ilgilinin sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı (işletme) tükettiği zaman ise bir giderini muhasebeleştirmektedir (TMS 19, Paragraf 2 ve 3).

3.2. Standardın Kapsamı

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından onaylanan ve Resmi Gazete’de (R.G.) yayımlanarak yürürlüğe giren TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının, “Kapsam” başlığı altında 2 ila 7 nci paragrafları (dahil) arasında yer verilen hususlar, ilgili standardın neleri içerdiğine ve hangi durumları hariç tuttuğuna ilişkin bilgi ve açıklamalar sunmaktadır.

Standardın 2 nci paragrafında, bahse konu standardın “TFRS-2 Hisse Bazlı Ödemeler”in uygulandığı durumları hariç tuttuğu, 3 no.lu paragrafında ise, mezkur standardın, çalışanlara sağlanan fayda planları tarafından yapılan raporlamayı, bir

diğer ifadeyle, “TMS-26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama”yı düzenlemediği görülmektedir (TMS 19, Paragraf 2 ve 3).

Çalışanlara sağlanan faydaların kaynağı, çalışanlar ile işverenler arasında yapılan akitler olabileceği gibi, işçi temsilcileri ile işverenler arasında gerçekleştirilen toplu iş sözleşmeleri ya da kanun veya içinde bulunulan sektöre ilişkin düzenlemeler de olabilmektedir. Haricen, işyerinin çalışanlar lehine fayda sağlayan geçmişten gelen gayri resmi uygulamaları da çalışanlar nezdinde üstü örtülü bir hak meydana getirmek suretiyle standardın uygulama alanına girebilmektedir (Demirtuyi T. , 2013).

Çalışmaya esas olmak üzere ilgili standart, çalışanların sağlamış olduğu hizmetlere binaen, çalışma esnasında ve sonrasında faydalanması icap eden tüm hakları barındırmakta olup kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrası sağlanan faydalar, diğer uzun vadeli faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı sağlanan faydalar olmak üzere dört fayda unsurunu kapsamaktadır (Kızıl Z. , 2019).

Kısa vadeli faydalar, sağlanacak faydanın tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği faydalar olup aşağıdaki faydaları temsil etmektedir:

- Ücretler, maaşlar, sosyal güvenlik yardımları,
- Yıllık izin ve ücretli hastalık izni,
- Kâr payı ve primler,
- Mevcut çalışanlara sunulan sağlık yardımı, barınma, taşıtlar ve mallar ve hizmetler ve ücretsiz veya indirimli hizmetler, işyerine ücretsiz erişim ve diğer hizmetler gibi parasal olmayan yardımlar.

İkinci fayda unsuru olan iş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrasında sağlanan faydalar ise şunlardır:

- Emekli maaşları ve emeklilik ikramiyeleri gibi emeklilik faydaları,
- Hayat sigortası ve sağlık yardımları gibi iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar.

Üçüncü fayda unsuru olan diğer uzun vadeli faydalar ise şunları içermektedir:

- Hizmet yılına göre izinler veya özel izin gibi uzun müddetli ücretli izinler,
- Jübile ya da hizmet süresine bağlı diğer faydalar,

- Uzun süreli iş göremezlik kaynaklı faydalar.

Dördüncü ve sonuncu fayda unsuru ise, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı sağlanan faydalardır.

Fayda unsurlarına ilişkin; 1 no.lu fayda unsurunun kısa vadeli faydalar olarak adlandırılmasının sebebi, faydanın on iki ay içerisinde ödenmesi iken, diğer üç fayda unsurunun ise uzun vadeli faydalar şeklinde tanımlanmasının nedeni ise faydanın on iki aylık süreden daha uzun müddette ödenmesinden kaynaklıdır.

Standardın “Kapsam” başlığı içerisinde yalnızca dört fayda unsuruna yer verilmemiş olup öte yandan, çalışan kavramı içerisine münhasıran çalışanların değil, çalışanların bakmakla yükümlü oldukları kişiler veya hak sahibi diğer kişilerin de girdiği, ayrıca sigorta şirketi gibi diğer taraflara yapılan ödemelerin de söz konusu faydalar kapsamında yer aldığı ifade edilmektedir (TMS 19, Paragraf 6).

Diğer taraftan, standartta, çalışanın, çalışma biçimi olarak tam zamanlı ve kısmi süreli olarak, sürekli iş sözleşmesiyle, iş bazında veya geçici iş ilişkisiyle hizmet sağlayabileceği hususu ile, “çalışanlar” ibaresinden üst düzey yöneticiler ile yönetim kadrosunda yer alan diğer personelin de kastedildiği gibi açıklayıcı bilgilere de yer verilmektedir (TMS 19, Paragraf 7).

3.3. Standartta Yer Verilen Tanımlar

Bu başlık altında, standart hükümlerinin daha açık ve net bir şekilde kavranabilmesi maksadıyla, standartta kullanılan terimlerin neler olduğu ve hangi anlamlarıyla tanımlandığına ilişkin açıklamalara özü itibarıyla değinilmektedir.

Bahse konu tanımlara ilişkin özellikli durumlara ve daha detaylı açıklamalara ise, çalışmanın 3.4. “Standardın Tasnifi” başlığı altında yer verilmektedir.

İlgili standartta yer verilen tanımlar; çalışanlara sağlanan faydaların tanımları, planların sınıflandırılmasına ilişkin tanımlar, tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin tanımlar ve tanımlanmış fayda maliyetine ilişkin tanımlar olmak üzere dört alt başlık halinde ele alınmaktadır.

3.3.1. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Tanımları

İlk olarak, standarda ismini de veren **çalışanlara sağlanan faydalar** kavramından ne anlaşılması gerektiği noktasından başlanmakta olup çalışanlara sağlanan faydalar ifadesinden, çalışanlar tarafından sunulan hizmetler nedeniyle veya

iş ilişkisinin sona erdirilmesi nedeniyle işletme tarafından sağlanan her türlü bedel anlaşılmaktadır.

- Çalışanlara sağlanan faydalar terimi ise, çalışmanın 3.2. başlığında detaylı bir şekilde yer verildiği üzere, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar şeklinde dörtlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

- **Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar**, sağlanacak faydanın tamamının yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği, bir diğer ifadeyle, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı sağlanan faydalar dışındaki çalışanlara sağlanan faydaları temsil etmektedir.

- Bir diğer fayda türü olan **iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar** ise, iş ilişkisinin sona ermesinden sonra ödenebilir hale gelen yani, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar ve çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar dışında kalan çalışanlara sağlanan faydalar olarak kavramsallaştırılmaktadır.

- Üçüncü fayda türü olan **çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar**, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar, başka bir deyişle, diğer üç fayda türüne de girmeyen çalışanlara sağlanan tüm faydaları ortaya koymaktadır.

- Nihayetinde, **iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar** ise; normal emeklilik tarihinden önce çalışanın işine son verilmesine ilişkin işletme kararı ya da işine son verilmesi karşılığında çalışanın kendisine teklif edilen faydaları kabul etmesi hallerinden herhangi biri neticesinde çalışanın işine son verilmesinden dolayı çalışanlara sağlanan faydalar olarak karşımıza çıkmaktadır (TMS 19, Paragraf 8).

3.3.2. Planların Sınıflandırılmasına İlişkin Tanımlar

Başlangıç olarak, **iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlar** terimi, işletmenin, bir veya birden fazla çalışanına, iş ilişkisi sonrasında fayda sağladığı resmi veya gayri resmi düzenlemeleri ifade etmektedir.

- Standardın muhtelif bölümlerinde birden çok kez tarif edilen **tanımlanmış katkı planları** terimi ise, bir işletmenin, ayrı bir işletmeye (bir fona) sabit katkılar ödediği iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planları açıklamakta olup söz konusu

planlarda, çalışanların cari dönemde ve önceki dönemlerde sunmuş oldukları hizmetle ilgili çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye söz konusu fonun yeterli varlığının bulunmadığı durumlarda işletmenin, ilave katkılar ödemesi için herhangi bir hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülüğü bulunmamaktadır.

- Bir diğer önem arz eden kavram olan **tanımlanmış fayda planları** teriminden ise, katkı planları dışında kalan ve iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlar kastedilmektedir.

- Başka bir terim olan **birden fazla işverenin dahil olduğu planlar** kapsamına, ilk olarak, ortak kontrol altında olmayan çeşitli işletmelerin katkıda bulunmak suretiyle oluşturdukları varlıkları bir havuzda toplayan planlar ve ikincil olarak ise bahse konu varlıkları, katkı ve fayda düzeyinin çalışanları istihdam eden işletme kimliğine bakılmaksızın belirlenmesi temeline dayalı olarak, birden fazla işletmenin çalışanlarına fayda sağlamak üzere kullanan tanımlanmış katkı planları (devlet planları hariç) veya tanımlanmış fayda planları (devlet planları hariç) girmektedir (TMS 19, Paragraf 8).

3.3.3. Tanımlanmış Net Fayda Borcuna (Varlığına) İlişkin Tanımlar

- Tanımlanmış net fayda borcu (varlığı)**, tanımlanmış net fayda varlığının varlık tavanı ile sınırlandırılmasından kaynaklanan etkiye göre düzeltilen açık veya fazlayı,

- Açık veya fazla**, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinden plan varlıkları varsa bunların gerçeğe uygun değerinin düşülmesi (çıkarılması) şeklinde hesaplanan tutarı,

- Varlık tavanı**, plandan yapılan geri ödemeler veya plana gelecekte yapılacak katkılardaki azalışlar şeklindeki ekonomik faydaların bugünkü değerini,

- Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri**, çalışanların cari ve önceki dönemlerdeki hizmetleri sonucu ortaya çıkan yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla gelecekte beklenen ödemelerin (plan varlıklarının düşülmediği) bugünkü değerini,

- Plan varlıkları**, çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalara yönelik fonlar tarafından elde tutulan varlıkları ve nitelikli sigorta poliçelerini,

•**Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalara yönelik fonlar tarafından elde tutulan varlıklar**, raporlayan işletme tarafından ihraç edilen devri mümkün olmayan finansal araçlar hariç olmak üzere, hukuki olarak raporlayan işletmeden ayrı olan ve yalnızca çalışanlara sağlanan faydaları ödemek veya fonlamak için kurulmuş bulunan fon benzeri ayrı bir yapı tarafından elde tutulan varlıkları ve fonun kalan varlıklarının, ilgili planın veya raporlayan işletmenin çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerinin tamamını karşılamakta yeterli olması ya da varlıkların, çalışanlara halihazırda ödenmiş bulunan faydaların tazmini amacıyla raporlayan işletmeye geri dönmesi hususlarından biri söz konusu olmadığı sürece; yalnızca çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesi veya fonlanmasında kullanılabilen, raporlayan işletmenin kendi alacaklılarının kullanamayacağı (iflas durumunda dahi) ve raporlayan işletmeye geri dönmesi mümkün olmayan varlıkları,

•**Nitelikli sigorta poliçesi**, raporlayan işletmenin ilişkili tarafı (TMS-24 İlişkili Taraf Açıklamaları'nda tanımlanan şekliyle) olmayan bir sigortacı tarafından ihraç edilen ve gelirleri yalnızca, tanımlanmış fayda planı kapsamında çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesinde veya fonlanmasında kullanılabilmesi ve gelirlerin, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüğün tamamının karşılanması için ihtiyaç duyulan aşan varlık fazlasını yansıtması ya da gelirlerin, çalışanlara halihazırda ödenmiş bulunan faydaların tazmini amacıyla raporlayan işletmeye geri dönmesi durumlarından herhangi biri hariç olmak üzere, gelirlerin raporlayan işletmenin kendisine ödenmemesi ve alacaklıları tarafından kullanılamaması (iflas durumunda dahi) özelliklerini taşıyan sigorta poliçelerini,

•**Gerçeğe uygun değer** ise, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyatı,

İfade etmektedir (TMS 19, Paragraf 8).

3.3.4. Tanımlanmış Fayda Maliyetine İlişkin Tanımlar

•**Hizmet maliyeti**; cari dönem hizmet maliyetini, geçmiş dönem hizmet maliyetini ve yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç ve kayıpları içermekte olup,

•**Cari dönem hizmet maliyeti**, çalışanların cari dönemdeki hizmetleri sonucu ortaya çıkan tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artışları,

•**Geçmiş dönem hizmet maliyeti**, bir planın değişmesinden (tanımlanmış fayda planının başlamasından, iptal edilmesinden veya değişikliğe uğramasından) veya küçülmesinden (işletme tarafından plan dahilindeki çalışan sayısının önemli ölçüde azaltılmasından) dolayı çalışanların geçmiş dönemlerdeki hizmetlerine ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişimi,

•**Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faiz**, dönem boyunca tanımlanmış net fayda borcunda (varlığında) zamanın geçmesinden kaynaklanan değişikliği,

•**Tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümleri**; aktüeryal kazanç ve kayıpları, tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, plan varlıklarının getirisini ve tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, varlık tavanından kaynaklanan etkideki değişiklikleri,

•**Aktüeryal kazanç ve kayıplar**, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde, aktüeryal varsayım ile gerçekleşen arasındaki fark düzeltmeleri (önceki aktüeryal varsayımlar ile gerçekleşen arasındaki farkların etkisi) ve aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkilerinden dolayı meydana gelen değişiklikleri,

•**Plan varlıklarının getirisi ise**, plan varlıklarından elde edilen faiz, temettü ve diğer gelirler ile plan varlıklarının gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplarından plan varlıklarının yönetiminden kaynaklanan her türlü maliyet ve tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini ölçmek için kullanılan aktüeryal varsayımlarda dikkate alınan vergiler hariç olmak üzere, planın kendisine ilişkin ödenecek vergilerin düşülmesi sonucu bulunan tutarı,

Açıklamaktadır (TMS 19, Paragraf 8).

3.4. Standardın Tasnifi

Bu ana başlık altında; çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrası sağlanan faydalar, diğer uzun vadeli faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı sağlanan faydalar olmak üzere dört fayda unsuruna yer verilmektedir.

Çalışmada gerçekleştirilen uygulama, ilgili standartta yer verilen ve yukarıda ifade edilen tüm fayda gruplarından, münhasıran iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar grubuna yönelik olup bir diğer deyişle, spesifik olarak tek bir fayda türüne

özülenmiş olup uygulama dışında bırakılan fayda unsurları olan çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar gruplarına, teorik temelde ve ana hatları itibarıyla değinilmektedir.

3.4.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, tamamının hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği aşağıdakiler gibi kısa vadeli faydaları içermekte olup aşağıda yer verilen kalemlere ilişkin ayrıntılı açıklamalara çalışma özelinde detaylı olarak yer verilmemektedir.

- Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları,
- Ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni,
- Kâr payı ve primler,
- Mevcut çalışanlar için sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, konut, araç, ücretsiz veya indirimli olarak verilen mal ve hizmetler gibi) (TMS 19, Paragraf 9).

Yukarıda ifade edilen fayda grubu, çalışanın, çalışmasının karşılığında cari dönemde kesinlik kazanan ve en fazla on iki ay içerisinde ödenmesi gereken çalışan haklarını temsil etmektedir. Ayrıca ödenmemeleri halinde ise kısa vadeli bir borç olarak iskonto edilmelerine gerek bulunmamaktadır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2017).

Bu fayda grubuna; ücretler, maaşlar, geçici iş göremezlik ödenekleri, hafta tatil ve izin ücretleri, kâr payı paylaşımı ve dağıtılan ikramiyeler, ücretli yıllık ve hastalık izinleri, tedavi giderleri, sosyal sigortalar işveren primleri, işsizlik ödenekleri, bireysel emeklilik ve özel sigorta prim ödemeleri, ücrete tabi olmayan ya da indirimli satışı yapılan gıda ve benzeri yardımlar ile ulaşım ve barınma hizmetleri girmektedir (Ünsal, 2019).

Faydalar ödendiği dönemde değil, çalışanların faydayı sağladığı dönemde, yani, işletmenin çalışanın hizmetinden istifade ettiği dönemde maliyet olarak muhasebeleştirilmektedir (Demir A. , 2013).

İlgili faydalara dair yükümlülük ve maliyetler kısa dönemlidir ve ölçülmesi ile muhasebeleştirilmesi sürecinde bugünkü değerine indirgeme durumu yaşanmamakta,

faaydaların bugünkü değerinin hesaplanmasına lüzum bulunmamakta ve aktüeryal varsayımlar yapılmamaktadır. Dolayısıyla aktüeryal kayıp veya kazanç da ortaya çıkmamakta ve diğler fayda unsurlarına nazaran daha basit bir şekilde muhasebeleştirilmektedir (Akbulut, 2015, s. 839-840).

3.4.2. Çalışanlara İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar

Bahse konu fayda grubu, iş ilişkisinin, bir diğler ifadeyle, çalışma döneminin neticelenmesini müteakip ödenebilir hale gelen faydayı ifade etmektedir.

Güler’e göre, işten çıkarma tazminatı haricinde kalan ve çalışma döneminin sonlanmasından kaynaklı olarak ödenebilir duruma gelen faydalardır (Güler, 2012).

Bu faydalar; emeklilik maaşı ve emeklilik ikramiyesi gibi emeklilik faydaları ile çalışma döneminin tamamlanması sonrasında sağlanan hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi faydaları bünyesinde barındırmaktadır (TMS 19, Paragraf 26).

Söz konusu faydalar, iş ilişkisinin sona ermesinin ardından ödenebilmekte, bu ödeme bir kereye mahsus olabilmekte ve/veya kıdem tazminatı örneğinde olduğu gibi, muhtelif periyotlara dağıtılmak suretiyle de çalışana ödenebilmektedir (Örten, Kaval, & Karapınar, 2020, s. 293).

İşveren açısından gelecek bir zaman diliminde personele ödenecek olan bir yükümlülüğe ilişkin bugünkü değerin tutar bazında kaç çıkacağı, rakamsal olarak bulunan değerin bilanço ve gelir tablosu gibi mali tablolara ne şekilde aktarılacağı noktasında, detaylı varsayımlar ve matematiksel ve/veya istatistiksel hesaplamalar rol oynamaktadır. Eksik ya da hatalı yapılan varsayımlar üzerine gerçekleştirilen sağlıklı olmayan hesap ve analizler ise mali tablo kullanıcılarının yanıltıcı bilgi ve işlemlerle muhatap olmasına yol açabilmektedir. Bu sebeple, TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı gibi çalışanlara ilişkin muhasebe standartlarını açıklayan bir standartta, ilgili hesaplamaların nasıl yapılacağı ve ne şekilde muhasebeleştirileceği hususlarına kapsamlı olarak yer verilmektedir (Süzük M. , 2011, s. 14).

Çalışanlara iş ilişkisi sonrası sağlanan faydalar grubu, standart tarafından, tanımlanmış katkı planları ile tanımlanmış fayda planları olarak ikili ayrıma tabi tutulmakta olup bu ayrımın yapılmasındaki esas unsur, planın ana koşul ve ilkeleri doğrultusunda ortaya çıkarılan ekonomik içeriğin ne olduğu hususudur.

Bu başlık altında her iki planın kapsamı, hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgiler açıklanmaktadır.

3.4.2.1. Tanımlanmış Katkı Planları

Tanımlanmış katkı planları, iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlardan biri olup bir işletmenin, ayrı bir işletmeye (bir fona) sabit katkılar ödemesi esasına dayanmaktadır (TMS 19, Paragraf 8).

Tanımlanmış katkı planları kavramı içerisine hangi hususların dahil olduğu ve bu planların nasıl ölçülüp ne şekilde muhasebeleştirileceğine ilişkin bilgilere, alt başlıklar halinde bir sonraki bölüm içerisinde yer verilmektedir.

3.4.2.1.1. Tanımlanmış katkı planlarının kapsamı

Bu katkı planında işletmeler, çalışanlarına gelecekte yapacağı ödemeleri, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) gibi bir devlet kurumuna veya işverenlerin meydana getirdiği başkaca bir özel işletme ya da fona yönlendirmektedir (Demir A. , 2013, s. 650).

İşletmelerin tabi olduğu yükümlülük, varlığa fayda temin etmeyi yüklediği tutar ile sınırlandırılmaktadır. Bu sayede işletmeler, ortaya çıkabilecek aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha düşük olma hali) ve yatırım riski (beklenen faydaları karşılamak için varlıkların yetersiz olma hali) gibi muhtemel risk faktörlerinden kendisini elimine etmekte ve risk yükü, çalışanın üzerinde kalmaktadır. Yükümlülük, devlet veya fon gibi üçüncü bir ilişkili tarafa yönlendirildiği için işletmeler nezdinde finansal durum tablosunda söz konusu faaliyetlere dair bir hesap kalemi yer almamaktadır. Yalnızca devlet ya da fon gibi işletme haricindeki üçüncü taraflara ödenecek olan tutarlar ödendiği zaman veya borçlanma yapıldığı zaman gelir tablosuna bu rakamlar yansıtılmaktadır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2020, s. 536).

Gelir Tablosuna yansıtılan söz konusu rakamlar, iskonto edilmemiş değerler üzerinden ölçülmekte ve bu ölçüm, çalışmanın bir sonraki bölümünde yer verilecek olan tanımlanmış fayda planlarındaki ölçüme kıyasla daha sade ve anlaşılabilir bir hesaplama yöntemine tabidir (Gül, 2018, s. 40).

Tanımlanmış katkı planında, çalışana gelecekte, devlet ya da fon gibi özel kuruluş tarafından elde etmiş olduğu faydalarının bir bölümünün ve/veya tamamının ödenmemesi halinde, ilgili işletmenin çalışanına ek bir katkı payı ödemesinde

bulunması noktasında kanuni açıdan veya zımnen de olsa bir mecburiyet söz konusu olmamaktadır (Gençoğlu, Özerhan, & Karabınar, 2013, s. 475).

Daha öz bir şekilde ifade etmek gerekir ise, bahse konu planda, işten ayrılan bir çalışan, çalışma dönemi sonrasında, işvereni olarak ilgili işletme yerine, emeklilik şirketi, devlet ya da fon gibi üçüncü bir taraf ile muhatap olmaktadır.

Zikredilen planın Türkiye’deki uygulanış biçimi, 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ve 6740 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında, işletmeler tarafından, çalışanlar namına bireysel emeklilik sistemine yapılan ödemeler, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu çerçevesinde Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) yapılan prim ödemeleri ve emekli ve yardım sandıklarına yapılan katkı ödemeleri şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Gökçen, Ataman, & Çakıcı, 2016, s. 385).

3.4.2.1.2. Tanımlanmış katkı planlarının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi

Tanımlanmış katkı planlarının ölçülmesi noktasında, tahmine dayanan bir unsur yer almamakta ve bu sebeple ilgili yükümlülük ya da giderlerin ölçülmesinde, cari döneme ait yapılan katkı önem arz etmektedir. Çalışanlar tarafından sunulan hizmete dair raporlama dönemi üzerinden on iki ay içerisinde yerine getirilmesi gerekenler dışında, ilgili iskonto edilmemiş değerlerle ölçüm yapılmaktadır (Bozkurt, 2013).

İşletmenin sorumluluğu, o dönemde çalışanı namına devlet kurumuna veya özel bir fona yapmakta olduğu katkı tutarı ile sınırlıdır. Yükümlülüğün ölçülmesinde tanımlanmış fayda planlarında olduğu gibi aktüeryal varsayımlar söz konusu olmamakta ve haliyle aktüeryal kayıp veya kazanç durumu da ortaya çıkmamaktadır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, tanımlanmış katkı planlarının muhasebeleştirilmesi işlemlerinin, tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesine nazaran daha basit olduğu söylenebilmektedir.

Standartta, tanımlanmış katkı planlarının, mukayyet değer ile, bir diğer ifadeyle, kayıtlı değer ile değerlendirilmesi öngörülmekte, aktüeryal varsayımlara yer verilmemektedir (Demir A. , 2013, s. 696).

Tanımlanmış katkı planlarının muhasebeleştirilmesi, standartta yer alan ve çalışanlara sağlanan fayda türlerinden biri olan kısa vadeli faydaların

muhassebeleştirilme tekniği ile benzerlik göstermektedir (Gökçen, Ataman, & Çakıcı, 2016, s. 385).

İlgili planın muhassebeleştirilmesi, temel manada gider veya maliyet biçiminde gerçekleştirilmektedir. Muhasebeleştirme işlemi, TMS-2 Stoklar Standardı ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı gibi başka standartların izin verdiği ölçüde maliyet şeklinde yapılabilmektedir. Belirtilen standartlar uyarınca, alınan hizmete ilişkin sağlanan faydalara yönelik eğer stoklarla ya da maddi duran varlıklarla direkt ilişki kurulabiliyor ise, tanımlanmış katkı tutarları; stoklar ya da tesis, makine ve cihazların maliyetine kaydedilmektedir (Varol, 2017, s. 34).

Tanımlanmış katkı planlarına ilişkin olarak kayıt altına alınacak gider, işletmenin bir dönem süresince ödediği nakde eşittir ve gider olarak muhassebeleştirilir. Daha açık bir ifadeyle, ödenen bu tutarlar, cari dönemin gideri olarak gelir tablosunda kendisine yer bulmaktadır. Öte yandan, işletmenin bir raporlama dönemi içerisinde tanımlanmış katkı planına dair ödemesi icap eden katkı payları, işletme tarafından herhangi bir iskonto ya tabi tutulmadan ödenmiş katkı payı düşülmesi sonrası kalan tutar ise yükümlülük olarak, bilanço tarihinden önce ödenen katkı, ilgili hizmet için tanımlanan katkı payını geçiyorsa ve işletme bu tutarı ileride mahsup edebilecek ise, bilançoda varlık olarak muhassebeleştirilmektedir (Gençoğlu G. , 2007, s. 286).

3.4.2.2. Tanımlanmış Fayda Planları

Tanımlanmış fayda planları, iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlardan bir diğeri olup ilgili standartta, katkı planları dışında kalan planlar şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 19, Paragraf 8).

Tanımlanmış fayda planları terimi içerisinde hangi unsurların bulunduğu, bu planların nasıl hesaplandığı, hesaplanmasında kullanılan faktörlerin neler olduğu ve plana ilişkin muhassebeleştirimin ne şekilde gerçekleştirileceği hususları, bu başlık altında incelenmektedir.

3.4.2.2.1. Tanımlanmış fayda planlarının kapsamı

Tanımlanmış fayda planlarında işletmenin yükümlülüğü, mevcut ve önceki çalışanlarına taahhüt edilen faydaları sağlamaktır. Planda, aktüeryal risk (aktüeryal kayıp ve kazançlar) ve yatırım riski (plan varlıklarının doğru olmayan yatırımlara yönlendirilmesinden kaynaklı ortaya çıkan getiri kaybı), özünde işletmeye aittir.

Dolayısıyla aktüeryal veya yatırımlara ilişkin gelişmeler, beklenen durumdan daha kötü olur ise, işletmenin yükümlülüğü artabilmektedir (TMS 19, Paragraf 30).

Bu faydalar, işletmenin çalışma dönemi sonrasında bilhassa işletme olarak ödemeyi yüklediği mükellefiyeti ihtiva etmektedir. Bu kapsamda yapılacak ödemeler, birçok sorumluluk ve risk unsuru içermektedir. Örneğin, bahse konu ödemeler sebebiyle işletmenin yükümlülükleri artmakta, yükümlülüklerin ödenebilmesi adına ayrılan varlıkların getirisinde düşüş beklentisi oluşmakta ve aktüeryal kayıpların ya da varlıkların rasyonel yatırım unsurlarına aktarılamamasından kaynaklanan getiri kaybı riski (yatırım riski) yaşanabilmektedir. Bu planda tüm bu sorumluluk ve riskler, işletme tarafından üstlenilmektedir (Akbulut, 2015, s. 840 ve 865)

Tanımlanmış katkı planlarına kıyasla tanımlanmış fayda planları, yüksek enflasyonun yaşandığı, istikrarın görece daha az olduğu ve belirsiz bir iklimin hüküm sürdüğü durumlarda, şartlara uygunluk açısından daha fazla ön planda tutulmaktadır (Durgut M. , 2012, s. 57).

Bu planda işletmenin yükümlülüğü, yalnızca plana katkı olarak sunduğu tutar ile sınırlı olmamakta, aynı zamanda, iş ilişkisi sonrasında çalışanlara temin etmeyi üstlendiği tüm fayda bileşenlerine katlanmakla yükümlü bulunmaktadır (Demirtuyi T. , s. 61).

Standardın 164 üncü paragrafında, kıdem tazminatı veya emeklilik ikramiyesi, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı çalışana sağlanan bir fayda olarak sınıflandırılmak yerine; iş ilişkisi sonrasında çalışanlara sağlanan faydalar çerçevesinde değerlendirilmektedir (TMS 19, Paragraf 164).

Kıdem tazminatı, Türkiye’de ödenmesi kanuni açıdan zorunluluk teşkil etmekte olup söz konusu ödemeler çalışma dönemi sonrasında yapılmakta ve sorumluluk bütünü o işletmeye ait olmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, kıdem tazminatının tanımlanmış fayda planları içerisinde yer aldığı söylenebilmektedir (Gençoğlu, Özerhan, & Karabınar, 2013, s. 479).

Standarda göre kıdem tazminatı yükümlülüğü, çalışanın işine son verilmesi, bir başka ifadeyle, işten çıkartılması neticesinde ödemesi yapılan (işten çıkarma tazminatı) bir tazminat türü kapsamında değil, iş ilişkisinin kesilmesinden önce sağlanan faydalar grubu içerisinde yer almaktadır (Şener & Kayıhan, 2020).

Standardın lafzında da yer verildiği üzere, kıdem tazminatı bağlamında yapılacak ödeme kesin olmakla birlikte, ödemenin gerçekleştirileceği zaman dilimi kesinlik arz etmemektedir.

Planda, işletme tarafından gelecekte meydana gelecek olan yükümlülüklerin karşılanması için bir işletmeye ya da fona transfer yapılması, bir başka deyişle, varlık devri durumu söz konusu olabilmektedir. Mükellefiyet halinin işletme tarafından ne şekilde karşılanacağına bağlı olarak üç farklı fonlama (finansman) biçimi ile karşılaşılmaktadır (Derelioğlu, 2001).

Eksik Fonlama: İşletmenin fona devrettiği varlıkların değerinin, emeklilik yükümlülüğünün hesaplanan bugünkü değerinin altında olmasıdır. İşletme, bu farkı kapatmak için aşağıdaki stratejileri uygulayabilmektedir:

- Fona yapılacak katkıları artırabilmekte,
- Fonun büyümesi amacıyla katkıları yatırıma yönlendirebilmekte,
- Açığı kendisi finanse edebilmektedir.

Aşırı (Fazla) Fonlama: İşletmenin fona devrettiği varlıkların değerinin, emeklilik yükümlülüğünün hesaplanan bugünkü değerinden fazla olmasıdır. İşletme, fon fazlalığını eritmek için ise;

- Prim ödemeyi durdurabilmekte,
- Aradaki fazlalığı çalışanların maaşına ekleyebilmekte,
- Çalışan ile işletme arasında paylaşabilmekte,
- İşletme tarafından kullanabilmektedir.

Tam Fonlama: İşletmenin fona devrettiği varlıkların değerinin, emeklilik yükümlülüğünün hesaplanan bugünkü değeri ile eşit olmasıdır.

3.4.2.2.2. Tanımlanmış fayda planlarının hesaplanması ve hesaplamada kullanılan faktörler

İşletmelerin tanımlanmış fayda planları bağlamındaki yükümlülüğünü ve katlanmakla sorumlu olduğu giderleri ölçebilmesi için, ilk olarak aktüeryal varsayımlarda, bir diğer deyişle, geleceğe dönük tahminlerde bulunması icap etmektedir. Aktüeryal varsayımlarda bulunmak ise aktüeryal kazanç veya kayıp ile karşı karşıya kalma durumunu taşımaktadır. Öte yandan, söz konusu yükümlülükler,

Çalışanların ilgili hizmetleri sundukları dönemden yıllar sonra yerine getirilebilme ihtimalini de göz önünde bulundurması sebebiyle iskonto edilerek ölçülmekte ve dolayısıyla bu durum karmaşık birtakım matematiksel ve/veya istatistiksel hesaplamalar barındırmaktadır (TMS 19, Paragraf 55).

Aktüeryal varsayımlara, ilgili standardın 75 ila 98 inci (dahil) paragrafları arasında yer verilmekte olup söz konusu varsayımlar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların nihai maliyetini belirleyecek değişkenlere ilişkin işletmenin en iyi tahminleri olarak tanımlanmaktadır (TMS 19, Paragraf 76).

Standarda göre aktüeryal varsayımlar; demografik varsayımlar ve finansal varsayımlar olmak üzere ikili ayrıma tabi tutulmaktadır:

Demografik Varsayımlar: Faydaya hak kazanabilir mevcut ve önceki çalışanların (bakmakla yükümlü oldukları kimseler de dahil) gelecekteki özelliklerine ilişkin varsayımlar olup şu gibi konuları içermektedir:

- Ölüm oranı,
- Çalışanların işten ayrılma, iş göremezlik ve erken emeklilik oranları,
- Bakmakla yükümlü kimseleri olan plan üyelerinden faydaya hak kazanabileceklerin oranı,
- Plan dahilinde mevcut olan ödeme seçeneklerinden her birini seçebilecek plan üyelerinin oranı,
- Sağlık planlarındaki tazminat oranları.

Finansal Varsayımlar: Bahse konu varsayımlara ilişkin unsurlar ise aşağıdaki gibidir:

- İskonto oranı,
- Çalışanlar tarafından karşılanacak faydaların maliyetleri hariç olmak üzere, fayda düzeyleri ve gelecekteki maaşlar,
- Sağlık faydaları söz konusu olduğunda, tazminata ilişkin işlem masrafları da (eksperlik ücretleri ile hukuki masrafları da dahil olmak üzere tazminat taleplerinin incelenmesinde ve sonuçlandırılmasında ortaya çıkabilecek diğer maliyetler) dahil olmak üzere gelecekteki sağlık harcamaları,

•Plan tarafından, raporlama tarihinden önceki hizmetlerle ilgili katkılar veya bu hizmetlerden doğan faydalar üzerinden ödenecek vergiler.

TMS-19 paragraf 75'e göre, aktüeryal varsayımlar tarafsız ve birbirleriyle uyumlu olmalıdır. 77 inci paragrafta ise, aşırı ihtiyatlı ya da ihtiyatsız olan varsayımların tarafsız olamayacağı vurgulanmaktadır. Paragraf 78'de bu varsayımların; iskonto oranları, maaş artış oranları ve enflasyon oranları arasındaki ekonomik ilişkileri doğru yansıttıkları ölçüde uyumlu olabileceği ifade edilmektedir (TMS 19, Paragraf 75, 77-78).

Planı uygulayan işletmeler, plana ilişkin nihai yükümlülüğünü, iskonto oranı ile bilanço tarihine indirmek suretiyle yükümlülüğün bugünkü değerini bulmaktadır. Fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri;

- Cari dönem hizmet maliyeti,
- Geçmiş dönem hizmet maliyeti ve
- Faiz maliyeti,

Olmak üzere üç bileşenden oluşmaktadır.

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ise şu şekilde formülize edilmektedir:

Çalışma dönemi bitiminde en son alınacağı tahmin edilen son brüt ücret $\times$ Hak edilen yıl sayısı (Toplam Yükümlülük Tutarı) $\div$ (1 + iskonto (faiz) oranı)^{vadeye kalan süre} (Demir A. , 2013, s. 689).

Tanımlanmış fayda planının hesaplanmasında kullanılan faktörler aşağıda gösterilmektedir:

- a- Faiz Maliyeti
- b- Cari Dönem Hizmet Maliyeti
- c- Geçmiş Dönem Hizmet Maliyeti
- d- Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar

Faiz maliyeti, çalışanlara ödenecek faydalara bir dönem yaklaşılmamasından dolayı işletmenin fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artışı ifade etmektedir (Demir A. , 2013, s. 689).

Faiz maliyetinin formülü şu şekildedir:

Faiz maliyeti = İskonto oranı (Dönem başı belirlenen) $\times$ İlgili döneme ait yükümlülük (Bir önceki yılda, bugünkü değer formülü ile hesaplanmış fayda yükümlülük tutarı) (Gençoğlu, Özerhan, & Karabınar, 2013, s. 483).

Cari dönem hizmet maliyeti ise, çalışanlar tarafından o yılki dönemde sunulan hizmete karşılık olarak, çalışanın hak ettiği faydalar bağlamında işletmenin çalışana olan mükellefiyetinin bugünkü değerinde, cari dönemden kaynaklı ortaya çıkan artıştır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2017, s. 303).

Bu maliyet, bir dönem boyunca çalışanın, çalıştığı üniteye/daireye olan katkısından dolayı vuku bulmakta olup çalışanın çalıştığı birim hangisi ise, maliyet de o birime ait olmakta ve gider şeklinde kayıtlara geçmektedir. Yani bahse konu maliyet, dönem sonuna gelindiğinde gelir tablosu hesapları ile ilişkili tutulmaktadır (Özdemir & Varıcı, 2015, s. 167).

Geçmiş dönem hizmet maliyeti, plandaki bir değişiklikten veya küçülmeden dolayı tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişikliği yansıtmaktadır (TMS 19, Paragraf 102).

Standardın 106 ncı paragrafına göre, geçmiş dönem hizmet maliyeti pozitif ya da negatif olabilmektedir. Pozitif olma hali, faydalar yeni oluştuğunda veya değiştirildiğinde ve bunun sonucunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri arttığında ortaya çıkmakta iken negatif olma hali ise, faydalar iptal edildiğinde veya değiştirildiğinde ve bunun sonucunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri azaldığında meydana gelmektedir (TMS 19, Paragraf 106).

Aktüeryal kazanç ve kayıplar ise, geçmiş dönemlerde yapılan aktüeryal varsayımlar ile somut olarak ortaya çıkan varlıklar arasındaki farklar ve aktüeryal varsayımlardaki değişikliklere ilişkin düzeltmeleri temsil etmektedir (Bragg, 2010, s. 213-214).

İşletme tarafından demografik ve finansal varsayımların gerçekleşmemesi sonucunda yaşanan farklar, aktüeryal kayıp ya da kazancı ihtiva etmektedir. Aktüeryal kayıp ya da kazancın meydana gelmesine sebep olan faktörlere; iskonto oranındaki değişiklik, fayda sağlanacak çalışan sayısındaki değişiklik veyahut ücret oranlarının değişiklik göstermesi örnek olarak verilebilmektedir. Tahmin edilen ya da varsayılan

oran ya da tutarlar, müteakip dönemde tam olarak tutmaz ise, tutar olarak meydana gelen o fark, aktüeryal kazanç ya da kayıp adı altında muhasebe kayıtlarına geçmektedir (Özdemir & Varıcı, 2015, s. 170).

Diğer taraftan, aktüeryal kazanç ve kayıplar, tanımlanmış fayda planının başlaması, planda bir değişiklik yapılması, küçülmeye gidilmesi veya planın yerine getirilmesi (tasfiye edilmesi) ya da bu tür bir plan kapsamında ödenecek olan faydalarda değişiklik olması nedeniyle tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişiklikleri içermemektedir. Bu tür değişiklikler, geçmiş hizmet maliyetini veya yerine getirme (tasfiye) sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıpları etkilemektedir (TMS 19, Paragraf 129).

3.4.2.2.3. Tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesi

Tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesi, pek çok adımdan oluşan uzun soluklu bir işlem olup süreç, tahmine dayalı aktüeryal varsayımlar ile işlemektedir. İşletme, hangi çalışanın ne kadar süre şirkette hizmette bulunacağı, ne zaman şirketten ayrılmak isteyeceği, çalışanın en son ücretinin ne olacağı gibi hususları tahmin etmek durumundadır. Fayda tutarı ise bu tahminler neticesinde ortaya çıkmaktadır.

Planın odak noktasında aktüeryal varsayımlar yer aldığı için aktüeryal kayıp veya kazanç konusu gündeme gelmekte ve bu durum da muhasebeleştirilme işlemlerini çetrefilli bir noktaya taşımaktadır.

İlgili plan, aşağıda belirtilen adımlar izlenmek suretiyle muhasebeleştirilmektedir (TMS 19, Paragraf 57).

a-Açık veya fazla belirlenir, bu kapsamda yapılacaklar ise şunlardır:

i-Çalışanların cari veya önceki dönemlerdeki hizmetleri karşılığında hak kazandıkları faydanın işletmeye olan nihai maliyetini güvenilir bir şekilde tahmin etmek üzere aktüeryal bir teknik (öngörülen yükümlülük yöntemi) kullanılır.

ii-İşletme tarafından cari ve önceki dönemlerle ilişkilendirilebilen fayda tutarları belirlenir.

iii-Bu faydaların maliyetini etkileyecek demografik değişkenlere ve finansal değişkenlere yönelik tahminler (aktüeryal varsayımlar) yapılır.

iv-Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini ve cari dönem hizmet maliyetini belirlemek amacıyla ilgili fayda iskonto edilir.

v-Plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinden indirilir.

b-Belirlenen açık veya fazla tutarının, tanımlanmış net fayda varlığının varlık tavanı ile sınırlandırılması sonucunda ortaya çıkan etkiye göre düzeltilmesiyle bulunan tutar, bir diğer ifadeyle, tanımlanmış net fayda borcu (varlığı) belirlenir.

c-Kar veya zararda muhasebeleştirilen tutarlar belirlenir, bu bağlamda yapılacaklar ise şunlardır:

i-Cari dönem hizmet maliyeti belirlenir.

ii- Geçmiş hizmet maliyetleri ile yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar belirlenir.

iii- Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faiz belirlenir.

d- Tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümleri belirlenir ve diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümleri şu unsurlardan oluşur:

i-Aktüeryal kazanç ve kayıplar,

ii- Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, plan varlıklarının getirisi,

iii- Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, varlık tavanından kaynaklanan etkideki her türlü değişiklik.

Bir işletmenin birden fazla tanımlanmış fayda planı var ise, yukarıda ifade edilen adımların her bir fayda planı için ayrı ayrı uygulanması icap etmektedir.

Standardın 122 nci paragrafına göre, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümleri, sonraki dönemlerde kar veya zararda yeniden sınıflandırılmamakta, fakat, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen bu tutarlar özkaynakların başka bir unsuruna aktarılabilir (TMS 19, Paragraf 122).

Tanımlanmış fayda planlarının hangi unsurlarının bilançoda, hangi unsurlarının ise gelir tablosunda raporlanacağı aşağıda sunulmaktadır (Durgut & Kaya, 2013, s. 5).

Bilançoda raporlanacak unsurlar şunlardır:

- Tanımlanmış fayda borcu veya varlığı,
- Tanımlanmış fayda yükümlülüğü,
- Aktüeryal kazanç veya kayıplar.

Gelir Tablosunda raporlanacak unsurlar ise şöyledir:

- Faiz maliyeti,
- Cari dönem hizmet maliyeti,
- Geçmiş dönem hizmet maliyeti,
- Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi,
- Plana yönelik azaltma/ödemeler ile ilgili kazanç ve kayıplar,
- Aktüeryal kazanç ve kayıplar.

3.4.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar dışında kalan çalışanlara sağlanan tüm faydaları oluşturmaktadır (TMS 19, Paragraf 8).

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar, tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklenmediği durumda ortaya çıkan fayda türüdür.

Bu fayda türü, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalara ek olarak, çalışanları teşvik edici nitelikte sağlanan faydalar anlamını da ihtiva etmektedir (Bozkurt, 2013).

Söz konusu fayda türüne aşağıdaki durumlar örnek olarak verilebilmektedir:

- Kıdeme bağlı izinler veya özel izin gibi uzun vadeli ücretli izinler (uzun süreli işten ayrılmalar ve seyahat izinleri),
- Jübile veya kıdeme bağlı diğer faydalar,
- Uzun süreli iş göremezlik nedeniyle sağlanan faydalar, (uzun vadeli engelli tazminatı gibi fayda teşviki)
- Kârdan pay verilmesi ve primler,

- Ertelenmiş ödemeler (iş veya hizmet karşılığında) (kaza yaşanması halinde on iki ay içinde ödenemeyen ertelenmiş tazminat) (TMS 19, Paragraf 153) (Özdemir & Varıcı, 2015, s. 162).

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların ölçümünde, genellikle, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların ölçümü kadar belirsizlikle karşılaşmamaktadır. Bu nedenle bu standart, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların muhasebeleştirilmesinde daha basit bir yöntemi zorunlu tutmakta ve bu yöntemde yeniden ölçümler diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmemektedir (TMS 19, Paragraf 154).

3.4.4. İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar, çalışanın işine son verilmesine ilişkin işletme kararı ya da işine son verilmesi karşılığında çalışanın kendisine teklif edilen faydaları kabul etmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır (TMS 19, Paragraf 159).

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar, işletmenin teklifi olmadan çalışanın isteği üzerine veya zorunlu emeklilik hükümleri gereği işine son verilmesi sonucunda ortaya çıkan çalışanlara sağlanan faydaları içermemektedir. Zira bu faydalar iş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrasında sağlanan faydalar grubu içerisinde yer almaktadır (TMS 19, Paragraf 160).

Çalışanın iş ile olan ilişkisini neticelendirmesi karşılığında çalışana daha fazla kıdem tazminatı ödenmesi ile çalışanın işten ayrıldıktan sonra yeni bir işte çalışmaya başlayana dek geçen süre boyunca ya da belirli bir süreye kadar işletme tarafından çalışana ödeme yapılması (ihbar tazminatı), iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar kapsamında düşünülmektedir (Ünsal, 2019, s. 169).

Bu fayda türüne örnek olarak işten çıkarma tazminatı verilebilmektedir. İşten çıkarma tazminatlarının çalışanlara sağlanan diğer üç fayda grubundan farklı olarak ele alınmasının sebebi, yükümlülüğü meydana getiren olayın çalışanın sunduğu hizmetin değil, iş ilişkisinin sona erdirilmesidir (Karakaya, 2008, s. 7).

Başka bir deyişle, işverenin işletme kararı neticesinde çalışanın işine son verilmesi ya da çalışanın kendi isteği doğrultusunda işten ayrılmayı seçmesi akabinde

ödenabilir hale gelen faydalar, işten çıkarma tazminatı olarak kavramsallaştırılmaktadır (Güler, 2012).

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar genellikle toplu ödemeler şeklinde olmakla birlikte, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların, doğrudan ya da çalışanlara sağlanan fayda planları aracılığıyla dolaylı olarak iyileştirilmesi ile çalışanın işletmeye ekonomik fayda sağlayan ilave bir hizmet vermemesi durumunda, belirli bir ihbar süresinin sonuna kadar maaş ödenmesi şeklinde de olabilmektedir (TMS 19, Paragraf 161).

İlgili fayda grubuna ilişkin yapılan hayati öneme haiz açıklamalardan biri ise, kıdem tazminatı veya emeklilik ikramiyesi ödemelerinin hangi fayda grubuna dahil olup olmadığı üzerinedir. Bu kapsamda TMS 19'un 164 üncü paragrafında, kıdem tazminatı veya emeklilik ikramiyesi olarak tanımlanan faydaların, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar grubunda değil, iş ilişkisi, başka bir deyişle, çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar olarak dikkate alınacağı belirtilmektedir. Çünkü bahsi geçen faydalar, çalışanların işten ayrılma sebeplerinden bağımsız olarak ve çalışanın işletmeye sunmuş olduğu hizmetlere binaen ödenmektedir (TMS 19, Paragraf 164).

3.5. Finansal Tabloların Açıklanması ve Dipnotlar

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'ye göre işletmeler; varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerine ilişkin bilgileri, finansal tablo ve dipnotlarında açıklamaktadır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018, s. 7.1).

Bilanço ve gelir tablosu gibi mali tablolarda takdim edilen finansal birtakım verilerin haricinde, mali bilgileri açıklayıcı bilgilere ise dipnotlarda yer verilmektedir. Bu durum, finansal tablolara ilişkin raporlanan verilerin, gerçeğe uygun bir şekilde ve zamanında sunulması, ilgililerce daha açık ve net bir şekilde anlaşılabilmesi ve yorumlanabilmesi adına kritik derecede öneme haizdir.

TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Standardına göre malî tablolarda yapılması gereken açıklamalara ve dipnotlara bu başlık altında yer verilmektedir.

Bu Standart, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara ilişkin özel açıklamalar yapılmasını zorunlu tutmamakla birlikte, diğer TFRS'ler açıklama yapılmasını zorunlu tutabilmektedir. Örneğin, TMS-24 "İlişkili Taraf Açıklamaları" Standardı, kilit

yönetici personele yönelik çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin açıklama yapılmasını, “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı ise çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin giderlerin açıklanmasını zorunlu tutmaktadır (Varol, 2017, s. 81).

Standardın 135 inci paragrafına göre işletme, tanımlanmış fayda planlarına ilişkin aşağıdaki hususları açıklamaktadır:

- Tanımlanmış fayda planlarının özellikleri ile bunlarla ilgili riskleri açıklayan bilgileri,
- Finansal tablolarındaki tanımlanmış fayda planlarından kaynaklanan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilgileri,
- Tanımlanmış fayda planlarının, işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini nasıl etkileyebileceğini açıklayan bilgileri (TMS 19, Paragraf 135).

Standardın 140 ila 144 üncü (dahil) paragraflarına göre işletme, tanımlanmış fayda planlarına ait malî tablolardaki tutarlarla ilgili olarak aşağıdaki hususları açıklamaktadır:

- Cari dönem hizmet maliyeti,
- Faiz geliri veya gideri,
- Tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümleri,
- Yerine getirme sırasında oluşan kazanç ve kayıplar ile geçmiş hizmet maliyeti,
- Döviz kurlarındaki değişikliklerin etkisi,
- İşverenler ve plan katılımcıları tarafından yapılanlar ayrı ayrı gösterilecek şekilde plana yapılan katkılar,
- Her bir yerine getirmeyle ilgili olarak ödenen tutarlar ayrı ayrı gösterilecek şekilde plandan yapılan ödemeler,
- İşletme birleşmelerinin ve işletmelerin elden çıkarılmalarının etkisi (TMS 19, Paragraf 140-144).

Standardın 151 inci paragrafına göre işletme, TMS-24’e göre zorunlu olduğunda,

- İş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlarla gerçekleştirilen ilişkili taraf işlemleri,

- Kilit yönetici personele yönelik iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaları,

Açıklamaktadır (TMS 19, Paragraf 151).

Diğer taraftan işletme, TMS-37'ye göre zorunlu olduğunda ise, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerinden kaynaklanan koşullu borçları hakkında açıklama yapmaktadır (TMS 19, Paragraf 152).



4. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR AÇISINDAN BIST-100 ve FTSE-100 ŞİRKETLERİ FİNANSAL RAPORLARININ UYUM SEVİYESİNİN ANALİZİ

4.1. Araştırmanın Konusu

“Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”, IASB tarafından yayınlanmakta olup finansal raporlamadaki maksat, ekonomik karar alıcı unsurlara fayda sağlayan finansal veriyi, yani ihtiyaca ve gerçeğe uygun finansal bilgiyi temin etmektir (CF, Paragraf 1.2., 2.4.).

İlgi duyan taraflara ve paydaşlara kısa ve öz bilgiler takdim eden mali tabloların söz konusu kişi ya da kurumlarca daha açık ve net bir şekilde anlaşılabilmesi ve açıklanan verilerin şeffaf, güvenilir ve tutarlı olarak karşılaştırılabilmesi ve değerlendirilebilmesi noktasında, açıklayıcı bilgileri ihtiva eden dipnot kavramı kayda değer biçimde önem kazanmakta ve bahse konu dipnotlar, başta bilanço ve gelir tablosu olmak üzere mali tabloların ayrılmaz bir parçasını teşkil etmektedir (Kartal, 2019, s. 290).

Mali raporlamanın kalitesinin belirlenmesinde dipnot açıklamaları büyük önem arz etmekte, şöyle ki, söz konusu açıklamalara yönelik kararların hangi süreçlerden geçilmek suretiyle ve nasıl alınacağı, bu kararların hangi objektif kriterler temelinde değerlendirileceği, açıklanan dipnotların yatırımda bulunacak kişi ya da kurumların sermaye piyasasına ilişkin güvenini ne yönde etkileyeceği gibi birçok hususta bahsi geçen dipnotlar, konunun ehemmiyetini gözler önüne sermektedir (Singhvi & Desai, 1971, s. 137-138).

Öte yandan, işletmelere dair yeteri düzeyde ve şeffaf bir şekilde açıklanmış dipnotlar, mali istikrarın sağlanması açısından hayati bir değere haizdir (Scannella & Polizzi, 2020).

Muhasebe sistemleri; birbirinden farklı ekonomi düzeyleri, siyasi konjonktürler, kültürel tabanlar ve sosyolojik temeller bağlamında ülkeden ülkeye farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır (Karapınar, Zaif, & Bayırlı, 2008). Söz konusu sistemin gelişimi ve değişimi ise iç ve dış finansmanın kaynağı, enflasyon düzeyi, az gelişmiş, gelişmekte veya gelişmiş ülkeler şeklinde sınıflandırılabilir olan gelişme düzeyi, siyasal ortam, ekonomik ilişki ağları ve cari hukuk düzeni gibi pek çok bileşen etrafında şekillenmektedir (Choi & Meek, 2011, s. 30).

Yukarıda ifade edilen açıklamalar doğrultusunda araştırmanın konusu, örneklem olarak belirlenen ülkemizdeki borsa şirketleri (BIST-100) ile İngiltere borsa şirketlerinin (FTSE-100) mali tabloları ve açıklayıcı dipnotları ile faaliyet raporları ve bağımsız denetim raporlarında yer verilen çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında, çalışanlara iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan biri olan tanımlanmış fayda planlarına ilişkin verilerinin, standart açıklama hükümlerine uyum düzeyi bağlamında analizidir.

4.2. Araştırmanın Amacı

Bu başlık altında, araştırmanın amacına geçilmeden önce, dipnot açıklamalarının hangi noktada fayda sağladığı, bir diğer ifadeyle, dipnot açıklamalarının ilgililerce ne derece önem arz ettiği, diğer taraftan dipnot açıklamalarının hangi maliyet unsurlarını içerdiği hususlarından yola çıkılarak dipnot uyum seviyesinin ölçülme sebebi aktarılmakta, daha sonrasında, araştırmaya konu olan çalışanlara sağlanan faydaların tercih edilme gerekçesi belirtilmekte ve en nihayetinde ise araştırmanın amaçları ifade edilmektedir.

Muhasebe işlemlerine yönelik raporlamanın niteliğini belirleyen kıstaslardan biri, dipnot açıklamaları olup açıklamaların nitelik ve nicelik açısından hangi kalitede yapıldığı hususu, işletme içi değerlendirmeleri, karar alma süreçlerini, finansal istikrarı ve sermaye piyasasına olan itimadı olumlu seviyede etkilemesi bağlamında önem arz etmektedir (Singhvi & Desai, 1971, s. 137-138) (Scannella & Polizzi, 2020).

Diğer taraftan, dipnot açıklamalarının maliyeti ise, elde edilecek donelerin toplanması, yönetilmesi, denetlenmesi, yayımlanması ve kanuni ücretlere ilişkin olup akademik düzeyde gerçekleştirilen çalışmalar, dipnot uyum seviyesinin ölçümünde, işletmelerin ilgili olan veriyi sunup sunmama teşviki ile, denetleyici ve düzenleyici kurumların, bağımsız denetçilerin ve mali tablo kullanıcılarının o ülkeye belirlenmiş olan koşullarının tertibi gibi birçok varyasyona tabi olduğunu göstermektedir (Cooke, 1989, s. 176) (Hellman, Carenys, & Gutierrez, 2018, s. 242).

Çalışmanın 2 nci bölümü olan “Literatür Taraması” adlı başlıkta detaylı şekilde yer verildiği üzere, ulusal ve uluslararası literatürde meydana getirilen çalışmalar irdelendiğinde, çalışanlara sağlanan faydalar standardının seçilmesinde; bizatihi TMS-19 standardı bağlamında, raporlama esaslarına ve zorunlu dipnot açıklamalarına uyum seviyesini ölçen benzer bir çalışmanın bulunmaması önemli bir rol oynamaktadır.

Cari alışmalar içerisinde dipnot açıklamalarına uyum seviyesini ölçen çalışmalar ise ilgili standartta yer verilen tüm unsurları içermekte iken, tarafımızca hazırlanan araştırma konusu ise çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında münhasıran standarttaki tek bir konu başlığı olan çalışanlara iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan biri olan tanımlanmış fayda planlarına ilişkin dipnot uyum seviyesinin tespit edilmesine odaklanmakta ve söz konusu plana yönelik dipnot açıklamalarını detaylı olarak incelemektedir.

Literatürde var olan çalışmalarda, pratikte seçilen şirketlerin yalnızca belirgin tek bir sektörde faaliyet gösterdiği, başka bir deyişle, tek bir endekste yer alan işletmelerden oluşan veri setlerinin kullanıldığı, çalışmaların tarihsel açıdan güncel konjonktürden görece uzak kaldığı, birbirinden farklı ülkelerde hüküm süren işletmelerin kıyasına dayanan çalışmaların sayısal olarak azlığı, mevzubahis çalışma konusunun tercih edilmesinde ön plana çıkmaktadır.

Bilhassa TMS-19 standardı kapsamında standarttaki tek bir konu başlığına dair dipnot uyum seviyesini ve bu seviyeyi etkileyen faktörleri ele alan bir çalışma bulunmamaktadır. Bu çalışmada, birbiri ile ilintili birden fazla husus amaç olarak belirlenmekte olup çalışmanın birincil amaı, Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren işletmeler ile Londra Borsasında yer alan şirketlerin çalışanlara sağlanan faydalar çerçevesinde, tanımlanmış fayda planlarına dair dipnot uyum seviyesinin analiz edilmesidir.

Bahsi geçen amaç istikametinde, söz konusu standarda ilişkin dipnotlarda rapor edilmesi gereken hususlar tespit edilmekte ve bu hususlar kanalıyla Borsa İstanbul'da ve Londra Borsası'nda faaliyet gösteren işletmelerin dipnot uyum seviyeleri hesaplanmaktadır.

Çalışmadaki diğer amaç, dipnot uyum seviyesine tesir ettiği varsayılan faktörlerin hangilerinin olduğunun belirlenmesidir. Bu hedefe ilişkin; toplam satış büyüklüğü, yönetim kurulu içerisindeki bağımsız ye sayısı, yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük görevlerinin aynı kişi veya farklı kişilerce yerine getirilip getirilmeme hali, dört büyük denetim firmasınca denetlenip denetlenmeme hali ve işletme yaşı faktörlerinin uyum seviyesine etkisi, ne sürülen hipotezler çerçevesinde istatistiksel analiz teknikleri vasıtasıyla ölçülmektedir.

Çalışmadaki üçüncü amaç ise, birçok açıdan birbirinden farklılıklar gösterdiği düşünülen Türkiye ve İngiltere Borsasında iş ve işlemlerini sürdüren şirketlerin, bahse konu muhasebe standardına uyum seviyesinin farklı veri setleri kullanılmak suretiyle sayısal veriler ışığında, benzerlik ve farklılıklarının bir bütün şeklinde karşılaştırılmasını sağlamaktır.

4.3. Araştırmanın Kapsam ve Kısıtları

Çalışmanın kapsamını, Borsa İstanbul’da işlem gören, işlem hacmi bakımından en yüksek ilk 100 şirketi ölçen “BIST 100” endeksi ve Londra Borsası’nda işlem gören, işlem hacmi bakımından en yüksek ilk 100 şirketi ölçen “FTSE 100” endeksinde yer alan reel sektör işletmelerinin çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında, çalışanlara iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan biri olan tanımlanmış fayda planlarına ilişkin verilerinin, standart açıklama hükümlerine uyum seviyesi oluşturmaktadır.

Çalışmada yalnızca tam set TMS/TFRS’leri uygulayan şirketler, araştırılmak istenen hedef kitle içerisinde yer almakta olup seçilen grup içerisindeki holdingler, gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve finans sektöründeki işletmeler gibi mali kuruluşların hesap planlarının farklı olmasından kaynaklı mukayesede sorunlar yaşanabileceği noktasından hareketle, 31 şirket kapsam dışında tutulmakta, borsada işlem gören şirketler içerisinde BIST 100’de geriye kalan 69 şirket ile FTSE 100’deki 63 şirket, araştırma kapsamında incelenmektedir.

Borsa İstanbul’da işlem gören şirketler ile Londra Borsasında işlem gören şirketlerin mali yıl başlangıç ve bitiş tarihleri birbirinden farklılıklar göstermektedir. Şöyle ki, mali yılı 1 Ocak 2020’de başlayıp 31 Aralık 2020’de sona eren işletmeler için 2020 yılı finansal tablo ve dipnotları, mali yılı 1 Ocak 2020 sonrasında başlayıp 2021 yılı içerisinde sona eren işletmeler için ise 2020-2021 mali yılı finansal tablo ve dipnotları esas alınarak bir yıllık inceleme gerçekleştirilmektedir.

Araştırma kapsamında incelenen ve payları Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin konsolide mali tablo ve açıklayıcı dipnotlarına “Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)” adlı resmi internet sitesi üzerinden, Londra Borsasında işlem gören şirketlerin konsolide finansal tablo ve dipnotlarına ise FTSE’ye kote olan şirketlerin kurumsal web sitelerinden erişilmekte olup ilgili şirketler toplu bir şekilde Tablo 4.3.1.’de gösterilmektedir.

Sıra No	BIST-100	FTSE-100
1	Akçansa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Anglo American
2	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	Associated British Foods
3	Aksa Enerji Üretim A.Ş.	AstraZeneca
4	Alkim Alkali Kimya A.Ş.	Auto Trader Group
5	Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.	Aveva Group PLC
6	Arçelik A.Ş.	BAE System
7	Ard Grup Bilişim Teknolojileri A.Ş.	Barratt Developments PLC
8	Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	BHP Group
9	Aydem Yenilenebilir Enerji A.Ş.	BP PLC
10	Aygaz A.Ş.	British American Tobacco
11	Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	BT Group
12	Biotrend Çevre ve Enerji Yatırımları A.Ş.	Bunzl
13	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Carnival Corporation
14	Coca-Cola İçecek A.Ş.	Centrica PLC
15	Çan2 Termik A.Ş.	Coca Cola Hellenic Bottling Company
16	Çemtaş Çelik Makine Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Compass Group
17	Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.	CRH PLC
18	Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.	Croda Internatioanal PLC
19	Ege Endüstri ve Ticaret A.Ş.	DCC PLC
20	EİS Eczacıbaşı İlaç Sınai ve Finansal Yatırımlar Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Diageo PLC

21	Enerjisa Enerji A.Ş.	DS Smith
22	Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.	Evraz PLC
23	Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	Experian PLC
24	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T. A.Ş.	Ferguson PLC
25	Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş.	Fresnillo PLC
26	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	GlaxoSmithKline PLC
27	Gübre Fabrikaları T. A.Ş.	Glencore
28	Hektaş Ticaret T. A.Ş.	Halma PLC
29	İndeks Bilgisayar Sistemleri Mühendislik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Hikma Pharmaceuticals
30	İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	Imperial Brands
31	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	Informa
32	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Inter Continental Hotels Group
33	Karsan Otomotiv Sanayii ve Ticaret A.Ş.	Intertek Group
34	Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.	ITV
35	Kerevitaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Johnson Matthey
36	Kervan Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Kingfisher PLC
37	Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.	Meggitt
38	Koza Altın İşletmeleri A.Ş.	Mondi Group
39	Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.	Morrisons
40	Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	National Grid PLC

41	Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Next PLC
42	Migros Ticaret A.Ş.	Pearson PLC
43	Mlp Sağlık Hizmetleri A.Ş.	Persimmon PLC
44	Netaş Telekomünikasyon A.Ş.	Reckitt Benckiser
45	Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	RELX Group
46	Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.	Rentokil Initial
47	Oyak Çimento Fabrikaları A.Ş.	Rio Tinto Group
48	Parsan Makine Parçaları Sanayii A.Ş.	Royal Dutch Shell PLC
49	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	Sage Group
50	Qua Granite Hayal Yapı ve Ürünleri Sanayi Ticaret A.Ş.	Sainsbury's
51	Sarkuysan Elektolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Severn Trent PLC
52	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.	Smith&Nephew PLC
53	Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş.	Smiths Group PLC
54	Şok Marketler Ticaret A.Ş.	Smurfit Kappa Group PLC
55	Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.	Spirax-Sarco Engineering PLC
56	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	SSE PLC
57	Türk İlaç ve Serum Sanayi A.Ş.	Taylor Wimpey PLC
58	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	TUI AG Group
59	Tümosan Motor ve Traktör Sanayi A.Ş.	Unilever PLC
60	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	United Utilities Group PLC
61	Türk Hava Yolları A.O.	Vodafone Group PLC

62	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	Whitbread PLC
63	Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.	WPP PLC
64	Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.	
65	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	
66	Vestel Beyaz Eşya Sanayi ve Ticaret A.Ş.	
67	Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	
68	Yataş Yatak ve Yorgan Sanayi ve Ticaret A.Ş.	
69	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.	

Tablo 4.3.1. Çalışma Kapsamında Yer Alan Şirketlerin Toplu Listesi

Çalışmada birtakım kısıtlar söz konusudur. İlk olarak, araştırmada yalnızca standartta yer alan zorunlu açıklama bileşenleri dikkate alınmış, şirketler tarafından ihtiyari olarak yapılan açıklamalar puanlama esnasında değerlendirme kapsamına alınmamıştır. Araştırmada, puan verilmesi açısından dipnot uyum seviyesine dair sadece açıklamanın yapılıp yapılmadığı hususuna bakılmış, detaylı ya da sınırlı bir açıklamada bulunulması ayrıca bir değerlendirmeye tabi tutulmamış, yani değerlendirme açısından ayrıca bir önem atfedilmemiştir.

İkinci kısıt olarak çalışma, kapsam bakımından Borsa İstanbul'da ve Londra Borsasında işlem gören toplamda 132 şirketin verilerinden teşekkül ettirilmiş olup örneklemdaki zaman serisi, alanında güncel veri akışını barındırmak suretiyle bir yıl ile sınırlı kalmıştır.

Üçüncü kısıt ise, araştırmada çalışanlara sağlanan faydaların bileşenlerinden (çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar) münhasıran iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan biri olan tanımlanmış fayda planlarına ilişkin açıklamalar ele alınmış, tek bir fayda türüne odaklanılmıştır.

4.4. Araştırmanın Hipotezleri

Çalışmada dipnot uyum seviyesine etki edebilecek faktörlerin tespitinde; toplam satış büyüklüğü, yönetim kurulu içerisindeki bağımsız üye sayısı, Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük görevlerinin aynı kişi veya farklı kişilerce yerine getirilip getirilmeme hali, dört büyük denetim firmasınca denetlenip denetlenmeme hali ve işletme yaşı değişkenleri kullanılmakta olup bu faktörlerin dipnot uyum seviyesine hangi yönde etki edeceği sorusu, Türkiye ve İngiltere açısından karşılaştırmalı bir şekilde araştırılmaktadır.

Araştırmaya konu hipotezlerin oluşturulmasında yukarıda belirtilen değişkenlerin hangi sebeple tercih edildiği hususu, bu başlık içerisinde her bir hipotez özelinde açıklanmaya çalışılmaktadır.

Literatürde dipnot uyum seviyesi ile ilintili en fazla sayıda incelemeye tabi tutulan değişkenlerin başında büyüklük değişkeni gelmekte olup söz konusu değişkenin ele alınma sebepleri olarak; büyük şirketlerin kurumsal itibarını koruma ve siyasal hükümet müdahalesinden kaçınma, hissedarlar, kredi verenler ve şirket yöneticileri arasındaki bilgi asimetrisini azaltma gibi unsurlar değerlendirilmektedir (Watts & Zimmerman, 1978, s. 131) (Demir & Bahadır, 2014, s. 10). Bahsedilen sebepler ile büyük olarak nitelendirilen işletmelerin dipnot uyum seviyesine ve dolayısıyla dipnot açıklama yükümlülüklerine daha yüksek şekilde riayet ettiği ve önem atfettiği düşünülmektedir.

Öte yandan, çok sayıda hissedar barındıran halka açık şirketlerin ileri düzey bilgi teknolojileri ve sistem altyapısına haiz olması ile üretim potansiyelinin ve kapasitesinin genişliği de dipnot açıklama düzeyini artıran bileşenler olarak öne çıkmaktadır (Cooke, 1989, s. 177-178) (Lucas & Lourenço, 2014).

Büyüklük kavramı ile kastedilen; genel itibarıyla, aktif büyüklük, net satışlar ya da şirketin piyasa değeri olarak değerlendirmeye alınmaktadır (Aljifri, Alzarouni, Chew, & Tahir, 2014). Literatürde bu üç kavram ile dipnot uyum seviyesi arasında ilişki kuran (pozitif ilişki, negatif ilişki veya ilişki yok) pek çok çalışma yer almaktadır (Buzby, 1975) (Cooke, 1989) (Alsaheed, 2006) (Esen & Sakin, 2009) (Santos, Ponte, & Mapurunga, 2014) (Appiah, Awunyo-Vitor, Mireku, & Ahiagbah, 2016) (Tauringana & Chithambo, 2016). Büyüklük ile dipnot uyum düzeyi arasında anlamlı bir ilişki olmadığına dair yapılan çalışmalar ile tam tersi istikamette büyüklük

ile dipnot uyum seviyesi arasında negatif ilişki tanımlayan çalışmalar da söz konusudur (Cagle, 2013) (Sevim & Altunal, 2015) (Hussain & Kakakhel, 2018). Ancak bu doğrultudaki araştırma sonuçları, pozitif ilişki tesis eden çalışmalara kıyasla literatürde kendisine daha az yer bulmaktadır.

Çalışmada büyüklük kavramı olarak, Borsa İstanbul'da ve Londra Borsasında faaliyet gösteren şirketler bağlamında uygulanabilir olması ve daha sağlıklı ve karşılaştırılabilir sonuçlar sağlanabilmesini teminen, toplam satış büyüklüğü tercih edilmektedir.

Nihai olarak araştırmada, şirketlerin toplam satış büyüklüğü arttıkça dipnot uyum seviyesinin de artacağı varsayılmaktadır.

Cooke (1989) tarafından yapılan çalışmada kullanılan yöntem temel alınmak suretiyle dipnot uyum seviyeleri hesaplanmakta olup çalışmada test edilmesi hedeflenen hipotezler aşağıda sunulmaktadır (Cooke, 1989):

Birinci Hipotez

Yukarıda detaylı bir şekilde yer verilen ve pek çok araştırmacı tarafından farklı şekillerde konu edilen şirket büyüklüğü kavramı ile kastedilen aktif büyüklük, şirketin piyasa değeri ya da satış toplamı olup bu çalışmada işletme büyüklüğü kavramı, toplam satış büyüklüğü üzerinden ele alınmakta, dolayısıyla toplam satış büyüklüğü ile paralel olarak dipnot uyum seviyesinin de artacağı düşünülmektedir.

H1: İşletmelerin toplam satış büyüklüğü arttıkça dipnot uyum seviyesi artmaktadır.

İkinci Hipotez

Şirketlerin faaliyet raporlarında yer verilen yönetim kurulunun yapısına yönelik veriler üzerinden yapılan incelemede, muhtelif şirket raporlarında bazı yönetim kurulu üyelerinin belirgin bir şekilde bağımsız olduğuna dair bilgiler ifade edilmekte iken, bazılarında ise denetim komitesi üyelerine ait açıklamalarda bulunmaktadır.

Bağımsız yönetici kavramı, hakim ya da büyük hissedarlar ile veya işletme ile yönetim kurulundaki hizmetleri haricinde bağı bulunmayan yönetici şeklinde tarif edilebilmektedir (TÜSİAD, 2010).

Yönetim kurullarının hukuki yapısı ve buna istinaden kurul içerisindeki bağımsız üye sayısı, araştırmaya konu BIST-100 ve FTSE-100 endekslerinde faaliyet gösteren şirketler nezdinde farklılıklar göstermektedir.

Türkiye’de yönetim kurulunun yapısına ilişkin yasal mevzuat olarak, 06.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 17 nci maddesine dayanılarak Kurumsal Yönetim Tebliği hazırlanmıştır. Tebliğin ekinde Ek-1 Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim İlkeleri yer almakta olup ilgili düzenlemenin 4.3.4. maddesinin, “Yönetim kurulu içerisindeki bağımsız üye sayısı toplam üye sayısının üçte birinden az olamaz. Bağımsız üye sayısının hesaplanmasında küsuratlar izleyen tam sayı olarak dikkate alınır. Her durumda, bağımsız üye sayısı ikiden az olamaz.” hükmüne amir olduğu bilinmektedir (Kurumsal Yönetim İlkeleri, Madde 4.3.4.).

Diğer taraftan, İngiliz hukukunda yönetim kurulunun yapısına dair düzenlemede ise, yönetim kurulu üye sayısında Ortaklıklar Kanunu ve/veya Birleştirilmiş Kod’da sınırlama bulunmamakla beraber, Ortaklıklar Kanunu yönetim kurulunun tek kişiden meydana gelebileceğini ifade etmekte (Company Act, madde 155) iken, Birleştirilmiş Kod açısından ise payları borsaya kote şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin minimum yarısının icracı olmayan üyelerden teşekkül etmesi gerektiği hususu ortaya koyulmaktadır (Kaplan, 2017, s. 134).

Aljifri ve diğerleri (2014) tarafından yapılan çalışmada, bağımsız bir denetim komitesinin, mali tablolar ve ekinde yer alan dipnot unsurlarının güvenilir olmasını ve üst yönetimin dipnot açıklamalarına yönelik takdir yetkisinin takip edilmesini sağladığı belirtilmektedir (Aljifri, Alzarouni, Chew, & Tahir, 2014).

Ayrıca, bağımsız yönetim kurulu üyelerinin mevcudiyetinin, bir işletmenin yürütmekte olduğu iş ve işlemlerin sürdürülebilir olmasını temin ettiğine yönelik çalışmalar da bulunmaktadır (Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, 1992).

Kurumsal açıdan nitelikli bir yönetim zihniyetine sahip olan şirketlerde, bu esas doğrultusunda uygulanan faaliyetler, şeffaf ve hesap verilebilir bir muhasebe ve raporlama sistemine katkı sunmaktadır (Sürmeli & Diğerleri, 2001).

Yukarıda ifade edilen açıklamalar ışığında, bağımsız bir denetim komitesi veya bağımsız yönetim kurulu üyelerinin kurumsal yönetim ilkeleri bazında şirketin mali

tablo ve dipnotlarının açıklanması noktasında güvenilirliğin oluşmasında fayda sağladığı düşünülmektedir.

Dolayısıyla, yönetim kurulu içerisindeki bağımsız üye sayısının artmasının daha iyi bir kurumsal yönetim anlayışı sunacağı, kurumsal açıdan daha iyi yönetilen ve temsil edilen şirketlerin de ilgili muhasebe standartlarında yer verilen dipnot açıklama yükümlülüklerini karşılama noktasında daha fazla özen göstereceği ve haliyle o şirketlerin de açıklama düzeyinin artacağı varsayılmakta, daha açık ifade etmek gerekir ise, yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı ile dipnot uyum seviyesi arasında pozitif yönde bir ilişki olması beklenmektedir.

Bu noktadan hareketle, yönetim kurulu içerisindeki bağımsız üyelerin sayısı yükseldikçe, dipnot uyum seviyesinin de yükseleceğine dair sunulan hipotez, araştırma kapsamında test edilmektedir.

H1: İşletmelerin yönetim kurulu içerisindeki bağımsız üye sayısı arttıkça dipnot uyum seviyesi artmaktadır.

Üçüncü Hipotez

Haniffa ve Cooke (2002), Juhmani (2017), Yosra ve Oumaima (2020) tarafından literatürde yapılan bazı araştırmalarda, kurumsal yönetimin bir bileşeni olarak yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük unvanlarının aynı kişi ya da farklı kişilerce icra edilmesinin dipnot uyum seviyesi üzerinde ilişkili olduğuna dair istatistiksel boyutta birçok çalışma olduğu görülmektedir (Haniffa & Cooke, 2002) (Juhmani, 2017) (Yosra & Oumaima, 2020).

Türkiye’de uygulanmakta olan 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 23 üncü maddesinde yer verildiği üzere, genel müdürlük ve yönetim kurulu başkanlığı görevleri aynı kişi tarafından icra edilememektedir (Bankacılık Kanunu, Madde 23).

Ancak tarafımızca yürütülen çalışmanın kapsamına bankalar girmemekte olup söz konusu duruma yönelik aşağıda belirtilen hipotez oluşturulmuştur.

Bu çalışmada, yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük unvanlarının farklı kişilerde toplanmasının dipnot uyum seviyesine hangi ölçüde etki edeceği test edilecektir. Şöyle ki, yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük unvanlarını icra eden çalışanı aynı olan şirketlere 1, yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük unvanlarını icra eden çalışanı farklı olan şirketlere ise 0 puan verilmektedir. Buradan

hareketle, yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük unvanlarının farklı kişilerce icra edilmesinin dipnot uyum seviyesini olumlu yönde etkileyeceğine dair öngörülen hipotez sınanacaktır.

H1: İşletmelerde Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük pozisyonları farklı kişiler tarafından yürütüldükçe, dipnot uyum seviyesi artmaktadır.

Dördüncü Hipotez

İşbil (2021) tarafından yapılan çalışmada, Londra Borsasında işlem gören şirketler ile Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin finansal araç standartlarına uyum düzeyi karşılaştırılmış olup bu çalışmadan yola çıkılarak, ülkelerin hukuki sistemi ile muhasebe bilimine bakış açılarının uyum seviyesi üzerinde bir etkiye sahip olduğu noktasından hareketle, çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında Türkiye ve İngiltere'nin uyum düzeyleri karşılaştırmasında FTSE-100 endeksinde işlem gören şirketlerin, BIST-100 endeksinde işlem gören şirketlere kıyasla ilgili standarda dair dipnot açıklama yükümlülüklerine daha yüksek oranda uyum göstereceği öngörülmektedir (İşbil, 2021).

H1: FTSE 100'de işlem gören şirketlerin tanımlanmış fayda planlarına ilişkin dipnot uyum seviyesi, BIST 100'de işlem gören şirketlerin ilgili fayda planına yönelik dipnot uyum seviyesinden daha yüksektir.

Beşinci Hipotez

Street ve Gray (2002), Esen ve Sakin (2009), Santos ve diğerleri (2014), Atanasovski (2015), Demir ve Bahadır (2014), Yamani ve Hussainey (2020) gibi muhtelif çalışmalarda denetçi türünün önemine ilişkin araştırmalarda bulunulmuş, Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst & Young (E & Y) ve Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) şeklinde dört büyük denetim firması olarak isimlendirilen şirketler tarafından denetlenme ile dipnot uyum seviyesi arasında pozitif bir ilişki olduğuna dair sonuçlar olduğu görülmüştür (Street & Gray, 2002) (Esen & Sakin, 2009) (Santos, Ponte, & Mapurunga, 2014) (Atanosovski, Serafimoska, Jovanovski, & Jovevski, 2015) (Demir & Bahadır, 2014) (Yamani & Hussainey, 2020) (Glaum & Street, 2003) (Cascino & Gassen, 2015).

Bu istikamette, yukarıda sözü edilen şirketlerce denetlenen firmalar için 1 puan, dört büyük denetim şirketi dışındaki denetim şirketlerince denetlenen firmalara ise 0

puan verilmek suretiyle ilgili firmalarca denetlenmenin uyum seviyesini pozitif yönde etkileyeceğine dair öngörülen hipotez sınanacaktır.

H1: Dört büyük denetim firmasının denetlenen şirketlerin tanımlanmış fayda planlarına uyum seviyesi daha yüksektir.

Altıncı Hipotez

Ansah (1998), Hossain ve Hammami (2009), Demir ve Bahadır (2014), Appiah ve Diğerleri (2016), Alnaas ve Rashid (2019) tarafından yapılan çalışmalarda, işletme yaşı ile dipnot uyum seviyesi arasında pozitif bir ilişki olduğu, ilişki olmadığı, negatif anlamlı bir ilişki bulunduğu ya da önemsiz etkilere sahip olduğu gibi birbirinden farklı neticeler çıktığı görülmektedir (Owusu-Ansah, 1998) (Hossain & Hammami, 2009) (Demir & Bahadır, 2014) (Appiah, Awunyo-Vitor, Mireku, & Ahiagbah, 2016) (Alnaas & Rashid, 2019).

Bu çalışmada, işletme yaşı ile dipnot uyum seviyesi arasında pozitif bir ilişki bulunduğu dair olan hipotez test edilecektir.

H1: İşletme yaşı arttıkça dipnot uyum seviyesi artmaktadır.

Tüm bu veriler ışığında; araştırmada kullanılan değişkenlere ilişkin bilgiler, Tablo 4.4.1.'de sunulmaktadır:

Değişkenin Adı	Değişkenin Kısaltması	Veri Türü	Açıklaması
Dipnot Uyum Seviyesi	DUS	Oran	Şirketlerin ilgili standarda uyum düzeyini ölçen bir endeks değerini temsil etmektedir. İşletmelerin mali tablo ve dipnotlarının incelenmesi suretiyle endeks değeri hesaplanmaktadır. Bu sayede, şirketlerin standart hükümlerine ne derece uyum gösterdiği analiz edilmektedir.
Toplam Satış Büyüklüğü	TSB	Logaritmik Sayı	İşletmelerin büyüklüğünü ifade etmektedir. Değişkenin göstergesi olarak işletmenin yıllık toplam satışları ele alınmaktadır. Fakat söz konusu tutarlar devasa değerlere tekabül etmekte ve bir işletme ile diğeri arasında kayda değer farklılıklar meydana gelebilmektedir. Bu noktadan hareketle, çalışmada toplam satış büyüklüğüne ilişkin tutarların doğal logaritması kullanılmaktadır.
Yönetim Kurulu İçindeki Bağımsız Üye Sayısı	BÜS	Sayı	İşletmelerin yönetim kurulları içerisindeki üyelerinin kaç tanesinin

bağımsız üye kontenjanında olduğunu göstermektedir.

Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük Görevlerinin Aynı Kişi veya Farklı Kişilerce Yerine Getirilme Durumu	Görev Ayrımı	Binary (Evet/Hayır)	Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük pozisyonlarının aynı kişi veya farklı kişiler tarafından icra edildiğini belirtmektedir. Söz konusu görev aynı kişi tarafından yerine getiriliyor ise 1, farklı kişiler tarafından yürütülüyor ise 0 değeri verilmektedir.
Küresel Çaptaki Dört Büyük Denetim Firmasınca Denetlenip Denetlenmemeye Hali	Denetçi Türü	Binary (Evet/Hayır)	Şirketlerin; Deloitte, PwC, E & Y ve KPMG şeklinde global boyutta dört büyük denetim firması olarak isimlendirilen şirketler tarafından denetlenip denetlenmediği hususunu ifade etmektedir. Denetim, dört büyük denetim firması tarafından gerçekleştirilen şirketlere 1, dört büyük denetim firması haricinde denetlenen şirketlere ise 0 değeri verilmektedir.
İşletme Yaşı	Süre	Sayı	İşletmelerin kuruluş tarihinden itibaren 2020 yılına (dahil) dek faaliyet gösterdiği süre ifade edilmektedir.

Tablo 4.4.1. Değişkenler Listesi

Değişkenlerin dipnot uyum seviyesi ile olan ilişki düzeyine yönelik beklenen senaryolar Tablo 4.4.2.'de gösterilmekte olup dördüncü hipotez, FTSE 100'de işlem gören şirketlerin tanımlanmış fayda planlarına ilişkin dipnot uyum seviyesi ile BIST 100'de işlem gören şirketlerin ilgili fayda planına yönelik dipnot uyum seviyesi kıyasına dayanmakta olup ilgili tabloda sıralanmamıştır.

Hipotez No	Değişkenler	Olası İlişki
1	Toplam Satış Büyüklüğü	+
2	Yönetim Kurulu İçerisindeki Bağımsız Üye Sayısı	+
3	Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük Görevlerinin Farklı Kişiler Tarafından İcra Edilmesi	+
5	Dört Büyük Denetim Firması Tarafından Denetlenme	+
6	İşletme Yaşı	+

Tablo 4.4.2. Değişkenler İle Dipnot Uyum Seviyesi Arasındaki Olası İlişki

4.5. Araştırmanın Metodolojisi

Metodoloji başlığı altında; dipnot uyum seviyesi bileşenlerinin (soru seti) oluşturulması, kullanılacak veri setlerine ilişkin tanımlayıcı özellikler, normallik varsayımı ile korelasyon analizi sonuçları ele alınmaktadır.

4.5.1. Dipnot Uyum Seviyesi Bileşenlerinin Oluşturulması

Bu başlık içerisinde, dipnot uyum seviyesinin hangi yöntem temel alınarak hesaplandığı, hesaplamaya ilişkin hangi matematiksel formülasyonların kullanıldığı, ilgili standart açısından tanımlanmış fayda planlarına ilişkin tarafımızca hazırlanan soru seti içerisinde hangi bileşenlerin yer aldığı hususları, BIST-100 ve FTSE-100 endeksleri için oluşturulan iki ayrı veri seti şeklinde ifade edilmektedir.

Öncelikle, dipnot açıklama seviyesinin ölçümüne dair endekslerin meydana getirilmesinde; literatürde başta ağırlıklı yöntem ve ağırlıksız yöntem olmak üzere birbirinden farklı yöntemler kullanılmaktadır (Esen & Sakin, 2009, s. 115). İlk yöntem olan ağırlıklı endekste, açıklama zorunluluklarına ilişkin her bir maddenin bir diğeriyle eşit derecede öneme sahip olmadığı varsayılır ve her bir madde, araştırmacı tarafından biçilen önem seviyesine göre, bir diğer ifadeyle, keyfi biçimde ayrılmaktadır (Demir & Bahadır, 2014). Diğer yöntem olan ağırlıksız endekste ise, her bir açıklama zorunluluğuna ait maddelerin diğerine kıyasla eşit seviyede önem arz ettiği varsayılmakta ve eşit biçimde puan verilmektedir (Cooke, 1989, s. 115).

Öte yandan, dipnot uyum seviyesinin ölçümüne ilişkin; uyarlanmış Cooke yöntemi, kalem bazında yöntem (item by item method), unsurları sayma (counting items) yöntemi (Tsalavoutas, Tsoligkas, & Evans, 2020) gibi başkaca yöntemler de bulunmakta olup söz konusu yöntemler gerek objektiflikten uzak olması, bir başka deyişle, öznel bir yargı taşıması, gerekse de Cooke yöntemine nazaran daha az belirginlik göstermesi nedeniyle göreceli olarak daha az tercih edilmektedir.

En kapsamlı şekilde literatürde yer alan ve araştırmacılar tarafından tercih edilen yöntem ise Cooke yöntemi ya da ağırlıksız yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıda her iki yöntem ile ilgili verilen açıklayıcı bilgilerden sonra, çalışmada dipnot uyum seviyesine ilişkin meydana getirilen endekste, subjektiflik oranını

düşürmek adına Cooke (1989) tarafından da kullanılan ağırlıksız yöntem tercih edilmektedir (Cooke, 1989).

Belirtilmesi gereken bir diğer husus ise, çalışmada kullanılan dipnot açıklamalarının, söz konusu standartta açıklanması ilgili otoriteler tarafından mecburi bırakılan finansal ve finansal olmayan açıklamalardan oluştuğu bilgisidir.

Cooke (1989) tarafından yapılan çalışmada, her bir maddenin eşit derece ağırlık taşıdığı, ilgili maddenin açıklanması halinde 1 puanın alındığı, açıklanmaması halinde ise 0 puanın verildiği ikili yöntem kullanılmıştır (Haniffa & Cooke, 2002, s. 331). Başka bir deyişle ifade etmek gerekir ise, değerlendirmeye alınan şirketin mali tablo ve dipnotlarının açıklama yükümlülüğünü karşılaması durumunda 1, yükümlülüğü karşılamaması durumunda ise 0 şeklinde puanlama yapılmaktadır. Bahsi geçen yöntemde, şirketlerce alınan toplam puan, alınabilecek en yüksek puana bölünmek suretiyle bir endeks meydana getirilmiştir.

Dipnot uyum endeksleri, işletmelerce ilgili periyotlara dair hazırlanmış olan mali tablolar ve açıklayıcı dipnotlar, faaliyet raporları ve bağımsız denetim raporlarının kapsamlı şekilde incelenmesi suretiyle oluşturulmuş, öncelikle ilgili standart bağlamında meydana getirilen açıklama yükümlülükleri tespit edilmiş, sonrasında ise tespit edilen bu yükümlülükler konu bazlı sınıflandırılmış ve en nihayetinde şirketlerin belirlenen yükümlülüklerle ne derece uyum sağlayıp sağlamadığı hususu anlaşılmaya çalışılmıştır.

TMS-19 standardında yer alan ve iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan biri olan tanımlanmış fayda planlarına dair standarttaki dipnot açıklama yükümlülükleri doğrultusunda dipnot uyum seviyesinin tespit edilmesi maksadıyla söz konusu açıklama yükümlülükleri mümkün olan en küçük bileşene kadar indirgenecek şekilde, ancak ölçülebilirlik kriteri de göz önünde bulundurulmak suretiyle alt soru bileşenlerine parçalanmış ve bu kapsamda totalde 35 unsur belirlenmiştir.

Araştırmada tarafımızca hazırlanan ve 35 sorudan müteşekkil soru setindeki herhangi bir madde, ilgili şirket tarafından tatbik edilmesi halinde diğer maddeleri eşit seviyede etkileyecek olup bir başka deyişle, çalışmada, ağırlıksız yöntem de denilen ve Cooke (1989) tarafından benimsenen yöntem kullanılmıştır (Cooke, 1989).

Dipnot uyum seviyesi bileşenlerine ait açıklamaları barındıran ve 35 sorudan oluşan soru seti, Tablo 4.5.1.1.'de sunulmaktadır:

Dipnot Uyum Seviyesi Bileşenleri (Soru Seti)	PUAN
Tanımlanmış Fayda Planlarının Özellikleri İle Bunlarla İlgili Riskleri Açıklayan Bilgiler	5
Tanımlanmış fayda planlarının özellikleriyle ilgili bilgilere ilişkin;	
-Plan tarafından sağlanan faydaların niteliği açıklanmış mı?	1
-Planın faaliyet gösterdiği düzenleyici çerçevenin tanımı yapılmış mı?	1
-Planın yönetimine ve gözetimine yönelik olarak işletme dışındaki herhangi bir diğer kişiliğin sorumluluklarının tanımı yapılmış mı?	1
-Olağandışı, işletmeye özgü veya plana özgü risklere odaklanmak suretiyle planın işletmeyi maruz bıraktığı risklerin ve önemli risk yoğunlaşmalarının tanımı yapılmış mı?	1
-Plan değişikliklerine, plandaki küçülmelere veya planın yerine getirilmesine ilişkin tanım yapılmış mı?	1
Tanımlanmış Fayda Planlarının, İşletmenin Gelecekteki Nakit Akışlarının Tutarını, Zamanlamasını ve Belirsizliğini Nasıl Etkileyebileceğini Açıklayan Bilgiler	8
Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün raporlama dönemi sonunda makul düzeyde muhtemel olan ilgili aktüeryal varsayımdaki değişikliklerden nasıl etkilenebileceğini gösterecek şekilde,	
-Raporlama dönemi sonu itibarıyla her bir önemli aktüeryal varsayıma ilişkin duyarlılık analizi hazırlanmış mı?	1
-Duyarlılık analizleri hazırlanırken kullanılan yöntem ve varsayımlar ile bu yöntemlere ilişkin sınırlamalar belirlenmiş mi?	1
-Duyarlılık analizleri hazırlanırken kullanılan yöntem ve varsayımlarda önceki döneme göre meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin nedenleri açıklanmış mı?	1
-İşletme veya plan tarafından riski yönetmek amacıyla kullanılan varlık-borç eşleştirme stratejilerinin tanımı açıklanmış mı?	1
Tanımlanmış fayda planının gelecekteki nakit akışlarına olan etkisine ilişkin;	
-Gelecekteki katkıları etkileyen fonlama politikalarının ve düzenlemelerinin tanımı yapılmış mı?	1
-Bir sonraki yıllık raporlama döneminde plana yapılması beklenen katkılar açıklanmış mı?	1
-Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün vade profili hakkında bilgi verilmiş mi?	1
-Fayda ödemelerinin vade analizi yapılmış mı?	1
Finansal Tablolardaki Tanımlanmış Fayda Planlarından Kaynaklanan Tutarları Tanımlayan ve Açıklayan Bilgiler	22
Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin;	
-Plan varlıkları açıklanmış mı?	1
-Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri açıklanmış mı?	1
-Varlık tavanından kaynaklanan etki açıklanmış mı?	1
Tazminat haklarına ilişkin;	
-Her türlü tazminat hakkı açıklanmış mı?	1
-Tazminat hakkı ile ilgili yükümlülük arasındaki ilişki tanımlanmış mı?	
Tanımlanmış net fayda yükümlülüğünün hareketlerine ilişkin;	
-Cari dönem hizmet maliyeti açıklanmış mı?	1
-Faiz geliri veya gideri açıklanmış mı?	1
-Tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümleri yapılmış mı?	
Tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümlerine ilişkin;	
-Plan varlıklarının getirisi (faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere) açıklanmış mı?	1
-Demografik varsayımlardaki değişikliklerden kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıplar açıklanmış mı?	1
-Finansal varsayımlardaki değişikliklerden kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıplar açıklanmış mı?	1
-Tanımlanmış net fayda varlığının varlık tavanı ile sınırlandırılmasından kaynaklanan etkideki değişiklikler (faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere) açıklanmış mı?	1
-Mümkün olan azami ekonomik faydanın nasıl belirlendiği açıklanmış mı?	
-Yerine getirme sırasında oluşan kazanç ve kayıplar ile geçmiş hizmet maliyeti açıklanmış mı?	1
-Döviz kurlarındaki değişikliklerin etkisi (çevrim farkları) açıklanmış mı?	1
Plana yapılan katkılara ilişkin;	
-İşverenler tarafından yapılan katkılar açıklanmış mı?	1
-Plan katılımcıları tarafından yapılan katkılar açıklanmış mı?	

-Plandan yapılan ödemeler (her bir yerine getirmeyle ilgili olarak ödenen tutarlar ayrı ayrı gösterilecek şekilde) açıklanmış mı?	1
-İşletme birleşmelerinin ve işletmelerin elden çıkarılmalarının etkisi açıklanmış mı?	
-Plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin, bu varlıkların niteliğine ve risklerine göre sınıflara ayrıştırılması yapılmış mı?	1
-Plan varlıkları olarak elde tutulan devredilebilir nitelikteki finansal araçların gerçeğe uygun değeri ile plan varlıklarını oluşturan ve işletme tarafından kullanılan gayrimenkullerin veya diğer varlıkların gerçeğe uygun değerinin açıklanması yapılmış mı?	1
-Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin belirlenmesi için kullanılan önemli aktüeryal varsayımların açıklaması yapılmış mı?	1

TOPLAM PUAN

35

Tablo 4.5.1. 1. Dipnot Uyum Seviyesi Bileşenleri (Soru Seti)

Şirketlerin totaldeki açıklama puanı ise aşağıdaki formül üzerinden hesaplanmaktadır (İşbil, 2021, s. 59).

$$T = \sum_{i=1}^n (d_i)$$

Formülde yer verilen “T” terimi dipnot uyum skorunu, “ d_i ”terimi, soru setindeki ilgili maddenin açıklanması durumunda 1 değerini, açıklanmaması halinde 0 değerini almaktadır. Öte yandan, “n” terimi ise, işletmelerin açıklaması gereken en yüksek öge sayısını ifade etmektedir ($n \leq 50$).

Söz konusu ifade yüzdeler şeklinde gösterildiğinde ise karşımıza şöyle bir formül çıkmaktadır (Arslan, 2021, s. 134).

$$\text{Dipnot Uyum Skoru (DUS)} = \sum_{i=1}^m (d_i) \div \sum_{i=1}^n (d_i) \times 100$$

Formüldeki “n” terimi totaldeki dipnot unsuru sayısını, “m” terimi şirket tarafından açıklanan dipnot unsurunu, “ d_i ” terimi şirket nezdinde açıklanması halinde alınan 1 puanı, açıklanmaması halinde ise 0 puanı yansıtmaktadır.

Sadeleştirmelerin yapılması akabinde ise dipnot uyum seviyesinin (DUS) formülü şu şekildedir:

DUS

= Şirket Tarafından Yapılan Açıklamalar Sonucu Ortaya Çıkan Puan

÷ Her Bir Açıklamanın Yapılması Neticesinde Alınabilecek En Yüksek Puan

× 100

Araştırmada değişken olarak, BIST-100 ve FTSE-100 şirketlerinin çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki tanımlanmış fayda planlarına ilişkin Cooke yöntemi ile hesaplanan dipnot uyum seviyesi değişkeni ile bu değişken üzerinde etkisi olduğu düşünülen; toplam satış büyüklüğü, yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı, Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük görevlerinin aynı kişi veya farklı kişilerce yerine getirilip getirilmeme hali, dört büyük denetim firmasınca denetlenip denetlenmeme hali ve işletme yaşı değişkenleri kullanılmaktadır. Bahse konu değişkenlere ve her bir değişken için kullanılan yöntem, Tablo 4.5.1.2.'de bir arada yer verilmiştir:

Değişken	Yöntem
Dipnot Uyum Seviyesi	Cooke Yöntemi (Ağırlıksız İkili Yöntem)
Toplam Satış Büyüklüğü	Toplam Satışların Doğal Logaritması (BUY)
Yönetim Kurulu İçerisindeki Bağımsız Üye Sayısı	Bağımsız Üye Sayısı (SAY)
Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük Görevlerinin Aynı Kişi veya Farklı Kişilerce Yerine Getirilme Durumu	Aynı Kişi Tarafından: 1 Farklı Kişiler Tarafından: 0
Dört Büyük Denetim Firmasınca Denetlenme Durumu	Dört Büyük Denetim Firması Tarafından Denetlenme: 1 Diğer Firmalar Tarafından Denetlenme: 0
İşletme Yaşı	Firmanın Kuruluşundan İtibaren Faaliyet Gösterdiği Süre (YAS)

Tablo 4.5.1. 2. Değişkenler ve Kullanılan Yöntem Tablosu

4.5.2. Veri Setlerine İlişkin Tanımlayıcı Özellikler

Çalışmada iki farklı veri seti kullanılmakta olup söz konusu veri setleri, BIST-100 endeksinde işlem gören 69 şirket ve FTSE-100 endeksinde işlem gören 63 şirket

olmak üzere totalde 132 şirketin mali tablolar ve eki açıklayıcı dipnotları, faaliyet raporları ile bağımsız denetim raporları üzerinden ele alınmaktadır.

FTSE-100 endeksinde işlem gören Burberry Group, JD Sports Fashion, Just Eat, Ocado Group ve Polymetal International PLC şirketlerinin çalışanlara iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan biri olan tanımlanmış fayda planlarına ilişkin ilgili standarttaki dipnot gereksinimlerine bağlı kalınarak belirlenen 35 unsura yönelik bir açıklamada bulunmaması ve NMC Health şirketinin kurumsal web sitesinde yer verilen şekliyle, ücretsiz rapor görüntüleme sınırına ulaşması ve “AnnualReports.com”da herhangi bir basılı raporu bulunmaması sebebiyle bahse konu şirketin ilgili verilerine erişilememiş olup toplamda 6 şirket kapsam dışına çıkarılmıştır.

Öte yandan, FTSE-100 endeksinde yer alan şirketlerin tümü, dört büyük denetim şirketince denetlenmekte ve Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük görevleri, farklı kişiler tarafından icra edilmektedir. Dolayısıyla, her iki değişkenin tüm gözlem değerleri 0 ve/veya 1 değerini taşımaktadır. Başka bir deyişle, ilgili değişkenler sabit değer almak suretiyle analizin açıklayıcılığı üzerinde bir etkide bulunmamaktadır. Bu sebeple, bahse konu iki değişken hesaplama safhasında analize dahil edilmemiştir.

Borsa İstanbul ve Londra Borsasının, birbirinden bağımsız iki farklı finansal piyasa tipi olması ve ilgili piyasalardan elde edilen verilerin ayrı istatistiki dağılımlar göstermesi sebebiyle veri setleri ayrı irdelenmiştir.

BIST-100 endeksindeki değişkenlere ilişkin aritmetik ortalama, medyan ve standart sapma değerlerini içeren tanımlayıcı istatistiklere Tablo 4.5.2.1.’de, FTSE-100 endeksindeki değişkenlere ilişkin aritmetik ortalama, medyan ve standart sapma değerlerini içeren tanımlayıcı istatistiklere ise Tablo 4.5.2.2.’de yer verilmektedir. Bahse konu istatistikler, verilerin nasıl bir dağılım gösterdiği ve dağılımın hangi seyrinde olduğu hususlarında ipucu sağlamakta olup araştırmada kullanılacak yöntemin tercih edilmesinde önem arz etmektedir.

Değişkenler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Medyan
Dipnot Uyum Seviyesi	31,7149	5,82146	31,4200
Toplam Satış Büyüklüğü	22,2217	1,56290	22,2926

Yönetim Kurulu İçindeki Bağımsız Üye Sayısı	2,4783	,69892	2,0000
Yönetim Kurulu Başkanlığı-Genel Müdürlük Görev Ayrımı	,1014	,30413	,0000
4 Büyük Denetim Firması Tarafından Denetlenme	,7536	,43406	1,0000
İşletme Yaşı	42,8261	20,47233	46,0000

Tablo 4.5.2. 1.BIST-100 Şirketlerine Dair Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Medyan
Dipnot Uyum Seviyesi	68,5213	13,45475	71,4200
Toplam Satış Büyükülüğü	18,9908	2,32868	18,6425
Yönetim Kurulu İçindeki Bağımsız Üye Sayısı	4,0635	3,23725	4,0000
Yönetim Kurulu Başkanlığı-Genel Müdürlük Görev Ayrımı	,0000	,00000	,0000
4 Büyük Denetim Firması Tarafından Denetlenme	1,0000	,00000	1,0000
İşletme Yaşı	74,7460	58,35734	50,0000

Tablo 4.5.2. 2. FTSE-100 Şirketlerine Dair Tanımlayıcı İstatistikler

Tablo 4.5.2.1.'e göre, Türkiye borsasındaki şirketlerin dipnot uyum seviyesinin ortalaması %31,71 iken, Tablo 4.5.2.2.'ye göre, İngiltere borsasındaki şirketlerin dipnot uyum seviyesinin ortalaması ise %68,52 olup iki ülke arasındaki ortalamalar arasında takribi olarak %116 oranında bir fark olduğu ve bu farkın FTSE-100 şirketleri lehine olduğu göze çarpmaktadır.

Değişkenlerden biri olan “toplam satış büyüklüğü (ln)” bağlamında ise, dipnot uyum seviyesinde ortaya çıkan durum farklılık arz etmektedir. Şöyle ki, FTSE-100 şirketlerinin toplam satış büyüklükleri (ln), gösterge niteliğindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının (TCMB) 31.12.2020 tarihine ait olan 7,4194 USD/TRY ve 10,1142 GBP/TRY döviz alış kurları ile TL'ye çevrilmektedir. Bu kapsamda, BIST-100 şirketlerinin toplam satış büyüklükleri (ln) ortalama 22,2217 iken, FTSE-100 şirketlerinde ise ortalama 18,9908 kadardır. Yani Borsa İstanbul'daki işletmelerin

toplam satış büyüklüğünün ortalaması, Londra Borsasındaki şirketlerin toplam satış büyüklüğünün ortalamasına kıyasla daha yüksektir.

Her iki veri seti grubu, yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı bağlamında karşılaştırıldığında, durum İngiltere Borsası açısından daha yüksek seviyelerdedir. Daha açık bir şekilde ifade etmek gerekir ise, FTSE-100 şirketleri, BIST-100 şirketlerinin neredeyse iki katı kadar (FTSE-100 veri seti için değer: 4,0635, BIST-100 veri seti için değer: 2,4783) yönetim kurulu içinde bağımsız üyeye haizdir.

Diğer bir değişken olan Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük görevlerinin kim ya da kimler tarafından icra edildiği noktasında ise farklı bir durum ortaya çıkmıştır. Şöyle ki, FTSE-100 endeksinde yer alan şirketlerin tümünde, Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük görevleri farklı kişiler tarafından icra edilmekte, değişkenin tüm gözlem değerleri 0 değerini almakta ve söz konusu değişken analize dahil edilememektedir. Dolayısıyla BIST-100 veri setindeki değerler ile bir karşılaştırma yapılamamaktadır.

Benzer durum, dört büyük denetim firması tarafından denetlenme değişkeni için de geçerlidir. FTSE-100 endeksinde yer alan şirketlerin tümü, dört büyük denetim firması tarafından denetlenmekte, değişkenin tüm gözlem değerleri 1 değerini almakta ve söz konusu değişken analize dahil edilememektedir. Keza BIST-100 veri setindeki değerler ile bir mukayese gerçekleştirilememektedir.

İşletme yaşı açısından, Borsa İstanbul'daki şirketlerin işletme yaşı ortalaması 42,8261 iken, İngiltere Borsasındaki şirketlerin işletme yaşı ortalaması 74,7460 olup iki ülke arasındaki ortalamalar arasında takribi olarak %75 oranında bir fark olduğu ve bu farkın FTSE-100 şirketleri lehine olduğu görülmektedir.

Verilerin küçük olandan büyük olana doğru sıralanmasını müteakip veri dizisinin tam ortasındaki değere ilişkin bilgi sağlayan ve aritmetik ortalamaya nazaran uç değerler barındırmayan medyan değerleri açısından tablo yeniden incelendiğinde, dipnot uyum seviyesi değişkeninin BIST-100 şirketlerindeki medyan değeri 31,4200 iken, aynı değişkenin FTSE-100 işletmelerindeki medyan değeri ise 71,4200'dir (İşbil, 2021, s. 68).

Toplam satış büyüklüğü (ln) değişkeni açısından medyan değerleri arasında da benzerlikler bulunmaktadır. Şöyle ki, toplam satış büyüklüğü değişkeninin BIST-100

şirketlerindeki medyan değeri 22,2926 iken, FTSE-100 işletmelerindeki medyan değeri ise 18,6425 kadardır.

Araştırma kapsamındaki bir başka değişken olan yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı değişkeninde ise, BIST-100 ve FTSE-100 şirketlerinin medyan değerleri arasında FTSE-100 şirketleri lehine 2 katı fark söz konusudur. Başka bir deyişle, Londra Borsasındaki işletmelerin yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı değişkeninin medyan değeri 4 iken, Borsa İstanbul'daki işletmelerin yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı değişkeninin medyan değeri ise 2 olarak ortaya çıkmıştır.

Değişkenlerden bir diğeri olan işletme yaşı değişkeni bağlamında ise, Borsa İstanbul'daki şirketlerin işletme yaşı değişkeninin meydan değeri 46 iken, İngiltere Borsasındaki şirketlerin işletme yaşı değişkeninin medyan değeri ise 50'dir.

BIST-100 ve FTSE-100 şirketleri veri setlerine ilişkin aritmetik ortalama, medyan ve standart sapma bağlamında yapılan tespitler özü itibarıyla değerlendirildiğinde, Borsa İstanbul ve İngiltere Borsası arasında dipnot uyum seviyesi, toplam satış büyüklüğü, yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı ve işletme yaşına ilişkin bazı değişkenlerde Türkiye lehine, bazı değişkenlerde ise İngiltere lehine farklılıkların ortaya çıktığı anlaşılmıştır. BIST-100 şirketlerinin yalnızca toplam satış büyüklüğü (ln) değişkeni açısından FTSE-100 işletmelerinden yüksek bir değere sahip olduğu, bunun haricinde kalan dipnot uyum seviyesi, yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı ve işletme yaşı değişkenleri bazında ise BIST-100 şirketlerinden yüksek değerlere sahip olduğu gözlemlenmiştir.

4.5.3. Normallik Varsayımı

Bu başlık altında, normallik varsayımına ve Pearson sıra korelasyonu ile Spearman sıra korelasyonu kavramlarına yönelik temel olarak açıklamalarda bulunmaktadır.

Araştırmada dipnot uyum seviyesi dahil BIST 100 ve FTSE 100 veri setlerindeki diğer değişkenlerin normal dağılıma sahip olup olmadığı, bir başka deyişle, ilgili değişkenlerin normal dağılım sergileyip sergilemediği noktasında gerekli istatistiksel analizler yapılmaktadır.

Bahse konu istatistikler, verilerin nasıl bir dağılım gösterdiği ve dağılımın hangi seyrinde olduğu hususlarında ipucu sağlamakta olup araştırmada kullanılacak yöntemin tercih edilmesinde önem arz etmektedir.

Normal dağılıma sahip veri setleri için Pearson sıra korelasyonu, normal dağılıma sahip olmayan veri setleri için ise Spearman sıra korelasyonu tatbik edilmektedir.

Çarpıklık ve basıklık endeksleri, Skewness (çarpıklık) ve Kurtosis (basıklık) değerlerinin kendi standart hatalarına (Std. Error) bölünmesi ile hesaplanmakta olup bu değerlerin ± 2 sınırları içinde 0'a yakın olması, normal dağılımın varlığına kanıt olarak değerlendirilmektedir (Lind, Marchal, & Wathen, 2006).

Veri setlerindeki değişkenlere yönelik normallik test sonuçları, Tablo 4.5.3.1. ile Tablo 4.5.3.2.'de sunulmaktadır.

BIST 100 veri setindeki değişkenlere ait normallik test istatistikleri, çarpıklık-basıklık değerleri bazında Tablo 4.5.3.1.'de gösterilmektedir.

Değişkenler	Çarpıklık	Basıklık
Dipnot Uyum Seviyesi	-,012	-,784
Toplam Satış Büyüklüğü	-,281	-,746
Yönetim Kurulu İçindeki	,079	1,466
Bağımsız Üye Sayısı		
Yönetim Kurulu Başkanlığı- Genel Müdürlük Görev Ayrımı	2,699	5,442
4 Büyük Denetim Firması Tarafından Denetlenme	-1,204	-,569
İşletme Yaşı	-,021	-,609

Tablo 4.5.3. 1. BIST 100 Veri Setindeki Değişkenlere İlişkin Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

BIST 100 veri setindeki değişkenlerin çarpıklık-basıklık değerlerine dair yorumlar aşağıda yer almaktadır:

Tablo 4.5.3.1.'e göre, yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük görevlerinin ayrımına ilişkin değişkenin (kısaca görev ayrımı) çarpıklık değeri 2,699, basıklık değeri ise 5,442 olup bu değerler, ± 2 kriteri içerisinde yer almayıp normallik varsayımını sağlamamaktadır.

Diğer değişkenler ise çarpıklık ve basıklık değerleri açısından ± 2 kriterini sağlamaktadır. Bu sebeple, BIST-100 veri setinin çarpıklık ve basıklık değerleri bakımından normallik varsayımını sağlamadığı anlaşılmaktadır. Sonuç olarak, BIST-

100 veri seti için araştırmada, normal dağılım göstermeyen veri setleri için analizde kullanılan Spearman sıra korelasyonu uygulanmaktadır.

FTSE-100 veri setindeki değişkenlere ait normallik test istatistikleri, arpıklık-basıklık değerleri bazında Tablo 4.5.3.2.'de gösterilmektedir.

Değişkenler	arpıklık	Basıklık
Dipnot Uyum Seviyesi	-2,478	7,946
Toplam Satış Büyüklüğü	1,488	2,016
Yönetim Kurulu İçindeki Bağımsız Üye Sayısı	,413	-1,335
İşletme Yaşı	1,080	,936

Tablo 4.5.3. 2. FTSE 100 Veri Setindeki Değişkenlere İlişkin arpıklık ve Basıklık Değerleri

FTSE 100 veri setindeki değişkenlerin arpıklık-basıklık değerlerine dair yorumları aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.5.3.2.'ye göre, dipnot uyum seviyesi değişkeninin arpıklık değeri - 2,478, basıklık değeri ise 7,946 olup bu değerler, ± 2 kriteri içerisinde yer almayıp normallik varsayımını sağlamamaktadır.

Diğer değişkenler ise arpıklık ve basıklık değerleri açısından ± 2 kriterini sağlamaktadır. Bu sebeple, FTSE-100 veri setinin arpıklık ve basıklık değerleri bakımından normallik varsayımını sağlamadığı değerlendirilmektedir. Buradan hareketle, FTSE-100 veri seti için araştırmada, normal dağılım göstermeyen veri setleri için analizde kullanılan Spearman sıra korelasyonu tatbik edilmektedir.

BIST-100 ve FTSE-100 veri setlerindeki değişkenlere yönelik normallik test istatistikleri arpıklık-basıklık değerleri çerçevesinde bir bütün halinde değerlendirildiğinde; dipnot uyum seviyesi değişkeni, BIST-100 veri seti için normal dağılım gösterir iken, FTSE-100 veri seti için ise zikredilen değişken normal dağılım sergilememektedir. Öte yandan, yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük görevlerinin ayırımına ilişkin (kısaca görev ayırımı) değişken ise BIST-100 veri seti için normal dağılım sergilememekte, diğer değişkenler ise her iki veri seti için de normal dağılım göstermektedir.

Araştırmanın bir amacının da BIST-100 ve FTSE-100 şirketlerinin dipnot uyum seviyesi üzerinde etkili olan bileşenlerinin ortaya çıkarılması olduğu için, dipnot uyum seviyesini izah edebilmek ve diğer değişkenler ile aralarındaki ilişkiyi belirlemek maksadıyla korelasyon analizi gerçekleştirilmiştir.

4.5.4. Korelasyon Analizi Sonuçları

Bu bölümde ilk olarak, araştırma kapsamında yer alan BIST-100 ve FTSE-100 endekslerinde işlem gören şirketlerin tanımlanmış fayda planlarına ilişkin tarafımızca ölçülen dipnot uyum seviyelerinin mukayesesi yapılmaktadır. Söz konusu kıyas, her iki veri setinde yer alan şirketlerin dipnot uyum seviyesi puanını göstermek suretiyle, toplam puanların ortalaması şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin Cooke yöntemine göre, bir başka ifadeyle, ağırlıksız ikili yöntemle göre ölçülen dipnot uyum seviyeleri, Tablo 4.5.4.1.'de gösterilmektedir:



Sıra	Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketler	Dipnot Uyum Seviyesi (%)
1	Akçansa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.	25,71
2	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	34,28
3	Aksa Enerji Üretim A.Ş.	40,00
4	Alkim Alkali Kimya A.Ş.	34,28
5	Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.	22,85
6	Arçelik A.Ş.	40,00
7	Ard Grup Bilişim Teknolojileri A.Ş.	28,57
8	Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	31,42
9	Aydem Yenilenebilir Enerji A.Ş.	31,42
10	Aygaz A.Ş.	22,85
11	Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	34,28
12	Biotrend Çevre ve Enerji Yatırımları A.Ş.	34,28
13	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	28,57
14	Coca-Cola İçecek A.Ş.	28,57
15	Çan2 Termik A.Ş.	25,71
16	Çemtaş Çelik Makine Sanayi ve Ticaret A.Ş.	40,00
17	Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.	34,28
18	Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.	25,71
19	Ege Endüstri ve Ticaret A.Ş.	28,57
20	EİS Eczacıbaşı İlaç Sınai ve Finansal Yatırımlar Sanayi ve Ticaret A.Ş.	20,00
21	Enerjisa Enerji A.Ş.	25,71
22	Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.	28,57
23	Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	25,71
24	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T. A.Ş.	37,14
25	Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş.	20,00
26	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	34,28
27	Gübre Fabrikaları T. A.Ş.	31,42
28	Hektaş Ticaret T. A.Ş.	42,85
29	İndeks Bilgisayar Sistemleri Mühendislik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	37,14
30	İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	37,14
31	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	28,57
32	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	34,28
33	Karsan Otomotiv Sanayii ve Ticaret A.Ş.	34,28
34	Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.	31,42
35	Kerevitaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	28,47
36	Kervan Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	34,28
37	Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.	28,57
38	Koza Altın İşletmeleri A.Ş.	40,00
39	Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.	40,00
40	Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	28,57
41	Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.	34,28
42	Migros Ticaret A.Ş.	28,57

43	Mlp Sağlık Hizmetleri A.Ş.	37,14
44	Netaş Telekomünikasyon A.Ş.	28,57
45	Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	22,85
46	Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.	25,71
47	Oyak Çimento Fabrikaları A.Ş.	34,28
48	Parsan Makine Parçaları Sanayii A.Ş.	28,57
49	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	34,28
50	Qua Granite Hayal Yapı ve Ürünleri Sanayi Ticaret A.Ş.	34,28
51	Sarkuysan Elektolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	37,14
52	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.	20,00
53	Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş.	40,00
54	Şok Marketler Ticaret A.Ş.	28,57
55	Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.	28,57
56	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	28,57
57	Türk İlaç ve Serum Sanayi A.Ş.	25,71
58	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	25,71
59	Tümosan Motor ve Traktör Sanayi A.Ş.	28,57
60	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	31,42
61	Türk Hava Yolları A.O.	37,14
62	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	42,85
63	Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.	34,28
64	Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.	37,14
65	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	40,00
66	Vestel Beyaz Eşya Sanayi ve Ticaret A.Ş.	40,00
67	Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	40,00
68	Yataş Yatak ve Yorgan Sanayi ve Ticaret A.Ş.	25,71
69	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.	28,57
	Ortalama	31,71

Tablo 4.5.4. 1. Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerin Dipnot Uyum Seviyeleri

Tablo 4.5.4.1.'e göre, en yüksek dipnot uyum seviyesi Hektaş Ticaret T. A.Ş. ile Türk Telekomünikasyon A.Ş. tarafından %42,85 olarak görülmekte, en düşük dipnot uyum seviyesi ise EİS Eczacıbaşı İlaç Sınai ve Finansal Yatırımlar Sanayi ve Ticaret A.Ş., Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş. ve Sasa Polyester Sanayi A.Ş. tarafından %20 olarak ortaya çıkmaktadır. Çalışmaya konu yıla dair ortalama dipnot uyum seviyesi ise %31,71 olarak ölçülmektedir.

Çalışma kapsamındaki bir diğer borsa olan Londra Borsasında işlem gören işletmelerin ağırlıksız ikili yönteme binaen ölçülen dipnot uyum seviyeleri ise Tablo 4.5.4.2.'de sunulmaktadır:

Sıra	Londra Borsasında İşlem Gören Şirketler	Dipnot Uyum Seviyesi (%)
1	Anglo American	62,85
2	Associated British Foods	71,42
3	AstraZeneca	74,28
4	Auto Trader Group	62,85
5	Aveva Group PLC	71,42
6	BAE System	80,00
7	Barratt Developments PLC	57,14
8	BHP Group	28,57
9	BP PLC	68,57
10	British American Tobacco	71,42
11	BT Group	82,85
12	Bunzl	68,57
13	Carnival Corporation	54,28
14	Centrica PLC	80,00
15	Coca Cola Hellenic Bottling Company	22,85
16	Compass Group	77,14
17	CRH PLC	77,14
18	Croda Internatioanal PLC	82,85
19	DCC PLC	65,71
20	Diageo PLC	71,42
21	DS Smith	20,00
22	Evraz PLC	62,85
23	Experian PLC	74,28
24	Ferguson PLC	65,71
25	Fresnillo PLC	60,00
26	GlaxoSmithKline PLC	80,00
27	Glencore	74,28
28	Halma PLC	74,28
29	Hikma Pharmaceuticals	8,57
30	Imperial Brands	74,28
31	Informa	71,42
32	Inter Continental Hotels Group	54,28
33	Internek Group	68,57

34	ITV	68,57
35	Johnson Matthey	71,42
36	Kingfisher PLC	71,42
37	Meggitt	82,85
38	Mondi Group	71,42
39	Morrisons	65,71
40	National Grid PLC	77,14
41	Next PLC	71,42
42	Pearson PLC	77,14
43	Persimmon PLC	62,85
44	Reckitt Benckiser	71,42
45	RELX Grup	68,57
46	Rentokil Initial	60,00
47	Rio Tinto Group	77,14
48	Royal Dutch Shell PLC	65,71
49	Sage Group	48,57
50	Sainsbury's	77,14
51	Severn Trent PLC	74,28
52	Smith & Nephew PLC	77,14
53	Smiths Group PLC	77,14
54	Smurfit Kappa Group PLC	85,71
55	Spirax-Sarco Engineering PLC	65,71
56	SSE PLC	82,85
57	Taylor Wimpey PLC	62,85
58	TUI AG Group	77,14
59	Unilever PLC	77,14
60	United Utilities Group PLC	65,71
61	Vodafone Group PLC	71,42
62	Whitbread PLC	62,85
63	WPP PLC	71,42
Ortalama		68,52

Tablo 4.5.4. 2. Londra Borsasında İşlem Gören Şirketlerin Dipnot Uyum Seviyeleri

Tablo 4.5.4.2.'ye göre, en yüksek dipnot uyum seviyesi Smurfit Kappa Group PLC tarafından %85,71 olarak görülmekte, en düşük dipnot uyum seviyesi ise Hikma Pharmaceuticals tarafından %8,57 şeklinde ortaya çıkmaktadır. Çalışmaya konu yıla dair ortalama dipnot uyum seviyesi ise %68,52 olarak ölçülmektedir.

Tablo 4.5.4.1. ile Tablo 4.5.4.2. bir arada değerlendirildiğinde, Londra Borsasında işlem gören şirketlerin ortalama dipnot uyum seviyelerinin, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin ortalama dipnot uyum seviyelerine kıyasla %116 oranında daha yüksek olduğu söylenebilmektedir. Buradan hareketle, Londra Borsasında işlem gören şirketlerin tanımlanmış fayda planlarına ilişkin dipnot uyumu noktasında, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlere göre daha yüksek bir intibak gösterdiği yorumu yapılabilir.

İkinci olarak, çalışmanın 4.4. başlığı altında yer verilen ve tarafımızca geliştirilen hipotezlerin test edilme aşamasına geçilmektedir. Hipotezlere ilişkin verilerin test edilmesinde, SPSS analiz programı vasıtasıyla korelasyon analizi uygulanmış, dipnot uyum seviyesi ile diğer değişkenler arasındaki olası ilişkinin değerlendirilmesi noktasında iki değişkenli (bivariate) ve tek uçlu (one-tailed) Spearman sıra korelasyonu kullanılmıştır.

BIST 100 şirketlerine ilişkin dipnot uyum seviyesi ile diğer değişkenler arasındaki korelasyonlar Tablo 4.5.4.3.'te, FTSE 100 şirketlerine ilişkin dipnot uyum seviyesi ile diğer değişkenler arasındaki korelasyonlar ise Tablo 4.5.4.4.'te gösterilmektedir.

		Dipnot Uyum Seviyesi	Toplam Satış Büyükliği	Yönetim Kurulu İçindeki Bağımsız Üye Sayısı	Yönetim Kurulu Başkanlığı İle Genel Müdürlük Görev Ayrımı	4 Büyük Denetim Firmasınca Denetlenme	İşletme Yaşı
Dipnot Uyum Seviyesi	Korelasyon Sig. (1 tailed) N	1,000 . 69	,239* ,024 69	,182 ,067 69	,015* ,452 69	,113 ,177 69	,145 ,117 69
Toplam Satış Büyükliği	Korelasyon Sig. (1 tailed) N	,239* ,024 69	1,000 . 69	,465* ,000 69	-,019 ,438 69	,409** ,000 69	,282* ,009 69

Yönetim Kurulu İçindeki Bağımsız Üye Sayısı	Korelasyon Sig. (1 tailed) N	,182 ,067 69	,465** ,000 69	1,000 . 69	-,158** ,098 69	,327 ,003 69	,337 ,002 69
Yönetim Kurulu Başkanlığı İle Genel Müdürlük Görev Ayrımı	Korelasyon Sig. (1 tailed) N	,015 ,452 69	-,019 ,438 69	-,158 ,098 69	1,000 . 69	-,142 ,122 69	-,166 ,086 69
4 Büyük Denetim Firmasınca Denetlenme	Korelasyon Sig. (1 tailed) N	,113 ,177 69	,409** ,000 69	,327 ,003 69	-,142** ,122 69	1,000** . 69	,242 ,023 69
İşletme Yaşı	Korelasyon Sig. (1 tailed) N	,145 ,117 69	,282** ,009 69	,337 ,002 69	-,166** ,086 69	,242** ,023 69	1,000 . 69

Tablo 4.5.4. 3. BIST 100 Şirketlerinin Değişkenlerine Ait Korelasyon Analizi Sonuçları

*. Korelasyon 0.05 seviyesinde önemlidir (iki kuyruklu).

**. Korelasyon 0.01 seviyesinde önemlidir (iki kuyruklu).

Tablo 4.5.4.3.'e göre, BIST 100 şirketlerinin değişkenleri bakımından aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

a-Dipnot uyum seviyesi değişkeni ile toplam satış büyüklüğü değişkeni arasında, 0,05 düzeyinde, pozitif yönde ve anlamlı bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir. Başka bir ifadeyle, toplam satış büyüklüğü değişkeni arttıkça, dipnot uyum seviyesi değişkeni de pozitif yönde artış göstermektedir.

b-Dipnot uyum seviyesi değişkeni ile yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük pozisyonlarına ilişkin görev ayrımı değişkeni arasında, 0,05 düzeyinde, pozitif yönde ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük pozisyonlarının farklı kişiler tarafından icra edilme durumu arttıkça, dipnot uyum seviyesi değişkeni de pozitif yönde artış göstermektedir.

Öte yandan, geliştirilen hipotezler dışında araştırmada yer verilen değişkenlerin birbiri ile arasında birtakım istatistiksel ilişkiler ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Söz konusu ilişki düzeyleri ve ilişki yönleri aşağıda belirtilmiştir:

•Toplam satış büyüklüğü değişkeni ile yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı değişkeni arasında, 0,05 düzeyinde, pozitif yönde ve anlamlı bir ilişki vardır.

•Toplam satış büyüklüğü değişkeni ile dört büyük denetim firması tarafından denetlenme değişkeni arasında, 0,01 düzeyinde, pozitif yönde ve anlamlı bir ilişki vardır.

•Toplam satış büyüklüğü değişkeni ile işletme yaşı değişkeni arasında, 0,05 düzeyinde, pozitif yönde ve anlamlı bir ilişki vardır.

•Yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı değişkeni ile yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük pozisyonlarına ilişkin görev ayrımı değişkeni arasında, 0,01 düzeyinde, negatif yönde ve anlamlı bir ilişki vardır.

•Dört büyük denetim firması tarafından denetlenme değişkeni ile yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük pozisyonlarına ilişkin görev ayrımı değişkeni arasında, 0,01 düzeyinde, negatif yönde ve anlamlı bir ilişki vardır.

•İşletme yaşı değişkeni ile yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük pozisyonlarına ilişkin görev ayrımı değişkeni arasında, 0,01 düzeyinde, negatif yönde ve anlamlı bir ilişki vardır.

•İşletme yaşı değişkeni ile dört büyük denetim firması tarafından denetlenme değişkeni arasında, 0,01 düzeyinde, pozitif yönde ve anlamlı bir ilişki vardır.

		Dipnot Uyum Seviyesi	Toplam Satış Büyüklüğü	Yönetim Kurulu İçindeki Bağımsız Üye Sayısı	İşletme Yaşı
Dipnot Uyum Seviyesi	Korelasyon Sig. (1 tailed) N	1,000 . 63	,040 ,379 63	-,287* ,011 63	,042 ,373 63
Toplam Satış Büyüklüğü	Korelasyon Sig. (1 tailed) N	,040 ,379 63	1,000 . 63	,026 ,420 63	,051 ,347 63

Yönetim Kurulu İçindeki Bağımsız Üye Sayısı	Korelasyon Sig. (1 tailed) N	-,287* ,011 63	,026 ,420 63	1,000 . 63	,120 ,174 63
İşletme Yaşı	Korelasyon Sig. (1 tailed) N	,042 ,373 63	,051 ,347 63	,120 ,174 63	1,000 . 63

Tablo 4.5.4. 4. FTSE 100 Şirketlerinin Değişkenlerine Ait Korelasyon Analizi Sonuçları

*. Korelasyon 0.05 seviyesinde önemlidir (iki kuyruklu).

**. Korelasyon 0.01 seviyesinde önemlidir (iki kuyruklu).

Tablo 4.5.4.4.'e göre, FTSE-100 şirketlerinin değişkenleri bağlamında, dipnot uyum seviyesi değişkeni ile yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı değişkeni arasında, 0,05 düzeyinde, negatif yönde ve anlamlı bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir. Başka bir ifadeyle, yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı değişkeni arttıkça, dipnot uyum seviyesi azalış göstermektedir.

Diğer taraftan, dipnot uyum seviyesi ile toplam satış büyüklüğü ve işletme yaşı değişkenleri arasında ise istatistiksel açıdan önemli bir ilişki bulunmamıştır.

Bu noktadan hareketle, öne sürülen hipotezlerin hangilerinin kabul edildiğine, hangilerinin ise doğrulanmadığına ilişkin bilgiler, BIST-100 ve FTSE-100 veri setleri için ayrı ayrı olmak suretiyle aşağıda sunulmaktadır:

Birinci hipotez, “H1: İşletmelerin toplam satış büyüklüğü arttıkça dipnot uyum seviyesi artmaktadır.” şeklindedir.

Payları Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin toplam satış büyüklükleri ile dipnot uyum seviyesi arasındaki ilişkinin korelasyon katsayısı 0,239 şeklinde test edilmiştir. Buradan hareketle, toplam satış büyüklüğü ile dipnot uyum seviyesi arasında, 0,05 düzeyinde, pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu anlaşılmıştır. Yani toplam satış büyüklüğü arttıkça dipnot uyum seviyesinin de artacağına yönelik birinci hipotez, BIST-100 veri seti için kabul edilmiştir.

Londra Borsasında işlem gören şirketlerin toplam satış büyüklükleri ile dipnot uyum seviyesi arasındaki ilişkinin korelasyon katsayısı ise 0,040 şeklinde test edilmiştir. Buradan hareketle, toplam satış büyüklüğü ile dipnot uyum seviyesi arasında anlamlı bir ilişki olmadığı anlaşılmıştır. Yani toplam satış büyüklüğü arttıkça

dipnot uyum seviyesinin de artacağına yönelik birinci hipotez FTSE-100 veri seti için doğrulanmamıştır.

İkinci hipotez, “H1: İşletmelerin yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı arttıkça dipnot uyum seviyesi artmaktadır.” biçimindedir.

Payları Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı ile dipnot uyum seviyesi arasındaki ilişkinin korelasyon katsayısı 0,182 şeklinde test edilmiştir. Buradan hareketle, yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı ile dipnot uyum seviyesi arasında anlamlı bir ilişki olmadığı anlaşılmıştır. Yani yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı arttıkça dipnot uyum seviyesinin de artacağına yönelik ikinci hipotez, BIST-100 veri seti için doğrulanmamıştır.

Londra Borsasında işlem gören şirketlerin yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı ile dipnot uyum seviyesi arasındaki ilişkinin korelasyon katsayısı -0,287 şeklinde test edilmiştir. Buradan hareketle, yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı ile dipnot uyum seviyesi arasında, 0,05 düzeyinde, negatif yönde ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Yani yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı arttıkça dipnot uyum seviyesinin artacağına yönelik ikinci hipotez, FTSE-100 veri seti için kısmen doğrulanmıştır.

Üçüncü hipotez, “H1: İşletmelerde Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük pozisyonları farklı kişiler tarafından yürütüldükçe, dipnot uyum seviyesi artmaktadır.” şeklindedir.

Payları Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerdeki Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük pozisyonlarına ilişkin görev ayrımı ile dipnot uyum seviyesi arasındaki ilişkinin korelasyon katsayısı 0,015 şeklinde test edilmiştir. Buradan hareketle, Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük pozisyonlarına ilişkin görev ayrımı ile dipnot uyum seviyesi arasında 0,05 düzeyinde, pozitif yönde ve anlamlı bir ilişki olduğu anlaşılmıştır. Yani Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük pozisyonları farklı kişiler tarafından yerine getirildikçe dipnot uyum seviyesinin artacağına yönelik üçüncü hipotez, BIST-100 veri seti için kabul edilmiştir.

FTSE-100 endeksinde yer alan şirketlerin tümünde, Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük görevleri farklı kişiler tarafından icra edildiği ve değişkenin tüm

gözlem değerleri 0 değerini aldığı için, söz konusu değişken analize dahil edilmemiş olup FTSE-100 veri seti için üçüncü hipotez test edilememiştir.

Dördüncü hipotez, “H1: FTSE 100’de işlem gören şirketlerin Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına ilişkin dipnot uyum seviyesi, BIST 100’de işlem gören şirketlerin ilgili standarda ilişkin dipnot uyum seviyesinden daha yüksektir.” biçimindedir.

Tablo 4.5.2.1. ve Tablo 4.5.2.2.’de yer verildiği üzere, Borsa İstanbul’daki şirketlerin dipnot uyum seviyesinin ortalaması %31,71 iken, Londra Borsasındaki şirketlerin dipnot uyum seviyesinin ortalamasının ise %68,52 olduğu görülmektedir. Buradan hareketle, tarafımızca oluşturulan dördüncü hipotezin kabul edildiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Beşinci hipotez, “H1: Dört büyük denetim firmasınınca denetlenen şirketlerin çalışanlara sağlanan faydalar standardına uyum seviyesi daha yüksektir.” şeklindedir.

Payları Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin dört büyük denetim firması tarafından denetlenme hali ile dipnot uyum seviyesi arasındaki ilişkinin korelasyon katsayısı 0,113 şeklinde test edilmiştir. Buradan hareketle, şirketlerin dört büyük denetim firması tarafından denetlenme hali ile dipnot uyum seviyesi arasında anlamlı bir ilişki olmadığı anlaşılmıştır. Yani şirketlerin dört büyük denetim firması tarafından denetlenme durumu arttıkça dipnot uyum seviyesinin artacağına yönelik beşinci hipotez, BIST-100 veri seti için doğrulanmamıştır.

FTSE-100 endeksinde yer alan şirketlerin tümü, dört büyük denetim firması tarafından denetlendiği ve değişkenin tüm gözlem değerleri 1 değerini aldığı için, söz konusu değişken analize dahil edilmemiş olup FTSE-100 veri seti için beşinci hipotez test edilememiştir.

Altıncı hipotez, “İşletme yaşı arttıkça dipnot uyum seviyesi artmaktadır.” biçimindedir.

Payları Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin işletme yaşı ile dipnot uyum seviyesi arasındaki ilişkinin korelasyon katsayısı 0,145 şeklinde test edilmiştir. Buradan hareketle, işletme yaşı ile dipnot uyum seviyesi arasında anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna varılmıştır. Yani işletme yaşı arttıkça dipnot uyum seviyesinin artacağına yönelik altıncı hipotez, BIST-100 veri seti için doğrulanmamıştır.

Londra Borsasında işlem gören şirketlerin işletme yaşı ile dipnot uyum seviyesi arasındaki ilişkinin korelasyon katsayısı 0,042 şeklinde test edilmiştir. Buradan hareketle, işletme yaşı ile dipnot uyum seviyesi arasında anlamlı bir ilişki olmadığı anlaşılmıştır. Yani işletme yaşı arttıkça dipnot uyum seviyesinin artacağına yönelik altıncı hipotez, FTSE-100 veri seti için doğrulanmamıştır.



5. SONUÇ

Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında, çalışanlara iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan biri olan tanımlanmış fayda planlarına ilişkin dipnot açıklamaları konusu, ulusal literatürde yeteri düzeyde ilgi görmeyen, bununla beraber çalışmaların sınırlı noktada kaldığı ve güncel bir çalışmanın bulunmadığı bir konu olup söz konusu eksiklik, tarafımızca gerçekleştirilen çalışma konusunun seçiminde önemli etkenlerden biri olmuştur.

Bahse konu standart açıklama hükümlerinin, TMS 19 & IFRS 19 Standardınca varsayılan kriterler temelinde gerçekleştirilmesi, şirketlerin çalışanlarına yönelik sunduğu fayda planlarının açık ve anlaşılabilir şekilde değerlendirilebilmesini temin etme açısından kayda değer görülmektedir.

Araştırma kapsamında, payları Borsa İstanbul'da işlem gören, işlem hacmi bakımından en yüksek ilk 100 şirketi ölçen "BIST 100" endeksi ile Londra Borsasında işlem gören, işlem hacmi bakımından en yüksek ilk 100 şirketi ölçen "FTSE 100" endeksinde yer alan reel sektör işletmelerinin çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında, çalışanlara iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan biri olan tanımlanmış fayda planlarına ilişkin verilerinin, standart açıklama hükümlerine uyum seviyesi, bahse konu şirketlerin 2020 yılına (mali yıl başlangıç ve bitiş tarihlerine binaen FTSE endeksindeki şirketler için 2020-2021 yılı olmak üzere) ilişkin mali tablo ve eki açıklayıcı dipnotları, yıllık raporları ile bağımsız denetim raporları üzerinden incelenmiştir. Araştırmada, tanımlanmış fayda planlarına ilişkin ilgili standarttaki dipnot gereksinimlerine bağlı kalınarak dipnot uyum seviyesinin ölçülebilmesi adına 35 unsurdan müteşekkil bir soru seti meydana getirilmiştir. Dipnot uyum seviyesinin ölçümünde Cooke yöntemi, bir başka deyişle, ağırlıksız ikili yöntemden yararlanılmıştır. Dipnot uyum seviyesine tesir edebilecek faktörlerin belirlenmesi noktasında, ulusal ve uluslararası literatürde daha önceki dönemlerde gerçekleştirilen çalışmalara benzer şekilde; toplam satış büyüklüğü, yönetim kurulu içerisindeki bağımsız üye sayısı, Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük görevlerinin aynı kişi veya farklı kişilerce yerine getirilip getirilmeme hali, dört büyük denetim firmasınca denetlenip denetlenmeme hali ve işletme yaşı değişkenleri kullanılmıştır. Literatürde tercih edilen testler açısından modele uygunluk noktasında korelasyon analizi yöntemlerinden Spearman sıra korelasyonuna ilişkin çarpıklık ve basıklık testleri gerçekleştirilmiş ve geliştirilen hipotezler, SPSS programında test edilmiştir.

Yapılan korelasyon analizi akabinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

BIST-100 veri seti için, dipnot uyum seviyesi değişkeni ile toplam satış büyüklüğü değişkeni arasında, 0,05 düzeyinde, pozitif yönde ve anlamlı bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir. Benzer şekilde, dipnot uyum seviyesi değişkeni ile yönetim kurulu başkanlığı ile genel müdürlük pozisyonlarına ilişkin görev ayrımı değişkeni arasında da 0,05 düzeyinde, pozitif yönde ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

FTSE-100 veri seti için ise, dipnot uyum seviyesi ile yönetim kurulu içindeki bağımsız üye sayısı değişkeni arasında, 0,05 düzeyinde, negatif yönde ve anlamlı bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir.

Geliştirilen hipotezler açısından ise;

BIST 100 veri seti için, “H1: İşletmelerin toplam satış büyüklüğü arttıkça dipnot uyum seviyesi artmaktadır.” şeklindeki birinci hipotez kabul edilmiş, “H1: İşletmelerin yönetim kurulu üyeleri arasındaki bağımsız üye sayısı arttıkça dipnot uyum seviyesi artmaktadır.” biçimindeki ikinci hipotez doğrulanmamış, “H1: İşletmelerde Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük pozisyonları farklı kişiler tarafından yürütüldükçe, dipnot uyum seviyesi artmaktadır.” şeklindeki üçüncü hipotez kabul edilmiş, “H1: Dört büyük denetim firmasınınca denetlenen şirketlerin çalışanlara sağlanan faydalar standardına uyum seviyesi daha yüksektir.” biçimindeki beşinci hipotez doğrulanmamış ve “H1: İşletme yaşı arttıkça dipnot uyum seviyesi artmaktadır.” şeklindeki altıncı hipotez doğrulanmamıştır.

FTSE 100 veri seti için ise, “H1: İşletmelerin toplam satış büyüklüğü arttıkça dipnot uyum seviyesi artmaktadır.” şeklindeki birinci hipotez doğrulanmamış, “H1: İşletmelerin yönetim kurulu üyeleri arasındaki bağımsız üye sayısı arttıkça dipnot uyum seviyesi artmaktadır.” biçimindeki ikinci hipotez kısmen doğrulanmış ve “H1: İşletme yaşı arttıkça dipnot uyum seviyesi artmaktadır.” şeklindeki altıncı hipotez doğrulanmamıştır.

FTSE-100 endeksinde yer alan şirketlerin tümünde, Yönetim Kurulu Başkanlığı ile Genel Müdürlük görevleri farklı kişiler tarafından icra edildiği ve değişkenin tüm gözlem değerleri 0 değerini aldığı için, söz konusu değişken analize dahil edilmemiş ve veri seti içinde grup oluşturulamamış olup FTSE-100 veri seti için üçüncü hipotez test edilememiştir.

Benzer şekilde, FTSE-100 endeksinde yer alan şirketlerin tümü, dört büyük denetim firması tarafından denetlendiği ve değişkenin tüm gözlem değerleri 1 değerini aldığı için, söz konusu değişken analize dahil edilmemiş ve veri seti içinde grup oluşturulamamış olup FTSE-100 veri seti için beşinci hipotez de test edilememiştir.

Araştırmada, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin dipnot uyum seviyesi ile Londra Borsasında işlem gören şirketlerin dipnot uyum seviyesi de mukayese edilmiştir. Şöyle ki, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin ortalama dipnot uyum seviyesi %31,71 iken, Londra Borsasında işlem gören şirketlerin ortalama dipnot uyum seviyesi ise %68,52 olarak ortaya çıkmıştır. Yani FTSE-100 endeksindeki işletmelerin BIST-100 endeksindeki işletmelere kıyasla, tanımlanmış fayda planlarının açıklanması noktasında standarda daha yüksek oranda uyum gösterdiği söylenebilmektedir. Buradan hareketle, "H1: FTSE 100'de işlem gören şirketlerin tanımlanmış fayda planlarına ilişkin dipnot uyum seviyesi, BIST 100'de işlem gören şirketlerin ilgili fayda planına yönelik dipnot uyum seviyesinden daha yüksektir." şeklindeki dördüncü hipotez kabul edilmiştir.

Öte yandan, BIST-100 veri seti özelinde, tarafımızca geliştirilen hipotezler dışında, araştırmada belirtilen değişkenlerin birbirleriyle aralarında birtakım istatistiksel ilişkiler ortaya çıktığı tespit edilmiş ve bahse konu ilişki düzeyi ve ilişki yönüne, BIST 100 şirketlerine ilişkin dipnot uyum seviyesi ile diğer değişkenler arasındaki korelasyonları gösterir Tablo 4.5.4.3.'te ve ilgili tablonun altındaki yorumlarda yer verilmiştir.

Çalışma, Borsa İstanbul'da ve Londra Borsasında işlem gören toplamda 132 şirketin 2020 yılına ilişkin verilerini bünyesinde barındırması, bir diğer deyişle, çalışmanın bir yıllık süre ile sınırlı tutulması, araştırmanın kısıtlılığı olarak görülmektedir. Dolayısıyla gelecekte yapılacak çalışmaların, örneklem serisi açısından daha geniş bir zaman dilimini kapsayabileceği değerlendirilmektedir. Ayrıca, dipnot uyum seviyesine tesir edeceği düşünülen ve araştırma kapsamında incelenen değişkenler haricinde başkaca değişkenler de ilerleyen çalışmalarda tercih edilebilmektedir. Bu noktada, bir önceki paragrafta ifade edildiği üzere, çalışmada öne sürülen hipotezler dışındaki değişkenlerin birbirleriyle olan ilişkileri, test edilmek üzere ele alınabilmektedir. Dahası, Cooke yöntemi haricinde, dipnot uyum seviyesinin ölçümünde diğer yöntemler de daha sonrası araştırmalarda kullanılabilir. Diğer taraftan, muhtelif ülke işletmelerinin kıyasını ele alan ya da işlem hacmi bakımından

farklı düzeydeki endeksleri ölçen çalışmalar da araştırmacılar tarafından yapılabilmektedir. Öte yandan, çalışmada çalışanlara sağlanan faydaların bileşenlerinden (çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar) münhasıran iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan biri olan tanımlanmış fayda planlarına ilişkin açıklamalar ele alınmış, tek bir fayda türüne odaklanılmıştır. Gelecekte yapılacak çalışmalarda ise TMS 19 standardının yukarıda bahsedilen diğer bileşenleri (çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar) de çalışmanın kapsamına alınacak şekilde detaylandırılabilir. Yukarıda yer verilen öneriler doğrultusunda yapılacak çalışmalar neticesinde literatüre katkı sunulabileceği öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

- Adznan, S., & Nelson, S. (2014). Financial Instruments Disclosure Practices: Evidence From Malaysian Listed Firms. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, s. 62-67.
- Agyei-Mensah, B. (2017). The Relationship Between Corporate Governance Mechanisms and IFRS 7 Compliance: Evidence from an Emerging Market. *Corporate Governance*, s. 446-465.
- Akbulut, A. (2015). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları* (s. 839-840). içinde Ankara: Mizampaj Baskı.
- Akhtaruddin, A. (2005). Corporate Mandatory Disclosure Practices in Bangladesh. *The International Journal of Accounting*, s. 399-422.
- Ali, M., J., Ahmet, K., & Henry, D. (2004). Disclosure Compliance With National Accounting Standards by Listed Companies in South Asia. *Accounting and Business Research*, s. 183-199.
- Aljifri, K., Alzarouni, A., Chew, N., & Tahir, M. (2014). The Association Between Firm Characteristics and Corporate Financial Disclosures: Evidence From UAE Companies. *The International Journal of Business and Finance Research*, s. 101-123.
- Alnaas, A., & Rashid, A. (2019). Firm Characteristics And Compliance With IAS/IFRS: Evidence From North African Companies. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, s. 383-410.
- Alsaeed, K. (2006). The Association Between Firm-Specific Characteristics and Disclosure: The Case of Saudi Arabia. *Managerial Auditing Journal*, s. 476-496.
- Al-Shammari, B., Brown, P., & Tarca, A. (2008). An Investigation of Compliance With International Accounting Standards by Listed Companies in the Gulf Co-Operation Council Member States. *SSRN Electronic Journal*.
- Appiah, K., Awunyo-Vitor, D., Mireku, K., & Ahiagbah, C. (2016). Compliance With International Financial Reporting Standards: The Case Of Listed Firms In Ghana. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, s. 131-156.
- Arslan, A. (2021). Beklenen Kredi Zararlarının Ölçümü, Raporlaması ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Düzeyinin Belirlenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Asbaugh, H. (2001). Non-US firms' Accounting Standard Choices. *Journal Of Accounting and Public Policy*, s. 129-153.
- Atanosovski, A., Serafimoska, M., Jovanovski, K., & Jovevski, D. (2015). Risk Disclosure Practices in Annual Reports of Listed Companies: Evidence from a Developing Country. *Research Journal of Finance and Accounting*, s. 184-193.
- Bankacılık Kanunu, Madde 23. (2005).
- Bischof, J. (2009). The Effects of IFRS 7 Adoption on Bank Disclosure in Europe. *Accounting in Europe*, s. 167-194.
- Bozkurt, İ. (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bragg, S. (2010). The Vest Pocket Guide to IFRS. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Buzby, S. (1975). Company Size, Listed Versus Unlisted Stocks, and the Extent of Financial Disclosure. *Journal of Accounting Research*, s. 16-37.
- Cagle. (2013). 84.

- Cascino, S., & Gassen, J. (2015). What Drives the Comparability Effect of Mandatory IFRS Adoption? *Review of Accounting Studies*, s. 242-282.
- Cerf, A. (1961). Corporate Reporting and Investment Decisions. CF, Paragraf 1.2., 2.4. (tarih yok).
- Chalmers, K., & Godfrey, J. (2004). Reputation Costs: The Impetus for Voluntary Derivative Financial Instrument Reporting. *Accounting, Organizations and Society*, s. 95-125.
- Choi, F., & Meek, G. (2011). International Accounting. (1992). *Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*. The Cadbury Report.
- Company Act, madde 155. (tarih yok).
- Cooke, T. (1989). Voluntary Corporate Disclosure by Swedish Companies. *Journal of International Financial Management and Accounting*, s. 171-195.
- Çelik, Ç. (2018). TMS ve Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, Türkiye Uygulamaları ve Yansımaları. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çetinoğlu, T. (2019). TMS 2 Stoklar Standardı Açıklama Gerekliliklerinin 2016-2017 Yıllarına İlişkin Uyum Düzeylerinin Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi*, 144-165.
- Demir, A. (2013). TMS/IFRS Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları – Yorumlar Açıklamalar Örnekler ve Monografiler. İstanbul: Çağdaş Yayıncılık.
- Demir, V., & Bahadır, O. (2014). An investigation of compliance with International Financial Reporting Standards by listed companies in Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 4-34.
- Demirtuyi, T. (2013). TMS19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Yasal Mevzuat Açısından İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Derelioğlu, D. (2001). *Özel Emeklilik Fonu Uygulamaları: Dünya'da Özel Emeklilik Fonu Uygulamaları ve Türkiye için Öneriler*. içinde Ankara: TÜGİAD Ekonomi Ödülleri-1.
- Dey, R., Hossain, S., & Rezaee, Z. (2018). Financial Risk Disclosure and Financial Attributes among Publicly Traded Manufacturing Companies: Evidence from Bangladesh. *Journal of Risk and Financial Management*.
- Dumontier, P., & Raffournier, B. (1998). Why Firms Comply Voluntarily with IAS: an Empirical Analysis with Swiss Data. *Journal of International Financial Management and Accounting*, s. 216-245.
- Durgut, M. (2012). İnsan Kaynaklarına Yönelik Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre Muhasebeleştirilmesi ve Türkiye'deki Uygulama Boyutu: İMKB Örneği. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Durgut, M., & Kaya, U. (2013). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Tanımlanmış Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmalar Dergisi*.
- Esen, Ö., & Sakin, T. (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*, s. 112-123.
- Gençoğlu, G. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar* (s. 216). içinde İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Gençoğlu, Ü., Özerhan, Y., & Karabınar, S. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi.
- Glaum, M., & Street, D. (2003). Compliance with the Disclosure Requirements of Germany's New Market: IAS versus US GAAP. *Journal of International Financial Management & Accounting*, s. 64-100.
- Glaum, M., Schmidt, P., Street, D., & Vogel, S. (2013). Compliance With IFRS 3-and IAS 36-Required Disclosures Across 17 European Countries: Company-And Country-Level Determinants. *Accounting and Business Research*, s. 163-204.
- Gökçen, G., Ataman, B., & Çakıcı, C. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları* (s. 385). içinde İstanbul: Beta Yayınları.
- Gül, S. (2018). Kıdem Tazminatının TMS ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güler, İ. (2012). *Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Haniffa, & Cooke. (2002).
- Hassan, M., Saleh, V., & Abd Rahman, M. (2008). Determinant of Financial Instruments Disclosure Quality Among Listed Firms in Malaysia.
- Hellman, N., Carenys, J., & Gutierrez, S. (2018). Introducing More IFRS Principles of Disclosure – Will the Poor Disclosers Improve? *Accounting in Europe*, s. 242-321.
- Hossain, M., & Hammami, H. (2009). Voluntary Disclosure In The Annual Reports of an Emerging Country: The Case of Qatar. *Advances in Accounting*, s. 255-265.
- Hussain, A., & Kakakhel, S. (2018). The Extent of Information Disclosure in Commercial Banks of Pakistan: A Comparative Analysis of Large Commercial Banks and Small Commercial Banks . *Journal of Managerial Sciences*, s. 153-170.
- İşbil, N. (2021). Finansal Araçlara İlişkin Raporlama Esasları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Düzeyinin Ölçülmesi: BIST 100 ve FTSE 100 Reel Sektör Karşılaştırması. Ankara: Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi.
- Juhmani, O. (2017). Corporate Governance and the Level of Bahraini Corporate Compliance with IFRS Disclosure. *Journal of Applied Accounting Research*, s. 22-41.
- Kamu Gözetimi Kurumu. (2018). *Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*. Kamu Gözetimi Kurumu. adresinden alındı
- Kaplan, Ü. (2017). Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Gözetim Görevi. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karakaya, M. (2008). Çalışanlara Sağlanan Kısa Süreli Faydalar Kapsamındaki İzin Ücretlerinin TMS-19'a Göre İncelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*.
- Karapınar, A. (2016). Halka Açık Türk Şirketlerinin Finansal Tablolarının Uyum Düzeyi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 138-153.
- Karapınar, A., & Zaif, F. (2008). SPK Düzenlemeleri Açısından Gelir Tablosunda Yer Alan Bilgilerin Sunumu ve İMKB'de Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, s. 25-54.
- Karapınar, A., Zaif, F., & Bayırlı, R. (2008). *Convergence and Harmonization with International Financial Reporting Standards: A Perspective of Turkey*. <http://www.journal.mufad.org.tr/attachments/article/465/22.pdf> adresinden alındı

- Karapınar, A., Zaif, F., & Bayırlı, R. (2012). Covergence and Harmonization with International Financial Reporting Standards: A Perspective of Turkey. *I. Uluslararası Balkan Ülkeleri Muhasebe Denetim Araştırma Konferansı*.
- Kartal, M. (2019). Finansal Tablolarda Dipnot Okuma ve Yorumlama. *Uygulamalı Finansal Tablolar Analizi*. içinde
- Kır, B. (2016). Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı İle İlgili Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler ve Mali Tablolara Etkisi. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kızıl, Z. (2019). TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Değerlendirilmesi ve Mevcut Uygulamalarla Karşılaştırılması. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kurumsal Yönetim İlkeleri, Madde 4.3.4. (2014).
- Lind, D., Marchal, W., & Wathen, S. (2006). Basic statistics for business & economics.
- Lopes, P., & Rodrigues, L. (2007). Accounting for Financial Instruments: an Analysis of The Determinants of Disclosure in The Portuguese Stock Exchange. *The International Journal of Accounting*, s. 25-56.
- Lucas, S., & Lourenço, I. (2014). The Effect of Firm and Country Characteristics on Mandatory Disclosure Compliance. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, s. 87-116.
- Malaquias, R., & Lemes, S. (2013). Disclosure of Financial Instruments According To International Accounting Standards: Empirical Evidence From Brazilian Companies . *Brazilian Business Review*, s. 82-107.
- Malaquias, R., & Zambra, P. (2017). Disclosure of financial instruments: Practices and challenges of Latin American firms from the mining industry. *Research in International Business and Finance*, s. 158-167.
- Malone, D., Fries, C., & Jones, T. (1993). An Empirical Investigation of the Extent of Corporate Financial Disclosure in the Oil and Gas Industry. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, s. 249-273.
- Mutawaa, A., & Hewaidy, A. (2010). Disclosure Level And Compliance With IFRSs: An Empirical Investigation Of Kuwaiti Companies. *International Business & Economics Research Journal (IBER)*.
- Nasser, K. (1998). Comprehensiveness Of Disclosure Of Non-Financial Companies: Listed On The Amman Financial Market. *International Journal of Commerce and Management*, s. 88-119.
- Owusu-Ansah, S. (1998). The Impact of Corporate Attributes on the Extent of Mandatory Disclosure and Reporting by Listed Companies in Zimbabwe. s. 605-631.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2017). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2020). Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özdemir, F., & Varıcı, İ. (2015). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi ve Muhasebe Kayıtları: İlk geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 159-189.
- Öztürk, C. (2011). Finansal Tabloların Dipnotlarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi. *Doktora Tezi*. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Santos, E., Ponte, V., & Mapurunga, P. (2014). Mandatory IFRS Adoption in Brazil (2010): Index of Compliance with Disclosure Requirements and some

- Explanatory Factors of Firms Reporting . *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, s. 161-176.
- Scannella, E., & Polizzi, S. (2020). *How to Measure Bank Credit Risk Disclosure? Testing a New Methodological Approach Based on the Content Analysis Framework*. Journal of Banking Regulation. adresinden alındı
- Schmidt, Amand, F., & Finana, C. (2018). Linear Regression And The Normality Assumption. *Journal of Clinical Epidemiology*, s. 146-151.
- Sevim, Ş., & Altunal, I. (2015). Finansal Araçların Muhasebeleştirme Politikalarına Etki Eden Faktörler: Borsa İstanbul (BİST) Mali Sektörde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 821-844.
- Singhvi, S., & Desai, H. (1971). An Empirical Analysis of the Quality of Corporate Financial Disclosure. *The Accounting Review*, s. 129-138.
- Street, D., & Bryant, S. (2000). Disclosure Level and Compliance with IASs: A Comparison of Companies With and Without U.S. Listings and Filings. *The International Journal of Accounting*, s. 305-329.
- Street, D., & Gray, S. (2002). Factors Influencing the Extent of Corporate Compliance with International Accounting Standards: Summary of a Research Monograph. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, s. 51-76.
- Sucuahi, W. (2013). Firm Size as Predictor of Compliance to International Financial Reporting Standards (IFRS) 8 IAMURE. *International Journal of Business and Management*, s. 45-60.
- Sürmeli, F., & Diğerleri. (2001). Muhasebe Bilgi Sistemi. *Açıköğretim Fakültesi Yayınları*.
- Süzük, M. (2011). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulamaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi . Ankara: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü.
- Şener, R., & Kayıhan, B. (2020). Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi Sorunu ve Kıdem Tazminat Fonu Çerçevesinde Bir Öneri. *İzmir YMMO Dergisi*, 1-11.
- Tahat, Y., Dunne, T., Fifield, S., & Power, D. (2016). The Value Relevance of Financial Instruments Disclosure: Evidence from Jordan. *Asian Review of Accounting*, s. 445-473.
- Tahat, Y., Mardini, G., & Haddad, A. (2018). A Longitudinal Analysis of Financial Instruments Disclosure in an Emerging Capital Market: the Case of Qatar. *International Journal of Accounting and Finance*, s. 60-79.
- Tarca, A., Morris, R., & Moy, M. (2013). IAS and Source of Company Finance in Germany. *Abacus*, s. 74-98.
- Tauringana, V., & Chithambo, L. (2016). Determinants of Risk Disclosure Compliance in Malawi: a Mixed-Method Approach. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, s. 111-137.
- Tawiah, V., & Boolaky, P. (2019). Determinants of IFRS Compliance in Africa: Analysis of Stakeholder Attributes. *International Journal of Accounting & Information Management*, s. 573-599.
- Taylor, G., Tower, G., Van Der Zahn, M., & Neilson, J. (2008). Corporate Governance Determinants On Australian Resource Companies' Financial Instrument Disclosure Practices. *Asian Review of Accounting*, s. 56-73.
- TMS 19, Paragraf 1. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 102. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 106. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 122. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 129. (tarih yok).

- TMS 19, Paragraf 135. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 140-144. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 151. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 152. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 153. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 154. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 159. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 160. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 161. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 164. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 2 ve 3. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 26. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 30. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 55. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 57. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 6. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 7. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 75, 77-78. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 76. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 8. (tarih yok).
- TMS 19, Paragraf 9. (tarih yok).
- Tolga, B. (2014). UFRS Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum: Literatür Araştırması. *Mali Çözüm Dergisi*, 179-190.
- Tower, G., Hancock, P., & Taplin, R. (1999). A Regional Study Of Listed Companies' Compliance with International Accounting Standards. *Accounting Forum*, s. 293-305.
- Tsalavoutas, I. (2011). Transition to IFRS and Compliance with Mandatory Disclosure Requirements: What is the Signal? *Advances in Accounting*, s. 390-405.
- Tsalavoutas, I., Tsoligkas, F., & Evans, L. (2020). Compliance with IFRS Mandatory Disclosure Requirements: A Structured Literature Review. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, s. 1-32.
- TÜSİAD. (2010, Haziran Kurumsal Yönetim Aracı Olarak Bağımsız Yönetim Kurulu Üyeliği: Tam Bağımsızlık Mümkün mü?). Yönetim Kurulları için Kurumsal Yönetim Prensipleri. s. 15.
- Uyar, A., Kılıç, M., & Ataman, B. (2016). Compliance With IAS/IFRS and Firm Characteristics: Evidence From The Emerging Capital Market of Turkey. *Economic Research*, 148-161.
- Uyar, A., Kılıç, M., & Bayyurt, N. (2013). Association Between Firm Characteristics and Corporate Voluntary Disclosure: Evidence from Turkish Listed Companies. *Intangible Capital*, 1080-1112.
- Ünsal, M. (2019). Türkiye'de Çalışanlara Sağlanan Faydaların Finansal Raporlama Standartları ve İlgili Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Varıcı, İ. (2009). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, s. 279-296.
- Varol, N. (2017). Çalışanlara Sağlanan Faydaların Muhasebe Standartları ve Mevzuat Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama Örneği. Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Watts, R., & Zimmerman, J. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *Accounting Review*, s. 112-134.
- Yamani, A., & Hussainey, K. (2020). *Compliance with IFRS 7 by Financial Institutions: Evidence from GCC*. *International Journal of Disclosure and Governance*. adresinden alındı
- Yosra, M., & Oumaima, Z. (2020). Corporate Governance and Compliance with IFRS 7: The Case of Financial Institutions Listed in Canada. *Managerial Auditing Journal*, s. 448-474.



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : KARACA, Ahmet
Uyruğu : T.C.

Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Yüksek Lisans	AHBV, Muhasebe Denetim Tezli YL	Devam ediyor.
Lisans	Gazi Üniversitesi, İktisat	2016.
Lise	Fatih Sultan Mehmet Lisesi	2012.

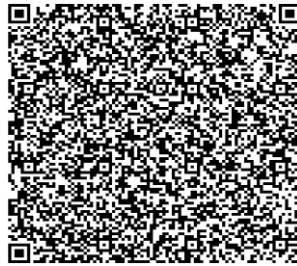
İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2018-	Devam ediyor. BOTAŞ Genel Müdürlüğü	Müfettiş

Yabancı Dil

İngilizce





le.ahbv.edu.tr